

Nº 128

Revista Técnica Tributaria

2020

ENERO

MARZO

EL GRAVAMEN “PROVISIONAL”
DE LOS SERVICIOS DIGITALES
Y LA DUDOSA JUSTIFICACIÓN
DE LAS REACCIONES
UNILATERALES

AYUDAS DE ESTADO
Y DEPORTE: LOS REGÍMENES
FISCALES PREFERENTES EN
EL MUNDO DEL FÚTBOL A LA
LUZ DEL DERECHO EUROPEO
DE LA COMPETENCIA

NUEVAS LIMITACIONES EN LA
APRECIACIÓN DE INDICIOS
DE DELITO FISCAL POR PARTE
DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA. ANULACIÓN DEL
ARTÍCULO 197.BIS.2 DEL REAL
DECRETO 1065/2007

LA INTERPRETACIÓN DEL
ART. 6 DE LA LEY ORGÁNICA
DE FINANCIACIÓN DE LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS
(LOFCA): PASADO, PRESENTE
Y FUTURO

THE ALLOCATION OF
TAXING RIGHTS FOR HIGHLY
DIGITALISED BUSINESS
MODELS: IN SEARCH OF A FAIR
AND NEUTRAL SOLUTION

aedaf



Consejo Editorial

Directora:

María Amparo Grau Ruiz

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid (España)*

Otros miembros del Consejo Editorial:

Stella Raventós Calvo

*Abogado
Presidente de AEDAF
(España)*

Javier Gómez Taboada

*Abogado
Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF
(España)*

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia
(España)*

Jesús Calderón González

*Magistrado de la Audiencia Nacional
(España)*

Carlos Palao Taboada

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero en Montero-Aramburu Abogados
(España)*

Abelardo Delgado Pacheco

*Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Socio de Garrigues
(España)*

Juan Ramallo Massanet

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)*

Francisco Clavijo Hernández

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna
(España)*

José Ignacio Ruiz Toledano

*Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC
(España)*

Ramón Falcón y Tella

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)*

Eduardo Sanz Gadea

*Inspector de Hacienda del Estado
(España)*

César García Novoa

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
(España)*

M^a Teresa Soler Roch

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
(España)*

Juan Zornoza Pérez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid
(España)*

Philip Baker

*Abogado en Field Court Tax Chambers
Universidad de Oxford
(Reino Unido)*

Jacques Malherbe

*Profesor emérito de la Universidad Católica de Lovaina
Abogado
(Bélgica)*

Diego Martín Abril

*Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Ex director General de Tributos Of Counsel en Gómez-Acebo & Pombo
(España)*

**Equipo técnico:
Gabinete de Estudios de AEDAF:**

Arturo Jiménez Contento

Director del Gabinete de Estudios de AEDAF

Marta González Álvaro

Subdirectora del Gabinete de Estudios de AEDAF

Montserrat Ruiz de Velasco Casas

Técnico del Gabinete de Estudios de AEDAF

Equipo de marketing de AEDAF

María José del Hoyo Torres

Directora de marketing y comunicación de AEDAF

Elena Sánchez González

Marketing y comunicación de AEDAF

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

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

Redacción y

Administración:

O'Donnell, 7 - 1º Dcha

28009 - Madrid

Tel.: 915 325 154

Fax: 915 32 3794

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Edita y diseña:

Asociación Española de

Asesores Fiscales (AEDAF)

Maquetación e

Impresión:

Wolters Kluwer España, S.A.

Calle Collado Mediano, 9

Las Rozas, Madrid

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN:

0214-6010

e-ISSN:

2695-6365

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares):

60€ + IVA

Librerías (4 ejemplares):

48€ + IVA

Números sueltos:

25€ + IVA



Correo electrónico

sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria Edición digital:

www.aedaf.es/es/gabinete de estudios/509

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



ОБРО ПОЖАЛОВА
КСТРАВАГАНЗУ 2

Índice

Editorial

- El gravamen «provisional» de los servicios digitales y la dudosa justificación de reacciones unilaterales
María Amparo Grau Ruiz..... 7

Estudios

- Ayudas de estado y deporte: los regímenes fiscales preferentes en el mundo del fútbol a la luz del derecho europeo de la competencia
Luis Toribio Bernárdez 15

- Nuevas limitaciones en la apreciación de indicios de delito fiscal por parte de la Administración tributaria. Anulación del artículo 197.bis.2 del Real Decreto 1065/2007 por Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019
Luis Gollonet Teruel, Cristina Pérez-Piaya Moreno..... 43

- La interpretación del art. 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA): pasado y futuro
Fernando de Vicente de la Casa .. 73

- The allocation of taxing rights for highly digitalised business models: in search of a fair and neutral solution
José Ángel Gómez Requena..... 117

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

El sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los préstamos hipotecarios
José María Lago Montero 143

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 4739/2017, de 13 de diciembre de 2019
Gabinete de Estudios de AEDAF 171

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 4835/2016, de 21 de enero de 2020
Gabinete de Estudios de AEDAF 173

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 922/2018, de 29 de diciembre de 2019
Gabinete de Estudios de AEDAF 177

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 2716/2019, de 18 de diciembre de 2019
Gabinete de Estudios de AEDAF 183

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 2711/2016, de 3 de diciembre de 2019
Gabinete de Estudios de AEDAF 189

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 3 de octubre de 2019
Aurora Ribes Ribes 195

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 17 de octubre de 2019
Aurora Ribes Ribes 201

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 19 de diciembre de 2019
Aurora Ribes Ribes 207

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Octava) de 19 de diciembre de 2019
Aurora Ribes Ribes 213

Transferencia

Quejas en materia tributaria: evolución, perspectivas y oportunidades. (Parte I)
Jesús Rodrigo Fernández 219

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)
Gabinete de Estudios de AEDAF 243

Novedades editoriales

Selección Gabinete de Estudios de AEDAF 246

Editorial



EL GRAVAMEN «PROVISIONAL» DE LOS SERVICIOS DIGITALES Y LA DUDOSA JUSTIFICACIÓN DE REACCIONES UNILATERALES

María Amparo Grau Ruiz
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)
Directora de la Revista Técnica Tributaria

A pesar de la consabida ineficiencia de soluciones parciales a problemas globales, en España se ha propuesto nuevamente a las Cortes el establecimiento de un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales¹.

Por la trascendencia de este asunto, la doctrina española ha prestado una atención constante al perfeccionamiento de las posibles soluciones normativas planteadas en los últimos años².

1 La remisión por el Consejo de Ministros a las Cortes Generales de los Proyectos de Ley que crean el Impuesto sobre las Transacciones Financieras y el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales se ha reiterado, puesto que, en la anterior legislatura, la tramitación del publicado el 25 de enero de 2019 en el Boletín Oficial de las Cortes Generales no pudo completarse por la convocatoria de elecciones. <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2020/refc20200218.aspx#impuestos> [último acceso 9 de marzo de 2020]. Congreso de los Diputados, XIV LEGISLATURA: Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales 121/000001. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Serie A: Proyectos de Ley 28 de febrero de 2020, No. 1-1, p. 1 Básicamente tributarán las empresas con ingresos anuales totales mundiales de al menos 750 millones de euros y con ingresos en España superiores a los 3 millones de euros. Se aplicará un tipo del 3% a los ingresos por servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y la venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario.

2 Como muestra, cabe citar algunos trabajos (figurando los autores por orden alfabético): BELDA REIG, I.: «La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional», *Quincena Fiscal*, No.17, 2019. BIB 2019\8372. BOX GARCÍA, J.I.: «El Impuesto sobre Servicios Digitales», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, No. 946, 2018. BIB 2018\14225. CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El Paquete Europeo (2018) en

El Proyecto de Ley explica la existencia de este impuesto en un régimen de interinidad, fundamentalmente en defensa del derecho a gravar³. Trata así de replicar en el ámbito digital el mundo hasta ahora conocido, lo que acaba produciendo incoherencias innecesarias. El proyectar las limitaciones territoriales, en un alarde de soberanía tributaria digital, con finalidad recaudatoria a corto plazo, puede resultar un planteamiento absurdo a largo plazo.

El desigual grado de evolución de las diferentes iniciativas emprendidas en el Derecho comparado hasta la fecha pone claramente de relieve la falta de consenso internacional también a este respecto. Ahora bien, esa tendencia no debe extrañar en absoluto. Históricamente éste ha sido el modo tradicional de actuar de los Estados⁴. Vencer tal inercia no es fácil. Por ello, la sola idea de aspirar a una solución conjunta en el plano global es digna de todo esfuerzo con

materia de Fiscalidad de la Economía Digital», *Diario La Ley*, No. 9214, 2018. CRUZ AMORÓS, M.: «Nuestro Impuesto sobre determinados Servicios Digitales», *Actum fiscal*, No. 142, 2018, pp. 109-110; e «Impuestos sobre servicios digitales», *Actum fiscal*, No. 140, 2018, pp. 55-56. GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «El impuesto sobre determinados servicios digitales: la "Tasa Google"», *Quincena Fiscal*, No. 11, 2019. BIB 2019\5442. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «El impuesto sobre determinados servicios digitales como adopción para gravar la nueva economía digitalizada», en César García Novoa (dir.): *4ª Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*, Aranzadi, Cizur Menor, 2019, pp.107-130. GARCÍA NOVOA, C.: «Herramientas fiscales innovadoras y tributación de los robots», en María Yolanda Sánchez-Urán Azaña, María Amparo Grau Ruiz (dirs.), *Nuevas tecnologías y Derecho. Retos y oportunidades planteados por la inteligencia artificial y la robótica*, Juruá, Oporto, 2019, p. 73. HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: «¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales?(análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)», en S. Álvarez García et al. (coord.): *Amici, amico: Estudios en homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 2019, pp. 157-177. MACARRO OSUNA, J.M.: «La compatibilidad del Impuesto sobre Servicios Digitales con los convenios de doble imposición a la luz del modelo OCDE», *Quincena Fiscal*, No. 6, 2020. BIB 2020\9159. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «BEPS, la economía digital(izada) y la tributación de servicios y royalties», *Revista española de Derecho Financiero*, No. 179, 2018. BIB 2018\11511. MENÉNDEZ MORENO, A.: «El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales», *Quincena Fiscal*, No. 6, 2019. BIB 2019\1542. QUINTANA FERRER, E.: «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva fiscalidad*, No. 3, 2019, pp.159-198. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: «El impuesto sobre determinados servicios digitales español a la luz de su naturaleza jurídica», en Miguel Ángel Collado Yurrita, Luis María Romero Flor (dirs.): *Tributación de la economía digital*, Atelier, Barcelona, 2020; y «El impuesto sobre los servicios digitales en la Unión Europea: Un nuevo (y fallido) intento frente a la planificación fiscal agresiva» en I. Cruz Padiel; J. J. Hinojosa Torralvo (dirs.): *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*, Atelier, Barcelona, 2019, pp.191-208.

3 La cuestión es la siguiente: ¿va a poder España ejercer de forma inmediata en su territorio derechos de imposición que legítimamente le corresponden, por ser de donde proceden los datos y las contribuciones de los usuarios que generan valor a la empresa? Aquí se pone el foco en los servicios digitales en los que existe una contribución esencial de los usuarios en el proceso de creación de valor de la empresa que presta esos servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios: prestación de servicios de publicidad en línea (que genera ingresos crecientes); servicios de intermediación en línea prestados por plataformas digitales; y la venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario (dado el elevado tráfico de datos en Internet).

4 Conforme indica el Consejo de Ministros: «Varios países del entorno europeo comparten esta postura de España y ya han dado pasos para implantar un impuesto digital propio e incluso, en algunos casos como Francia o Italia, ya ha sido aprobado. También Reino Unido ha presentado un gravamen y Austria o Alemania tienen impuestos que gravan algún servicio digital».

paciencia ilimitada. De cómo se afronte la fase de transición digital, no sólo dependerá el futuro europeo⁵, sino también el de toda la Humanidad.

La Unión Europea, a día de hoy, tiene clara la apuesta por la ansiada solución global en la tributación de los beneficios societarios y este mismo mes el Comisario Gentiloni expresamente ha dicho⁶: «Si no se puede alcanzar el consenso global, la UE se verá forzada a actuar en solitario», con el propósito de que «los gigantes digitales, que se benefician enormemente de nuestro Mercado Único, paguen su parte justa de tributos aquí». Añade: «Europa ya ha comenzado a reclamar su soberanía digital en otras políticas (desde los estándares de privacidad y protección de datos hasta los *rulings* en competencia), ahora debemos hacer lo mismo con la tributación».

Sin embargo, no parece abrirse una disyuntiva entre una futura versión mundial renovada del Impuesto que grave el beneficio de las Sociedades y el nuevo impuesto por prestación de servicios unilateralmente creado. No se contemplan como alternativas

excluyentes al explorar ambas vías, ni quizás tampoco lo sean posteriormente a la hora de tributar. Probablemente, pese a lo que ahora se diga, llegado el caso, ambos tributos llegarán a coexistir de una forma u otra. Las previsiones más realistas hacen pensar que el ahora calificado como provisional tendrá suficientemente tiempo de arraigar en nuestro ordenamiento jurídico, si entra en vigor, por demorarse excesivamente en el tiempo las negociaciones internacionales. Hasta cabe pensar en la posibilidad de convertirlo en un impuesto formalmente en vigor, pero dejar de exigirlo, como sucedió con el Impuesto “Extraordinario” sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, creado por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, y antecedente inmediato del regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio. Baste recordar que la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, estableció una bonificación de la cuota del 100%, el Real Decreto-Ley 13/2011, lo recuperó, Leyes posteriores fueron anunciando su eliminación y prorrogado, etc. ¿Y quién lo eliminará después? Sobre todo, a la vista de las

5 Sobre la intención de construir una Europa justa, próspera, verde y digital ante los retos gemelos de la transición ecológica y digital puede verse «Move fast, build to last: Europe's new generation», Ursula von der Leyen, Presidenta de la Comisión Europea, Bruselas, 7 de marzo de 2020. Disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/AC_20_417 [último acceso 9 de marzo de 2020].

6 «The EU is now actively supporting the G20/OECD work on international corporate tax reform. As I stressed at the G20 finance ministers» meeting in Riyadh ten days ago, we are firmly in favour of a global approach in this area. This is undoubtedly the best way forward, given the globalised, digitalised nature of our economies and businesses today.

If successful, there will be a new framework for company taxation worldwide, avoiding uncertainty and risks of double taxation. The rules should reflect not the physical presence of a company but where value is really created in the digital age – namely, in interactions with users and their data – and allocate the taxable profits accordingly.

Let me be very clear. If global consensus cannot be reached, the EU will be forced to act alone». «Making Tax Work For All»: Discurso del Comisario Paolo Gentiloni sobre las prioridades de la Comisión para la política fiscal de la Unión Europea en el «European Policy Centre», Bruselas, 5 de marzo de 2020. Disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_20_383 [último acceso 9 de marzo de 2020].

necesidades presupuestarias en un contexto de mayor gasto social – argumento que precisamente se esgrime para su introducción–.

Al fin y al cabo, aunque el Gobierno de España trabaje en el marco de la OCDE y el G20 para lograr ese consenso global, simultáneamente pretende avanzar con la introducción esta figura; «con el compromiso (del actual Consejo de Ministros) de que, una vez alcanzado un acuerdo internacional, España adaptará su legislación a ese tributo consensuado». No deja de existir el riesgo de que se haga convivir el futuro impuesto directo con el improvisado «indirecto» previamente establecido⁷. Por mucho que la Exposición de Motivos diga «esta naturaleza provisional se predica del nuevo tributo hasta que entre en vigor la nueva legislación que tenga por

objeto incorporar la solución adoptada internacionalmente», no puede preverse cuál será la actuación del legislador futuro. Tanto el acuerdo mundial como la adopción de medidas unilaterales son soluciones previstas en el manido Informe intermedio del G20/OCDE sobre los retos fiscales derivados de la digitalización, que a menudo se esgrime como legitimador.

Así pues, en la coyuntura actual, se echa especialmente en falta una mayor coordinación en el caso de los Estados miembros de la Unión Europea, pese a la apoyatura que algunos busquen en la propuesta de Directiva –fallida– de marzo de 2018 para gravar unilateralmente los servicios digitales⁸. Por ello, parece sensato posponer la aplicación de este tributo, dando un margen similar al de Francia (diciembre de 2020⁹), Italia (que no efectuará su cobro hasta

7 Tampoco parece haber problemas de compatibilidad con el IVA. «Las dos sentencias emitidas por el TJUE se refieren a los impuestos específicos recaudados en Hungría sobre el volumen de negocios de las empresas de telecomunicaciones y en el sector del comercio, que declara compatibles con el Derecho de la UE». GIL PECHARROMÁN, X.: «La Justicia de la Unión Europea avala las tasas Tobin y Google», *El Economista*, 5 de marzo de 2020, p.32.

8 El 21 de marzo de 2018 se presentó el paquete de propuestas de Directivas y Recomendación para alcanzar una imposición justa y eficaz de la economía digital. La propuesta de un impuesto indirecto sobre las prestaciones de determinados servicios digitales no contó con la unanimidad para su aprobación. «Que varios países europeos den un paso adelante debe ser valorado como un posicionamiento en las trincheras de la guerra tecnológica. Sólo conviene lanzarse al ataque si se hace de forma coordinada pero, el anuncio de la tasa desde Madrid o París puede invitar a otros países europeos y de otros continentes a sumarse a la iniciativa». «Sin coordinación con otros países, lo que se gana por impuesto se pierde por reducción de volumen de negocio. Y, además, se transfiere al consumidor». RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, F.: «Tobin y Google en la barra de un bar», *Expansión*, 19 de febrero de 2020. http://rsocial.expansionpro.orbyt.es/epaper/xml_epaper/Expansión/19_02_2020/pla_3634_Nacional/xml_arts/art_18416801.xml?SHARE=6C23C0F29C6C4F158F7CA6264B48630577D7AE1A192D9F73D658CA2902F7199163B1EB2DD3EE5DFB896441866C80DDCF1E7A84264D6867E296B26F5F1B2EEADA3FF473C3F6A1FA3BF36482CFFE7015BD4426AE9E56DD647D505B4AOC0B07A89E [último acceso 9 de marzo de 2020].

9 El Proyecto de Ley en la Disposición final cuarta sigue haciendo referencia al período de liquidación del segundo trimestre del año 2020, mientras que según la Disposición final quinta la Ley entrará en vigor a los tres meses de su publicación en el BOE. Esta ordenación temporal previsiblemente se ajustará en la tramitación en sede parlamentaria. El plazo de enmiendas, fijado por un período de quince días hábiles, finalizaba el día 17 y se amplió hasta el 24 de marzo de 2020.

febrero de 2021), o incluso ampliarlo y, de paso, facilitar la adaptación de las empresas afectadas¹⁰. Los problemas comerciales que la acción unilateral puede acarrear de ser el primer país en exigir este impuesto, o el riesgo de desencadenar una guerra tecnológica y arancelaria en el comercio internacional, deben sopesarse con cuidado.

Como argumento de peso, el Consejo de Ministros señala oportunamente la «necesidad de modernizar el sistema tributario español con el objetivo de que siga siendo una palanca eficaz en el desarrollo de un Estado del bienestar potente y que ofrezca una amplia cobertura». Este fin es loable. El medio, la transformación del sistema fiscal —en la medida necesaria— también.

Con esta finalidad, el Estado hace buen uso de la competencia exclusiva en materia de Hacienda general,

prevista en el artículo 149.1.14.^a de la Constitución Española, para regular esta materia. Acto seguido, de puertas adentro, ya hay quienes llaman la atención sobre el reparto de la recaudación esperada (que se estima en 968 millones de euros) a través del sistema de financiación autonómica para procurar el bienestar social¹¹.

Otros, en este punto, por el contrario, alertan de que «menor productividad de las empresas afectadas, menor competitividad y menor crecimiento económico a nivel nacional e internacional son algunos de los efectos negativos a largo plazo»¹².

«El sistema fiscal debe evolucionar en la misma dirección que lo hace la sociedad y la tecnología en el siglo XXI», como reconoce el Consejo de Ministros. ¿No es hora de empezar a dar ya los pasos que promuevan ese sistema fiscal global y digital? La

10 El Impuesto afecta a aquellas empresas cuyo importe neto de su cifra de negocios supere los 750 millones de euros a nivel mundial y cuyos ingresos derivados de los servicios digitales afectados por el impuesto superen los tres millones de euros en España. Que el umbral de 750 millones de euros coincida con el de la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016 que modifica la Directiva 2011/16/UE aporta seguridad jurídica. Quizás por ello se dice en la Exposición de Motivos: «Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del proyecto normativo con el resto del ordenamiento jurídico nacional».

11 «En todo caso, si llega a implementarse en España el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, el conjunto del sector público español va a disponer, poco o mucho, de más ingresos. Y aquí aparece otro interrogante. Si el pastel es más grande, ¿quién debería beneficiarse relativamente más de este aumento? ¿El gobierno central que es quién crea el nuevo impuesto? ¿O las comunidades autónomas que son las que tienen asumida la prestación de los principales servicios del estado del bienestar? Me estoy refiriendo a la eterna cuestión del necesario reparto de los ingresos entre los distintos niveles de gobierno que configuran un Estado compuesto como el nuestro». VILALTA FERRER, M.: 'Nuevos impuestos, nuevos interrogantes', *Expansión*, 3 de marzo 2020. Disponible en <https://www.expansion.com/blogs/defuerosyhuevos/2020/03/03/nuevos-impuestos-nuevos-interrogantes.html> [último acceso 9 de marzo de 2020].

12 Informe «Who will bear the Burden os DSTs?», presentado en Madrid por el director ejecutivo de la Global Digital Foundation, Paul MacDonnell. Pone de manifiesto que dicha tasa digital repercutirá de forma negativa en el bienestar de los consumidores españoles, especialmente en los de rentas más bajas, porque «si las plataformas digitales transfieren el coste del IDSD a sus clientes y usuarios de pago, las pequeñas empresas y las rentas más bajas se verán afectadas» «La tasa Google creará barreras de entrada al mercado de PYMES y 'startups', según un estudio», Noticias de actualidad del mes de septiembre 2019, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, No. 55, 2019.

discordancia unilateral sólo puede entenderse de forma algo enrevesada como acicate para la solución global. En todo caso, si alcanzar el consenso en el marco de la OCDE es difícil, habrán de redoblar los intentos en la Unión Europea.

Sumarse a la estrategia de proliferación de diferentes figuras en algunos Estados miembros de la Unión Europea producirá inevitables distorsiones y complejidades jurídicas, no sólo a los gigantes extranjeros, sino también a las empresas tecnológicas europeas. ¿Acaso es ésta la forma idónea de presión en el plano internacional para el avance en la tributación hacia una solución global «obligatoria»¹³? La introducción de un puerto seguro («*safe harbor*») para desbloquear las negociaciones permitiría a las empresas pagar más a cambio de tener mayor certeza en los pagos tributarios. Algunas empresas multinacionales prefieren evitar las complicaciones de tener que cumplir con diferentes tributos sobre prestaciones de servicios digitales en varios países, mientras que otras

temen que estos suban mas allá de las expectativas¹⁴.

En el momento actual, todas las empresas inevitablemente están abocadas a aprovechar datos para desarrollar sus estrategias de negocios. Sin embargo, su capacidad para recopilarlos, tratarlos o analizarlos de forma digital es muy dispar. A la hora de acceder a ellos, el valor de los datos es evidentemente variable, por ser distinta la capacidad de aprovechamiento de los usuarios – en los que se centran las actuaciones emprendidas-.

Cierta es la increíble rentabilidad del dato individual obtenido por proporcionar el acceso «gratuito»¹⁵ a un servicio cuya utilización es necesaria en la realidad social del tiempo en que vivimos y se presta en condiciones de «oligopolio del dato» a escala mundial.

Sin duda, el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al

13 Hay quienes ven en las «medidas unilaterales una forma de presión de los países ‘emisores’ de estas normas unilaterales para que la solución internacional se apruebe e implante, e incluso como mecanismo para asegurar que las operaciones cualificadas se someten efectivamente a tributación para el caso de que dicha solución internacional incluya finalmente la posibilidad de que los contribuyentes se acojan al «*alternative global safe harbour system*», dentro del ya mencionado Pilar I». PWC: «Proyecto de Ley del Impuesto sobre Servicios Digitales en España: nuevo intento a la espera de la solución internacional», *Periscopio fiscal y Legal*, 2 de marzo de 2020. Disponible en <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/proyecto-de-ley-del-impuesto-sobre-servicios-digitales-en-espana-nuevo-intento-a-la-espera-de-la-solucion-internacional/> [último acceso 9 de marzo de 2020].

14 El Secretario del Tesoro estadounidense, Sr. D. Steven T. Mnuchin dijo en Riad que cree que los Impuestos por servicios digitales europeos son discriminatorios y que dependiendo de la solución que se adopte, podrá ser necesaria la aprobación del Congreso de los EEUU y la ratificación del Senado. RAPPEPORT, A.; TANKERSLEY, J.: «Digital Tax Fight Emerges as Global Economic Threat», *New York Times*, 23 de febrero de 2020. Disponible en <https://www.nytimes.com/2020/02/22/us/politics/digital-tax-economy-europe-united-states.html> [última consulta 9 de marzo de 2020].

15 «En la práctica, lo cierto es que el suministro de servicio o contenido digital al consumidor, [...] al que parece acceder «de forma gratuita» el consumidor, en realidad, no lo es, puesto que, a cambio de obtenerlo, el consumidor cede sus «datos personales», cesión que vendría a representar la contraprestación, al tratarse de un «bien informacional» sobre el cual su titular ostenta determinados derechos. Esta cuestión suscitó un amplio debate doctrinal que llevaría a que la Propuesta transaccional de Directiva en 2017 admitiera, aunque de forma tímida, la posibilidad de que los «datos personales» del consumidor fueran la contraprestación por el suministro de contenido o servicio digital». «El contrato de suministro de contenido o servicio digital en el que el consumidor facilita sus

tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, o la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, han supuesto avances. Sin embargo, no puede obviarse que cada vez hay más usuarios de generaciones que no han conocido la ausencia de dependencia tecnológica en sus vidas, que no ponen precio a su información personal y que tampoco están habituados a la noción de privacidad, pues han asumido sin reparos las condiciones de la vida digital que han podido disfrutar, por no saber que otras son posibles y por carecer de la capacidad económica necesaria para costear servicios que con frecuencia necesitan. A tal efecto, interesa recordar que la Directiva (UE) 2019/770, de 20 de mayo de 2019 admite que la cesión de datos personales pueda ser contraprestación.

En definitiva, el principio de eficiencia puede llevar a replantearse la bondad del impuesto propuesto para alcanzar los objetivos perseguidos: aumentar la recaudación para financiar el bienestar social, forzar la marcha en la consecución de un acuerdo global

para la imposición societaria y poner en valor los datos relativos a los usuarios.

Cuando algunas de las más acuciantes necesidades públicas son de carácter global o, al menos, supranacional, a la vista de las dificultades presupuestarias experimentadas en el seno de la ONU o la propia Unión Europea, bien cabría pensar en el diseño de propuestas radicalmente novedosas y que las empresas tecnológicas ensayaran mecanismos de financiación innovadores para el desarrollo sostenible en el marco de la Agenda 2030 contribuyendo a escala mundial (no de manera parcelada por países que no son capaces de acordar inicialmente la forma de allegar recursos a sus respectivas arcas públicas, ni ulteriormente la de derivarla a la cobertura de necesidades comunes). En el plano comunitario, incluso podría llegar requerirse una contribución justa al sistema de recursos propios de la Unión. Seguramente aquí sí se alcanzaría un rápido acuerdo internacional entre todos los países, pero para descartar propuestas de este tipo por la magnitud de su alcance.

datos personales podría considerarse, aunque es cuestión discutida, un contrato oneroso que se alejaría del conocido contrato de compraventa. Quizá, podría calificarse como permuta. En cualquier caso, los datos personales como "bien informacional", que se entregan como contraprestación, suponen todo un desafío para el Derecho contractual». De existir un contrato atípico (o mixto), su disciplina legal se podría extraer a través de las teorías de la absorción, de la combinación o del elemento preponderante. El modo de acceder al contenido o al servicio tendrá un peso decisivo a la hora de hallar la configuración jurídica del contrato que más se acomode a ese acceso. El art. 3.1 segundo apartado de la Directiva (UE) 2019/770, de 20 de mayo de 2019 relativa a determinados aspectos de los contratos de suministro de contenidos y servicios digitales, admite que la cesión de datos personales sea la contraprestación. NAVAS NAVARRO, S.: «Del "servicio" al "producto jurídico". Herramientas LawTech», *Diario La Ley Legal Management*, No. 32, octubre de 2019.

Estudios

AUTORES

Cristina Pérez-Piaya Moreno

Fernando de Vicente

José Ángel Gómez Requena

Luis Toribio Bernárdez

Luis Gollonet Teruel



AYUDAS DE ESTADO Y DEPORTE: LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES EN EL MUNDO DEL FÚTBOL A LA LUZ DEL DERECHO EUROPEO DE LA COMPETENCIA

Luis Toribio Bernárdez

*Profesor del Departamento de Derecho
Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla (España)*

Title

State aid and sport: preferential tax regimes in the football sector in the light of european competition law

Resumen

En los últimos años el régimen de ayudas de Estado ha adquirido un gran protagonismo en el ámbito de la fiscalidad europea. Entre otros casos muy comentados, han tenido una notable repercusión los expedientes incoados a varios clubes de fútbol españoles por supuestas ayudas fiscales ilegales otorgadas por el Estado. Dada la intensidad con la que se viene examinando la concesión de este tipo de ayudas en el ámbito deportivo, en el presente trabajo analizamos la compatibilidad con el mercado común europeo de los regímenes fiscales preferentes que ha implantado el Gobierno español con motivo de dos competiciones futbolísticas que se celebran en nuestro país.

Palabras clave

Ayuda de Estado, Unión Europea, fiscalidad, fútbol, regímenes fiscales preferentes.

Abstract

In recent years, the State aid regime has taken on a major role in the field of European taxation. Among other cases which have been much commented on, the cases initiated against several Spanish football clubs for supposed illegal tax aid granted by the State have had a considerable impact. Given the intensity with which the concession of this type of aid in the field of sport has been examined, in the present paper we analyse the compatibility with the European common market of the preferential tax regimes implemented by the Spanish Government on the occasion of two football competitions held in our country.

Keywords

State aid, European Union, taxation, football, preferential tax regimes.

Fecha de recepción: 19-07-2019/Fecha de aceptación: 23-10-2019

SUMARIO

1. La tributación de los futbolistas y clubes de fútbol extranjeros en el plano internacional. Una ecuación de dos factores: los Convenios para evitar la doble imposición y la normativa doméstica sobre no residentes

2. La presión de las organizaciones deportivas al Estado de la fuente para dejar sin efecto la aplicación del artículo 17 de los Convenios ante determinadas competiciones: el régimen fiscal aplicable en España a la final de la Liga de Campeones 2019 y a la fase final de la Eurocopa 2020

3. ¿Son estos regímenes fiscales preferentes susceptibles de ser calificados como ayudas de Estado? Examen en función de los criterios que para ello viene exigiendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

3.1. Debe existir una transferencia de recursos estatales

3.2. Debe implicar una ventaja económica para la empresa receptora que no hubiese obtenido en el desarrollo normal de su actividad

3.3. Debe tener carácter selectivo, beneficiando a un operador o a una categoría de operadores frente a los demás que operan en el mismo mercado

3.4. Debe falsear o, al menos, amenazar con falsear la competencia en el mercado y tener una incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros

4. Conclusiones: consecuencias de la obligada (y olvidada) comunicación previa de las ayudas a la Comisión para su puesta en marcha

5. Bibliografía

1. **La tributación de los futbolistas y clubes de fútbol extranjeros en el plano internacional. Una ecuación de dos factores: los Convenios para evitar la doble imposición y la normativa doméstica sobre no residentes**

Para poder contextualizar el objeto de nuestro trabajo debemos comenzar exponiendo, siquiera de forma breve, cuál es el tratamiento fiscal que reciben las rentas deportivas en los Convenios para evitar la doble imposición internacional, pues como sabemos, son estos instrumentos bilaterales los que se encargan de distribuir la potestad tributaria para cada tipo de renta entre los Estados contratantes. Así pues, si dos países suscriben un Convenio para evitar la doble imposición, hay que acudir a las disposiciones de este para verificar si las rentas que obtengan los residentes de uno de los Estados contratantes en el otro Estado contratante pueden ser sometidas a gravamen y, en su caso, bajo qué condiciones,¹ por este último¹.

Pues bien, en este escenario debemos recordar que, en virtud del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE —que es el que se ocupa de las rentas deportivas y que aparece recogido, prácticamente sin variación, en todos los Convenios suscritos por España—, el país de la fuente, es decir, aquel donde se celebra el evento o la competición deportiva, se encuentra plenamente facultado para someter a gravamen las rentas que los deportistas y los equipos residentes en el otro Estado contratante perciban por las actuaciones que realicen en su territorio. Dicho de otro modo, el citado artículo permite que el país donde tiene lugar la actuación deportiva someta a tributación de manera incondicional e ilimitada las rentas que, tanto los deportistas como los clubes deportivos, obtengan con motivo de esa actuación.

Ahora bien, lo anterior no significa que tal gravamen vaya a hacerse efectivo en todo caso, pues ello dependerá, en última instancia, de si la normativa de dicho país contiene las disposiciones oportunas para que el deportista o la entidad en cuestión se encuentre obligado a tributar por las rentas que se entiendan obtenidas en su territorio, ya que los Convenios para evitar la doble imposición se limitan a reconocer potestades de gravamen entre los Estados contratantes pero no crean concretas obligaciones tributarias para los residentes de uno y otro Estado.

Si se dan ambas circunstancias —precepto convencional que reconoce la potestad de gravamen y disposición doméstica que confirma la obligación tributaria del sujeto no residente—, ya podríamos hablar, en principio, de la tributación del deportista en el país de la fuente como una tributación «potencialmente» efectiva. Sin embargo, aun dándose ambos requisitos, todavía podremos encontrarnos ante situaciones en las que el gravamen en la fuente nunca llegue

¹ Si, en cambio, se trata de dos países que no tienen suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, cada uno de ellos podrá someter a gravamen las rentas obtenidas en su territorio por los residentes del otro Estado de conformidad con su normativa interna y, por tanto, sin limitación alguna.

a producirse. Un primer ejemplo –de Perogrullo, eso sí– se daría en aquellos supuestos en los que el deportista, bien de manera voluntaria bien por cualquier circunstancia ajena a su voluntad, incumple la obligación de tributación en el país de la fuente. En ocasiones puede ocurrir incluso que ese incumplimiento cuente con la connivencia de las autoridades tributarias de dicho país y, de hecho, algo así es lo que ha venido sucediendo de un tiempo a esta parte en Europa con las competiciones de fútbol continentales, pues tal y como ha reconocido el director de los servicios jurídicos de la UEFA «aun no habiéndose alcanzado un acuerdo formal en el contexto de las competiciones europeas de fútbol, parece que a lo largo de los años los distintos países que participan en las competiciones regulares han llegado a un consenso general para no gravar a los futbolistas en el país de la fuente»². Esta práctica, sin embargo, tiene un riesgo evidente y es que la permisividad de las autoridades fiscales ante un comportamiento que escapa a la legalidad puede cesar en cualquier momento, lo que, al menos en el caso de España, podría suponer que la Administración tributaria exigiera la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que hayan dejado de ingresar todos los clubes y futbolistas extranjeros que hubieran disputado algún partido en territorio español durante los últimos cuatro años³, así como, si se apreciara el requisito subjetivo de culpabilidad en su comportamiento, proponer las sanciones oportunas.

Precisamente para evitar este tipo de riesgos⁴, la FIFA y la UEFA, entes organizadores de varias de las competiciones de fútbol más importantes a nivel internacional, vienen exigiendo desde hace algún tiempo a los países donde tales competiciones se celebran la adopción de medidas legislativas tendentes a garantizar la no tributación en la fuente de los clubes y futbolistas que en ellas participan y esto es precisamente lo que ha ocurrido de manera reciente en nuestro país, donde el Gobierno se ha visto en la obligación de implantar un régimen fiscal especial para poder acoger dos eventos deportivos de primer nivel.

2 RYCHEN (2016), pág. 222.

3 Huelga hacer mención a la facilidad con la que la Administración tributaria podría conocer los datos de los clubes y jugadores que se han desplazado a territorio español para disputar algún partido en los últimos años, pues tal información, al menos si nos referimos al fútbol de élite, se encuentra publicada en multitud de medios, comenzando por las páginas web de los propios clubes y de las entidades organizadoras de este tipo de competiciones.

4 Algunos países europeos, sin embargo, sí contemplan en sus ordenamientos internos medidas fiscales especiales para los ingresos que obtienen los clubes en este tipo de competiciones. Así, por ejemplo, en Alemania las autoridades fiscales reconocen la posibilidad de que los pagadores alemanes no tengan obligación de practicar retenciones sobre los deportistas no residentes en caso de competiciones deportivas de equipo si el país del equipo de los deportistas extranjeros también se abstiene de realizar retenciones en el caso de que un club alemán juegue en su país (*Vid.* Decreto de Ministerio Federal de Economía de 20 de marzo de 2008, IV C 8-S 2303/07/0009, DStR 2008, 823). En los Países Bajos, por su parte, los equipos de deportistas extranjeros que realicen actividades remuneradas en territorio neerlandés no estarán sujetos a tributación en este país si el 70% de los integrantes del equipo son residentes en un país con el que los Países Bajos tengan suscrito un Convenio para evitar la doble imposición. Sobre el particular, véase PLAZA ROMERO (2010), págs. 26 y 101-102.

2. La presión de las organizaciones deportivas al Estado de la fuente para dejar sin efecto la aplicación del artículo 17 de los Convenios ante determinadas competiciones: el régimen fiscal aplicable en España a la final de la Liga de Campeones 2019 y a la fase final de la Eurocopa 2020

Los múltiples problemas que puede acarrear la aplicación práctica del artículo 17 –cargas administrativas en el país de la fuente, supuestos de sobreimposición, conflictos en la calificación de las rentas, problemas a la hora de localizar y cuantificar los ingresos de los deportistas, etc.– han provocado que, desde hace ya varias décadas, las entidades que organizan algunas de las competiciones deportivas más prestigiosas a nivel internacional se hayan venido preocupando de buscar una solución a tales problemas a través de acuerdos con los países anfitriones para que, o bien los deportistas no tuvieran que tributar en tales países por las rentas obtenidas en su territorio, o bien se adoptaran los mecanismos necesarios para que la tributación en la fuente se llevara a cabo de una manera ágil y sencilla⁵.

Así pues, como resultado de la «mala prensa» que tradicionalmente ha venido acompañando a la tributación en la fuente de los deportistas, estas entidades han ido incrementando en los últimos años la presión que ejercen sobre los países que aspiran a albergar estas competiciones internacionales hasta el punto de que en la actualidad lo normal es que, en ese proceso inicial de selección de potenciales anfitriones, tan solo se contemplen aquellas candidaturas que garanticen a la entidad organizadora la eliminación total de la tributación en la fuente a través de un régimen fiscal preferente aplicable a aquellos sujetos extranjeros que intervengan en la competición. De esta forma, las entidades organizadoras se aprovechan del gran impacto que generan este tipo de eventos deportivos en las economías locales, pues son conscientes de que, en la mayoría de casos, al país que aspira a albergar una competición de esta magnitud le compensará renunciar a la –a veces exigua– recaudación tributaria que supondría gravar las rentas que obtengan los deportistas a cambio de acoger un evento que seguramente le proporcionará mayores ingresos públicos por vía indirecta⁶.

Como decíamos, esto es lo que ha sucedido en España recientemente, pues el Gobierno, a finales del año 2018 y ante las exigencias de la UEFA, se vio for-

5 En TETLAK (2016) se analizan algunas de las competiciones internacionales que, desde los años noventa, vienen exigiendo a los países organizadores regímenes tributarios especiales para los deportistas no residentes y otros sujetos que participan en estas competiciones.

6 Nos referimos, entre otros, a los ingresos que derivan de la gran afluencia de espectadores foráneos, con el incremento del consumo y consiguiente aumento en la recaudación de impuestos indirectos; a las mejoras en infraestructuras públicas y privadas; a la creación de puestos de trabajo, tanto directos como indirectos; etc.

zado a implantar mediante Decreto-ley⁷ un régimen fiscal especial aplicable a dos eventos deportivos que tendrían lugar en nuestro país: la final de la «UEFA Champions League 2019»⁸ y la «UEFA EURO 2020»⁹.

Este régimen especial es, en realidad, un conglomerado de cuatro regímenes diferentes, pues en él se establecen disposiciones concretas que afectan a cuatro ámbitos distintos: régimen de la entidad organizadora y los equipos participantes, régimen de las personas físicas que presten servicios a la entidad organizadora o a los equipos, régimen aduanero y tributario aplicable a las mercancías que se importen para afectarlas al desarrollo y celebración de las competiciones y régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido. Teniendo en cuenta el objetivo de nuestro trabajo nos centraremos en los dos primeros.

El régimen fiscal de la entidad organizadora, que en ambos casos es la UEFA, y de los equipos participantes consiste básicamente en la exención de cuantas rentas obtengan durante la celebración de estas dos competiciones y en la medida en que tales rentas estén directamente relacionadas con su participación en aquellas. La norma se encarga de aclarar que la exención se aplicará tanto en el Impuesto sobre Sociedades –si la entidad organizadora o los equipos participantes constituyen personas jurídicas en España con motivo de su participación en las competiciones–, como en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes –ya se trate de rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente constituido en España con ocasión de estos eventos o de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente–.

De los términos en los que aparece regulado en este punto el régimen especial surge una primera cuestión y es que, según está redactada la norma, parece que la exención en el Impuesto sobre Sociedades no alcanzaría a los equipos

7 En concreto, es la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, la que regula este régimen especial. En la exposición de motivos de la norma se explica que «Los compromisos contraídos por el Gobierno del Reino de España con la UEFA para albergar en nuestro país la sede de próximos eventos organizados por dicha Asociación requiere la regulación de un régimen fiscal específico». Además, se justifica la incorporación de este régimen mediante la figura del real decreto-ley «por la proximidad de las fechas en que tales eventos se celebrarán y la necesidad de que con una antelación suficiente se disponga del marco tributario que resultará de aplicación, en aras del principio de seguridad jurídica, de suerte que concurre la extraordinaria y urgente necesidad que, como presupuesto habilitante de la figura del real decreto-ley, establece la Constitución Española». Más allá de que se justifique la utilización del real decreto-ley en la extraordinaria y urgente necesidad de la medida, aún resulta criticable el recurso a una figura normativa que no puede afectar al deber de contribuir lo que, según la doctrina del Tribunal Constitucional sobre esta prohibición, supone que le estén vedadas las intervenciones en aquellos impuestos que desempeñan una función primordial en el conjunto del sistema tributario, como es el caso paradigmático del IRPF, pilar estructural del sistema. Sobre este particular, véase el trabajo de CUBERO TRUYO (2016).

8 El partido final de la *UEFA Champions League* de la temporada 2018/2019 tuvo lugar el día 1 de junio de 2019 en el estadio Wanda Metropolitano, situado en Madrid, y en ella se enfrentaron los clubes ingleses *Liverpool FC* y *Tottenham Hotspur*.

9 La UEFA Euro (más conocida como «Eurocopa») es la competición europea de selecciones nacionales que se celebra cada cuatro años en un determinado país (o, en alguna ocasión, en dos países cercanos). En la próxima edición, que inicialmente estaba prevista para el verano del año 2020 y tras la crisis sanitaria provocada por el Covid-19 ha sido pospuesta para el verano del 2021, la competición adoptará un nuevo formato multisede, ya que en esta ocasión serán 12 los países que, con motivo del 60 aniversario de la competición, acogerán los encuentros del torneo. Entre ellos estará España, pues la ciudad de Bilbao ha sido elegida como una de las 12 sedes donde se desarrollará la competición.

españoles que pudieran participar en estos eventos¹⁰, ya que la exención está dirigida a «las personas jurídicas residentes en territorio español constituidas con motivo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» por la entidad organizadora o por los equipos participantes», lo que excluiría de su ámbito de aplicación a cualquier otra persona jurídica que ya residiera previamente en España. Esta circunstancia, como veremos más adelante, puede representar un primer indicio del carácter selectivo de esta medida fiscal.

El segundo de los «subrégimenes» que contempla la norma, el de las personas físicas que presten servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes –entre ellos, por tanto, los futbolistas–, incluye dos reglas que operan en ámbitos distintos.

Con arreglo a la primera de ellas no se considerarán obtenidas en territorio español las rentas que perciban las personas físicas que tengan la condición de no residentes en España por los servicios que presten a la entidad organizadora o a los equipos participantes, generadas con motivo de la celebración de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en aquellas. En esta ocasión, a diferencia de lo que sucede en el régimen de la entidad organizadora y de los equipos participantes, no se establece la exención de las rentas, sino la no sujeción al impuesto, pues, como sabemos, el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes consiste en la obtención de rentas en territorio español, por lo que, si las rentas que perciban con motivo de su participación en estas competiciones no se van a entender obtenidas en España, entonces la consecuencia directa es que no habrá ningún hecho susceptible de gravamen en nuestro país.

Esta primera regla no plantea *a priori* mayores dificultades. Sin embargo, la segunda de las reglas que la norma contempla para las personas físicas sí es algo más singular y consiste en que las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en los términos y condiciones previstos en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. A través de esta regla, por tanto, lo que se pretende es habilitar de nuevo, si bien de manera muy puntual, el régimen opcional de impatriados para los deportistas profesionales¹¹.

Recordemos que con arreglo a este régimen opcional, que en su momento fue bautizado como «Ley Beckham» (recibió esta denominación popular porque su entrada en vigor coincidió con el fichaje del icónico futbolista inglés, David Beckham, por parte del Real Madrid), los sujetos que tienen la condición de no residentes y que son desplazados a territorio español como consecuencia de un

10 En la final de la Champions League quedó descartada la participación de equipos españoles ya que, como indicábamos antes, fue disputada por dos clubes ingleses. Sin embargo, en la UEFA Euro 2020 aún podría darse el caso de que la selección nacional española tuviera que disputar algún partido en la sede situada en Bilbao.

11 Sobre este particular puede verse nuestro anterior trabajo en TORIBIO BERNÁRDEZ (2019).

contrato de trabajo tienen la opción de tributar bajo el régimen del Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante los cinco primeros años, lo que supone tributar únicamente por las rentas que se entiendan obtenidas en territorio español y a un tipo fijo del 24% (por los primeros 600.000 € y del 45% en adelante¹²), evitando así tener que tributar según la escala progresiva de gravamen del IRPF y por su renta mundial. En el año 2015, sin embargo, los deportistas profesionales fueron excluidos sin motivo aparente del ámbito de aplicación de este régimen opcional, lo que fue tildado por parte de la doctrina como una medida selectiva y discriminatoria y, en consecuencia, posiblemente inconstitucional¹³.

Pues bien, con este régimen fiscal especial se vuelve a admitir la posibilidad de que los futbolistas se acojan a la conocida como «Ley Beckham» pero, de nuevo, se hace de una manera bastante selectiva, ya que solo un pequeño grupo de individuos podrá beneficiarse de esta medida: las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la final de la «UEFA Champions League 2019» o de la «UEFA EURO 2020».

De la escueta regulación que recoge la norma en este punto surgen, además, algunas dudas que debemos dejar apuntadas. En primer lugar, el precepto señala que la condición de contribuyente ha de adquirirse por el desplazamiento a España con motivo de alguna de las referidas competiciones. Sin embargo, la obtención de la residencia fiscal requiere la permanencia en territorio español durante más de 183 días –o bien que en nuestro territorio se localice el núcleo principal de sus intereses económicos–, requisito que difícilmente se cumpliría con el breve desplazamiento que conlleva la participación en este tipo de eventos, pues normalmente no se extenderá más allá de unos cuantos días. Parece por tanto que la UEFA y el Gobierno están pensando más bien en aquellos sujetos que prolonguen su estancia en España tras la celebración de la competición, lo cual podría suceder en el caso de que alguno de los futbolistas desplazados a España sea traspasado posteriormente a un club español.

En segundo lugar, el precepto no exige que el desplazamiento a territorio español sea consecuencia de un contrato de trabajo, por lo que no queda claro

12 En el año 2009 se introdujo un requisito adicional para poder disfrutar de este régimen opcional consistente en que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplicaría el régimen especial no superasen la cuantía de 600.000 euros anuales. Sin embargo, en 2015, coincidiendo con la exclusión de los deportistas profesionales de su ámbito de aplicación, ese requisito fue suprimido y, en su lugar, se estableció que las rentas que superasen los 600.000 euros tributarían a un tipo impositivo del 45%. Algunos autores, como CUBERO TRUYO (2009), han defendido la inconstitucionalidad de la reforma del año 2009 por haberse llevado a cabo a través de la Ley de Presupuestos sin contar con la necesaria habilitación previa.

13 En este sentido se ha pronunciado, entre otros, GARCÍA PRATS (2015), según el cual no existe «una justificación objetiva y razonable de este tratamiento desigual». Para el autor, «El Tribunal Constitucional exige una justificación razonable (sentencia 76/1990, de 26 de abril) para que un tratamiento desigual no suponga una infracción del artículo 14 de la Constitución, concurriendo una diferencia injustificada en los términos de la sentencia 214/1994, de 14 de julio (FJ 8º B) y 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º). No está justificado este trato diferenciado porque no se puede admitir que tenga una mayor capacidad económica un jugador de fútbol que un directivo de una multinacional, por lo que no está justificado privar al primero de este régimen que se permitiría al segundo».

si podrá resultar de aplicación a trabajadores por cuenta propia e incluso a sujetos que tras su intervención en el evento decidan permanecer en España sin realizar ningún tipo de prestación laboral.

Por último, tal y como está redactado el precepto, parece claro que no solo los futbolistas que participen en alguna de las competiciones podrán beneficiarse de esta medida especial, sino cualquier otra persona física que se desplace a territorio español con motivo de aquellas, entre las cuales habrá sujetos que no tengan la condición de deportistas profesionales y que, por tanto, no se encuentren excluidos del régimen ordinario que establece el artículo 93 de la Ley del IRPF. En tales casos, ¿cuál de los dos regímenes tendría preferencia? ¿el ordinario o el especial? La respuesta no será baladí si, como apuntábamos antes, este último, a diferencia del primero, no requiere para su aplicación que el desplazamiento sea consecuencia de la suscripción de un contrato de trabajo en España.

En cualquier caso, más allá de las dudas interpretativas que surgen de su escueta regulación, con los problemas de aplicación práctica que ello implica, lo que está claro es que el establecimiento de este tipo de regímenes fiscales preferentes supone que, a la postre, terminen recibiendo un trato privilegiado frente al resto aquellos deportistas que, por participar en las competiciones de mayor impacto económico a nivel internacional, pueden gozar de ciertos beneficios fiscales concedidos en el país de la fuente.

Esto provoca, a nuestro modo de ver, dos efectos perniciosos en el ámbito de la fiscalidad internacional. Por un lado, que el sentido original del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE se vea en buena medida desvirtuado, pues son precisamente los deportistas de más alto nivel, es decir, los que tienen una mayor capacidad para obtener elevadas sumas de dinero en periodos cortos de tiempo, los que pueden terminar escapando al principio, supuestamente inexorable, de tributación en la fuente que consagra el precepto¹⁴. Y por otro lado, si nos ceñimos al escenario europeo, con este tipo de tratamientos de tributación preferente se corre el riesgo de que, si se llegan a apreciar las notas de selectividad y falseamiento de la competencia que para ello viene exigiendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podríamos estar ante una ayuda de Estado incompatible con el Derecho de la Unión.

Por ello, dada la importancia que en los últimos tiempos ha ido adquiriendo esta cuestión en el ámbito del deporte profesional, vamos a detenernos a examinar la posible catalogación como ayuda de Estado de este tipo de regímenes y para ello tendremos que prestar especial atención a la jurisprudencia de los

14 Justo el efecto contrario al que persigue la regla «*de minimis*» que incorporan algunos Convenios para evitar la doble imposición, como el suscrito entre España y Estados Unidos, en virtud de la cual se excluye la potestad de gravamen del Estado de la fuente cuando la renta obtenida por el deportista a lo largo del año no supera un determinado importe mínimo y que, por tanto, tiene por objetivo que los deportistas amateurs o aquellos que perciben cantidades más modestas por sus actuaciones en el extranjero puedan evitar los problemas que supone la tributación en la fuente con arreglo al artículo 17.

Tribunales europeos y a los requisitos que estos vienen exigiendo para que una ayuda sea considerada contraria el Derecho de la Unión¹⁵.

3. ¿Son estos regímenes fiscales preferentes susceptibles de ser calificados como ayudas de Estado? Examen en función de los criterios que para ello viene exigiendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Al situarnos ante competiciones que se desarrollan en un contexto europeo y que tienen un claro componente de actividad económica, resulta necesario analizar este tipo de regímenes tributarios especiales, regímenes que son creados de manera *ad hoc* para un determinado evento o torneo deportivo, desde el punto de vista de la normativa europea sobre competencia y, en particular, a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado¹⁶. Y para abordar el régimen jurídico aplicable a las ayudas de Estado en el Derecho de la Unión Europea no podemos dejar de referirnos, en primer lugar, al artículo 3.b) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que incluye, entre las competencias exclusivas de la Unión Europea, las relativas al establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior, al objeto de apoyar el desarrollo sostenible europeo en el marco de una economía social altamente competitiva.

Con arreglo a lo anterior, para que ese mercado interior funcione de manera correcta, sin distorsiones ni falseamientos, es necesario establecer una serie de normas sobre competencia que deben ser aplicadas de forma rigurosa y eficaz por parte de las Instituciones europeas. Entre dichas medidas, destaca el régimen de ayudas de Estado, que se encuentra regulado, principalmente, en los artículos 107 a 109 del TFUE. Como ha afirmado la doctrina, la normativa europea de ayudas de Estado constituye, junto al principio de no discriminación fiscal, uno de los pilares fundamentales del mercado común al impedir que los Estados miembros puedan conceder ayudas a cualquier entidad asociativa que le permita situarse en una situación ventajosa respecto a sus competidores¹⁷. Dicho de otra forma, la normativa europea de competencia vela por prohibir, y en su caso sancionar, la concesión de ayudas de Estado mediante fondos públicos, de una forma selectiva a favor de unas o varias empresas, que pueda falsear

15 Es cierto que en nuestro ordenamiento tributario existen otros regímenes fiscales especialmente destinados a favorecer determinados eventos deportivos, si bien se trata de eventos que son considerados acontecimientos de excepcional interés público en virtud del artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Cada año, la Ley de Presupuestos Generales del Estado recoge los eventos que pueden beneficiarse de los incentivos fiscales que regula el citado precepto. Así por ejemplo, en el año 2018 han recibido esta catalogación el Campeonato Mundial junior Balonmano Masculino 2019, el Campeonato Mundial Balonmano Femenino 2021, el Andalucía Valderrama Masters, el Campeonato del Mundo de Triatlón Multideporte Pontevedra 2019, el Bádminton World Tour, el Barcelona Equestrian Challenge (3.ª edición), el programa «Deporte Inclusivo» y el Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base II.

16 Sobre la preocupación que parece haberse instalado en el seno de la Unión Europea en torno a las ayudas de Estado y los factores determinantes para apreciar su existencia, véase VILLALBA GARCÍA (2016).

17 GARCÍA GUIJO (2012), pág. 102.

o amenace con falsear la libre y efectiva competencia entre los Estados miembros y que, de cualquier forma, conceda una ventaja injustificada a su destinatario en detrimento de sus competidores.

El artículo 107 del TFUE, que es el que se ocupa de establecer la incompatibilidad de este tipo de ayudas con el mercado interior, no contiene, sin embargo, una definición *stricto sensu* del concepto ayuda de Estado, pero, como reconoce la doctrina, ello no ha representado problema o inconveniente alguno para que el órgano jurisdiccional europeo haya aplicado de forma amplia y lata el artículo 107 del TFUE a multitud de medidas de los Estados miembros. Según estos autores, se debe entender por ayuda de Estado cualquier medida, sea o no de carácter fiscal, que, siendo otorgada, de forma directa o indirecta, a través de recursos públicos, independientemente de la forma que estos adopten, y/o por Entes públicos, reduce las cargas que habitualmente soportan sus beneficiarios, colocándolos por ello en una posición ventajosa respecto de sus competidores directos, sean estos nacionales de su propio Estado o de otros Estados miembros de la Unión Europea¹⁸.

No obstante, pese a lo amplio de esta definición, lo cierto es que la prohibición de ayudas de Estado no es absoluta, ya que existen compatibilidades expresamente contempladas en la norma. En concreto, el tercer apartado del artículo 107 señala que podrán considerarse compatibles con el mercado interior, entre otras, las ayudas destinadas a promover la cultura cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común¹⁹. Este régimen de excepciones a la prohibición general provocó que, en un primer momento, la aplicabilidad de la normativa europea sobre ayudas de Estado en la esfera del deporte profesional suscitara ciertas dudas debido al carácter híbrido de este sector, que, como sabemos, tiene implicaciones tanto económicas como socioculturales. Sin embargo, esas dudas iniciales han ido despejándose con el paso de los años a medida que la vertiente económica y empresarial del deporte y de los clubes deportivos iba ganando terreno sobre los factores socioculturales. De esta forma, aunque en sus orígenes el deporte, y por consiguiente el fútbol, no se rigieran por motivos o intereses económicos, en las últimas décadas el fenómeno deportivo y especialmente el futbolístico «se ha convertido en una industria o negocio mercantil *strictu sensu* capaz de generar recursos y lucrarse por sí misma, y que queda razonablemente bajo el foco de la normativa de Competencia e indiscutiblemente de las reglas de ayudas de Estado»²⁰.

De este modo, ya en el año 1974, el Tribunal de Justicia, en una sentencia pionera en esta materia, declaró que la actividad deportiva profesional no podía

18 Véase GARCÍA GUIJO (2012), pág. 103, o GARCÍA CABA (2016), pág. 500.

19 Otras ayudas que, según el artículo 107.3 TFUE, pueden considerarse compatibles con el mercado común son: las destinadas a impulsar el desarrollo económico de regiones desfavorecidas, las ayudas para fomentar la realización de proyectos de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común, las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común y las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.

20 GUEDE GARCÍA (2015), pág. 30.

escapar al cumplimiento del Derecho de la Unión Europea²¹ y posteriormente, si bien con cierta dilación, han ido dictándose otras sentencias de gran relevancia en materia deportiva, como la sentencia del caso Bosman, referida a la libre circulación de los deportistas profesionales²², o la del caso Meca-Medina, en la que se confirmó la aplicabilidad del Derecho europeo de la competencia, en concreto de la normativa antitrust, en el ámbito de la compraventa de los derechos de retransmisión de los eventos deportivos²³.

Sin embargo, hasta fechas recientes no se habían producido avances relevantes en cuanto a la aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado en el ámbito deportivo europeo. Uno de los hitos más representativos en la lucha contra este tipo de ayudas en el mundo del deporte, y más en concreto en el mundo del fútbol, tuvo lugar en el año 2012 cuando el que fuera vicepresidente de la Comisión Europea, D. Joaquín Almunia, y el entonces presidente de la UEFA, D. Michel Platini, emitieron una declaración conjunta para hacer pública la posición común de ambas organizaciones respecto a determinadas prácticas financieras que venían practicando los clubes de fútbol y la posibilidad de que algunas de ellas pudieran llegar a constituir ayudas de Estado desde la perspectiva del Derecho de la Unión²⁴. Según explica GUEDE GARCÍA, esta declaración conjunta es una muestra del propósito común que comparten la Comisión Europea y la UEFA: «asegurar la integridad deportiva y financiera de la competición a la vez de promover la libre competencia entre los clubes de fútbol dentro del mercado interior, que en este caso, no es otro que las competiciones de clubes de carácter europeo, sin la necesidad de acceder al soporte de la Administración pública»²⁵. Sin embargo, resulta bastante paradójico que, al mismo tiempo que la UEFA emitía una declaración exigiendo un espíritu de integridad financiera a los clubes, reclamara a los países que albergan sus competiciones una serie de tratos fiscales privilegiados que, como enseguida veremos, asumen el riesgo de ser considerados ayudas de Estado.

En cualquier caso, como indicábamos antes, esta declaración conjunta supuso un gran acicate para la Comisión Europea que, desde entonces, comenzó a incoar múltiples expedientes por presuntas ayudas de Estado otorgadas a clubes de fútbol de toda Europa²⁶. En España, concretamente, han sido tres los expedientes iniciados en los últimos años, si bien por motivos ciertamente dife-

21 Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de diciembre de 1974, Walrave y Koch, C-36/74.

22 Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93.

23 Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de julio de 2006, Meca-Medina y Majcen/Comisión, C-519/04 P.

24 En el punto 11 de esta declaración conjunta, que fue emitida el día 21 de marzo de 2012, se hace referencia a la fiscalidad de los clubes de fútbol en los siguientes términos: «Otra cuestión de interés común es si el tratamiento fiscal de los clubes de fútbol profesional difiere del tratamiento de otros agentes económicos con el mismo estatuto jurídico. A este respecto, un trato fiscal más equitativo de los clubes de fútbol también promovería la igualdad de condiciones». Puede accederse a la versión en inglés de la declaración en:

https://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/uefaorg/EuropeanUnion/01/77/21/58/1772158_DOWNLOAD.pdf

25 GUEDE GARCÍA (2015), pág. 34.

26 En GARCÍA CABA (2016) se recogen algunos de los expedientes incoados por la Comisión en los últimos años a clubes de Alemania, Bélgica, Croacia, Dinamarca y Suecia, Francia, Holanda, Hungría, Italia y República Checa.

rentes. Así, por un lado, dos de estos expedientes fueron incoados para constatar si las condiciones ofertadas por determinados organismos públicos a varios clubes de fútbol para llevar a cabo ciertas operaciones mercantiles se hicieron o no en términos de mercado y, por otro lado, el tercer expediente ha tenido por objeto verificar el posible reconocimiento de un régimen fiscal preferente en favor de los cuatro clubes españoles que no se vieron obligados a transformarse en sociedad anónima deportiva tras la entrada en vigor de la Ley del Deporte de 1990 y que, en consecuencia, conservaron la forma de asociación deportiva, lo que supuso que pudieran seguir tributando en el régimen del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin ánimo de lucro parcialmente exentas.

Pues bien, en los tres expedientes referidos la decisión de la Comisión fue la de apreciar la existencia de una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Así, en la Decisión (UE) 2017/365 de la Comisión²⁷, fueron declaradas contrarias al Derecho de la Unión las ayudas otorgadas por el Instituto Valenciano de Finanzas a tres clubes valencianos –el Valencia CF, el Hércules CF y el Elche CF– al concederles sendos avales bancarios, a través de sus fundaciones, para la suscripción de acciones en operaciones de ampliación de capital en condiciones que no se ajustaban a las de mercado ya que, a juicio de la Comisión, no reflejaban el riesgo de impago de los préstamos avalados.

Por su parte, la Decisión (UE) 2016/2393 de la Comisión²⁸ declara incompatible con el mercado común la ayuda estatal concedida por el Estado español al Real Madrid CF en una permuta de terrenos en la que el club obtuvo una ventaja que no habría podido obtener en condiciones de mercado por el hecho de que una parcela que en el momento de su adquisición se valoró en 595.194 euros, trece años más tarde, en una operación para liquidar deudas mutuas, apareció valorada en más de 22 millones de euros, sin que las partes acreditaran a través de una tasación pericial independiente que el valor subyacente de los terrenos era el valor de mercado.

Por último, en la Decisión (UE) 2016/2391²⁹, la Comisión estimó que la no obligatoriedad de transformarse en sociedad anónima deportiva colocó a los cuatro clubes que continuaron siendo asociaciones deportivas –Real Madrid CF, FC Barcelona, Athletic Club de Bilbao y Club Atlético Osasuna– en una posición privilegiada frente al resto, ya que de esa forma podían tributar en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo impositivo preferencial del 25 % en lugar del 30 % aplicable a las sociedades anónimas deportivas, lo que suponía una ventaja selectiva y, por tanto, una ayuda de Estado incompatible con el mercado común.

Sin embargo, las tres decisiones fueron recurridas por, al menos, una de las partes y, a principios del año 2019, el Tribunal General de la Unión Europea dictó las correspondientes sentencias en las que, estimando las alegaciones de los

27 Decisión (UE) 2017/365 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.36387 (2013/C) (ex 2013/NN) (ex 2013/CP) concedida por España al Valencia Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva, al Hércules Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva y al Elche Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva (DO 2017, L 55, p. 12).

28 Decisión (UE) 2016/2393 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.33754 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España al Real Madrid CF (DO 2016, L 358, p. 3).

29 Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol (DO 2016, L 357, p. 1).

recurrentes, anuló, por diversos motivos, las decisiones de la Comisión. Así, en el caso del Hércules CF, el Tribunal General estima el recurso del club alicantino al apreciar que la Comisión realizó una valoración errónea de las contragarantías que había aportado el club al solicitar el aval, entendiéndolo que las garantías constituidas con ocasión de la concesión de un aval o de la operación de préstamo subyacente son un factor pertinente para valorar la existencia de ayuda y el nivel de la misma³⁰. En el caso del Real Madrid, la decisión es anulada porque la Comisión no tuvo en cuenta todos los aspectos de la operación controvertida y su contexto y, por lo tanto, pese a estar obligada a ello, no pudo realizar un análisis completo de todos los datos pertinentes a fin de acreditar no solo la valoración que hizo del importe de la ayuda, sino también, y sobre todo, la propia existencia de una ventaja como consecuencia de la medida controvertida, que debió ser considerada en todos sus aspectos³¹. En cuanto a la decisión que afectaba a los cuatro clubes que conservaron la forma jurídica asociativa, el Tribunal General estimó el recurso del FC Barcelona –no así el del Athletic Club de Bilbao³²– al entender que la Comisión no examinó la totalidad de las consecuencias para los clubes afectados, a la vez favorables y desfavorables, que derivaban de las propias características del régimen supuestamente privilegiado, pues se limitó a verificar que el tipo impositivo era inferior al que debían aplicar las sociedades anónimas deportivas, pero no así a analizar si estas sociedades tenían derecho a aplicar una deducción superior por la reinversión de beneficios extraordinarios, ni a comparar el tipo medio efectivo de gravamen soportado por unos clubes y otros durante el período de referencia³³.

Pues bien, una vez expuestos los hitos más importantes de los expedientes incoados hasta la fecha por supuestas ayudas estatales en el fútbol español³⁴, analizaremos, a la luz de las referidas sentencias del Tribunal General y de la profusa jurisprudencia del TJUE sobre la materia, el régimen fiscal implantado por el gobierno a través del Real Decreto-ley 27/2018 –si bien lo haremos centrándonos en la parte del régimen que afecta a la entidad organizadora y a los clubes participantes, ya que los futbolistas, debido a su condición de trabajadores por cuenta ajena, no actúan como empresas o agentes independientes que puedan distorsionar la libre competencia en el mercado de bienes y servicios de la Unión Europea– y para ello debemos detenernos en los cuatro aspectos que, según ha venido reiterando el TJUE, han de darse para que nos hallemos ante una ayuda de Estado contraria al ordenamiento europeo:

30 Sentencia del Tribunal General de 20 de marzo de 2019, Hércules CF/Comisión, asunto T-766/16. Esta sentencia ha devenido firme una vez transcurrido el plazo legal de dos meses sin que la Comisión haya interpuesto el oportuno recurso de casación ante el TJUE.

31 Sentencia del Tribunal General de 22 de mayo de 2019, Real Madrid CF/Comisión, asunto T-791/16.

32 Sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, Athletic Club/Comisión, asunto T-679/16.

33 Sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, FC Barcelona/Comisión, asunto T-865/16. Esta sentencia, no obstante, ha sido recurrida en casación por la Comisión mediante recurso interpuesto el día 6 de mayo de 2019.

34 Para un análisis más detallado de las diferentes resoluciones recaídas en los citados expedientes pueden verse los trabajos de CHICO DE LA CÁMARA y FRAILE FERNÁNDEZ (2015), GUEDE GARCÍA (2015), GARCÍA CABA (2016), MOYA IZQUIERDO y TRONCOSO FERRER (2016), ALONSO ARCE (2019) o PÉREZ BERNABEU (2019).

3.1. Debe existir una transferencia de recursos estatales

Esta transferencia es concebida en un sentido amplio, pues la ayuda puede proceder de cualquier organismo público, ya sea de carácter nacional o regional e incluso de empresas de titularidad estatal o participadas por el sector público.

Asimismo, el concepto de ayuda de Estado no se limita a transferencias o prestaciones positivas (en forma de subvenciones de capital, por ejemplo), sino que también abarca las exoneraciones o condonaciones fiscales, dado que, como viene repitiendo el TJUE, una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales. Así, puede entrar dentro de la noción de ayuda de Estado cualquier medida que alivie las cargas fiscales del contribuyente, por ejemplo, reduciendo su base imponible o cuota tributaria, concediéndole un aplazamiento excepcional o, como ocurre en el caso que ahora nos ocupa, estableciendo una exención específica para una determinada obligación tributaria.

En cada expediente incoado, por tanto, la Comisión tendrá que verificar si la ayuda en cuestión es imputable al poder público, para lo cual deberá analizar los entes que hayan intervenido en la concesión de la ventaja económica a los beneficiarios. No obstante, pese a las particularidades de cada caso, la práctica jurisprudencial ha venido demostrando que casi todas las medidas de carácter tributario son imputables al Estado, pues es el poder público del que emana la capacidad de dictar normas tributarias.

En el régimen fiscal especial para la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020», no hay duda alguna de que este requisito se cumple, pues se trata de una medida adoptada por el gobierno central y que implica un alivio de las cargas fiscales tanto de la entidad organizadora y de los equipos participantes como de las entidades o establecimientos permanentes que aquellos pudieran constituir en nuestro territorio, ya que todos ellos se ven exonerados del gravamen de unas rentas por las que, de no existir este régimen especial, hubieran tenido que tributar en España, lo que, al traducirse en una disminución de los ingresos fiscales, equivaldrá a un consumo de fondos estatales.

3.2. Debe implicar una ventaja económica para la empresa receptora que no hubiese obtenido en el desarrollo normal de su actividad

Para calificar un trato fiscal de ventajoso es preciso que sea de tal naturaleza que coloque a sus beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los restantes contribuyentes que se encuentren en una situación comparable. Ello supone que, teniendo en cuenta la naturaleza y el ámbito de aplicación de la medida controvertida, habrá que verificar si el régimen fiscal que de ella resulta es de tal naturaleza que favorece a los entes y clubes beneficiarios en relación con las entidades comparables que estén sometidas al régimen general de tributación³⁵.

³⁵ Véase, en este sentido, el apartado 64 de la sentencia del Tribunal General de 11 de junio de 2009, ACEA/Comisión, T-297/02.

Como reconocía el Tribunal General en la sentencia por la que, estimando las alegaciones del FC Barcelona, anuló la Decisión que consideraba incompatible con el Derecho de la Unión la ayuda otorgada a los cuatro clubes de fútbol españoles, la Comisión, en principio, sí que puede limitarse a estudiar las características generales y abstractas del régimen de que se trate, sin estar obligada a examinar cada caso concreto en que este se aplique, pero ello no la exime, ante este tipo de supuestos, de examinar la totalidad de las consecuencias, tanto favorables como desfavorables, que se derivan de las propias características del régimen controvertido, recordando a ese respecto que la carga de probar la existencia de una ventaja recae en la Comisión³⁶.

Lo anterior nos obliga a distinguir, dentro del régimen especial que estamos enjuiciando, la parte de la norma que va dirigida tanto a la entidad organizadora como a los clubes participantes, de aquella otra que se dirige a las personas jurídicas residentes en territorio español que fueran constituidas con motivo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» por aquellos, pues una y otra asumen distintas esferas de aplicación. Así, mientras que la primera de ellas afecta al ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la segunda incide directamente en el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso del régimen especial para la entidad organizadora y para los clubes participantes –así como para los establecimientos permanentes que estos constituyan en España con motivo de los eventos deportivos– el régimen general de referencia será aquel que establece el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Recordemos que esta norma obliga a tributar en España en todo caso a los sujetos no residentes por las rentas de actividades o explotaciones económicas que sean realizadas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español (artículo 13.1.a) y por las rentas de actividades o explotaciones económicas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades económicas sean materialmente realizadas en territorio español (artículo 13.1.b.1º) o cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del propio artista o deportista (artículo 13.1.b.3º).

Así pues, queda claro que, de no existir este régimen especial y en virtud de los preceptos señalados, la entidad organizadora y los clubes participantes, así como los establecimientos permanentes que pudieran constituir en España, quedarían sometidos a gravamen en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes por los ingresos que obtuvieran con motivo de estas competiciones deportivas. Ahora bien, el hecho de que tuviesen que tributar en España como sujetos no residentes no implicaría que, necesariamente, tuvieran que soportar una mayor carga fiscal a nivel global que la de aquellos competidores que sí fueran sometidos a gravamen en nuestro país, pues, como sabemos, los mecanismos para evitar la doble imposición tienen como objetivo, precisamente, compensar o aliviar en el Estado de la residencia la carga fiscal soportada en el extranjero,

36 Apartado 69 de la Sentencia del Tribunal General de 20 de marzo de 2019, FC Barcelona/Comisión, T-766/16.

de tal forma que el balance global dependería, por un lado, de los impuestos satisfechos en uno y otro Estado, pero también de los mecanismos para evitar la doble imposición que la entidad supuestamente beneficiada pueda aplicar en su país de residencia. Dicho a la inversa, el hecho de que sus ingresos en España se declaren exentos no los coloca de manera automática en una situación financiera más favorable respecto al resto de entidades no residentes que se encuentren en una situación comparable, pues ello dependerá, en última instancia, del coste fiscal total asumido por cada una de estas entidades, coste que sería el resultado de sumar los impuestos efectivamente abonados en su país de residencia (aplicando el método para evitar la doble imposición correspondiente) y los satisfechos en España (que en el caso de las entidades beneficiarias de este régimen especial serían inexistentes).

Para que se vea de una manera más clara, tomaremos el ejemplo de los ingresos obtenidos por la UEFA. De no mediar este régimen especial, el ente organizador, al ser residente en Suiza, hubiera tenido que tributar en España a un tipo impositivo del 24% sobre una base imponible igual a la diferencia entre los ingresos íntegros obtenidos en territorio español con motivo de la promoción y organización de estas competiciones y los gastos de personal, gastos de aprovisionamiento de materiales y gastos de suministros directamente vinculados a la obtención de estos ingresos³⁷. Pues bien, suponiendo que las rentas obtenidas por la UEFA en España fueran calificables como rentas derivadas de una actuación deportiva al amparo del artículo 17 del Convenio suscrito entre España y Suiza³⁸, precepto que, como ya hemos apuntado, reconoce la potestad de gra-

37 Véanse, en este sentido, los artículos 24 (base imponible) y 25 (cuota tributaria) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Si se tratara de una entidad residente en un Estado miembro de la Unión Europea, el tipo aplicable sería el 19% y para hallar la base imponible podría deducir todos los gastos vinculados a la obtención de los ingresos en España en las mismas condiciones que la Ley del Impuesto sobre Sociedades reconoce a los sujetos residentes en España.

38 Este extremo, no obstante, es bastante discutible. Aunque el criterio jurisprudencial que ha venido manteniendo el Tribunal Supremo en los últimos años (véanse, por ejemplo, las sentencias de 11 junio de 2008, Rec. 7710/2002, –caso Julio Iglesias– o de 7 de diciembre de 2012, Rec. 1139/2010 –caso del grupo U2–) sí considera que las rentas obtenidas por la entidad promotora de un evento artístico celebrado en España (que a estos efectos ocuparía una posición similar a la de la entidad organizadora de un evento deportivo) con motivo de la promoción y organización de dicho evento son calificables como rentas artísticas al amparo del artículo 17 del Convenio aplicable y, en consecuencia, son rendimientos plenamente gravables en España, lo cierto es que los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE dejan claro que este tipo de rentas no entran dentro del ámbito de aplicación del precepto. Así, el apartado 7 de los Citados comentarios señala expresamente que las rentas que obtienen los productores, organizadores, etc., por la organización de las actuaciones de un artista o un deportista queda fuera del ámbito del artículo, y el apartado 11.4 reitera que el precepto no cubre los ingresos de todas las entidades que estén implicadas en la producción de los eventos deportivos o artísticos. A tal efecto, se pone el ejemplo de los ingresos obtenidos por el promotor independiente de un concierto por la venta de entradas y de espacios publicitarios para aclarar que no estarían cubiertos por el artículo 17. Si entenderíamos que las rentas obtenidas por la UEFA con motivo de la organización de las competiciones en España no quedan cubiertas por el artículo 17 del Convenio entre España y Suiza, el precepto aplicable a tales rentas sería el artículo 7, dedicado a los beneficios empresariales, que excluye la potestad de gravamen del país de la fuente cuando las rentas no son obtenidas a través de un establecimiento permanente. Sin embargo, no parece que esta sea la visión de las autoridades españolas, pues de ser así no hubiera sido necesario introducir una regla especial para declarar exentas las rentas obtenidas por la UEFA en nuestro país con ocasión de la celebración de ambos eventos deportivos, pues de todos modos no habrían podido ser sometidas a gravamen en España al estar excluida su potestad de gravamen en virtud del citado artículo 7 del Convenio.

vamen de manera ilimitada al Estado de la fuente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23 de dicho Convenio el método para evitar la doble imposición aplicable en Suiza a tales rentas sería el de exención³⁹, lo que en la práctica supone que la UEFA tampoco tendría que tributar en su país de residencia y, en consecuencia, que estaría disfrutando de una doble «no imposición» sobre los rendimientos obtenidos en España, lo que le colocaría en una posición de ventaja en comparación con el resto de entidades no residentes a las que no resulte de aplicación este régimen especial y que, por tanto, tengan que tributar como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Vemos pues, que, como nos recuerda el Tribunal General en la sentencia del caso FC Barcelona/Comisión, en un hipotético análisis de la compatibilidad de esta medida con el mercado común, la Comisión tendría que examinar la totalidad de las consecuencias tributarias para los sujetos supuestamente favorecidos por aquella, lo que supone, según acabamos de ver, que se deban examinar las cuotas tributarias satisfechas tanto en el país de la fuente como en el país de la residencia. Esto demuestra que la actividad probatoria de la existencia de una ventaja selectiva en el ámbito de las ayudas de Estado presenta importantes dificultades en el ámbito de la fiscalidad y especialmente en aquellos supuestos, como el que ahora nos trata, en los que se enjuicia la presión fiscal soportada por entidades no residentes, es decir, entidades que, en principio, han de cumplir con sus obligaciones tributarias en más de una jurisdicción para posteriormente aplicar en el país de la residencia las medidas oportunas para evitar la doble imposición, circunstancias que no pueden ser obviadas al realizar este examen, porque el juego de unas y otras normas afectará, en definitiva, a su situación financiera.

Plantea menos dificultades en este sentido la parte del régimen que afecta a las personas jurídicas que sean constituidas en España por la UEFA o por los equipos participantes con motivo de estas competiciones, pues en este caso al tratarse de sujetos residentes en España el escenario para comparar el régimen especial con el régimen común de referencia sería el del resto de entidades residentes que perciban ingresos con ocasión de su participación en estos eventos, es decir, el régimen ordinario del Impuesto sobre Sociedades que, como sabemos, establece con carácter general la obligación de tributar a un tipo del 25% –o del 15% si se trata de empresas de nueva creación– sobre el resultado contable con los ajustes fiscales pertinentes. Parece claro, por tanto, que al quedar exentas de tributación por este Impuesto y, en consecuencia, eludir el pago de ese 15 o 25%, estas entidades sí estarían disfrutando de una ventaja económica frente al resto de entidades residentes como consecuencia de la

39 Según el artículo 23.2: «En Suiza, la doble imposición se evitará como sigue: a) Cuando un residente de Suiza obtenga rentas o posea patrimonio que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en España, Suiza, con sujeción a lo dispuesto en el subapartado b), exonerará de imposición dicha renta o patrimonio; sin embargo, al calcular el impuesto aplicable a las restantes rentas o patrimonio de ese residente, podrá aplicar el tipo impositivo que hubiera resultado de aplicación en caso de que las rentas o el patrimonio no hubieran estado exentos. No obstante, dicha exención se aplicará a las ganancias mencionadas en el apartado 3 del artículo 13 únicamente cuando se demuestre la tributación efectiva en España de las mismas». Redacción dada por el artículo 7 del Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011 (BOE, 11 de junio de 2013).

aplicación del régimen especial, ventaja que no hubiesen podido obtener en el desarrollo normal de su actividad.

En cualquier caso, como ha aclarado la jurisprudencia europea, la carga de acreditar la existencia de una ventaja económica recae sobre la Comisión y la falta de una prueba suficiente sobre este extremo es motivo suficiente para anular una hipotética decisión que considere contraria al mercado común una determinada medida fiscal, lo que obligará al ejecutivo europeo a no escatimar esfuerzos en esa fase investigadora y probatoria.

3.3. Debe tener carácter selectivo, beneficiando a un operador o a una categoría de operadores frente a los demás que operan en el mismo mercado

El criterio de la selectividad implica que el trato de favor debe afectar directamente a unos destinatarios determinados (los beneficiarios) que, de esa manera, consiguen colocarse en una situación de ventaja frente al resto de competidores. Por tanto, para que la ayuda sea considerada contraria a la normativa europea resulta preciso que pueda identificarse a una categoría de empresas o entidades que sean las únicas que resulten favorecidas por la medida en cuestión, de ahí que el de la selectividad sea, probablemente, el requisito cuya existencia es más difícil de verificar en el ámbito de las ayudas de Estado de carácter fiscal.

En relación con este criterio, resultan interesantes las alusiones de la sentencia por la que se desestimaba el recurso presentado por el Athletic Club de Bilbao⁴⁰, en la cual el Tribunal General explica que: «Para calificar una medida fiscal nacional de "selectiva", es preciso, en una primera fase, identificar y analizar previamente el régimen fiscal común o "normal" aplicable en el Estado miembro de que se trate. En una segunda fase, el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate debe apreciarse y acreditarse precisamente en relación con ese régimen fiscal común o "normal", demostrando que dicha medida fiscal constituye una excepción al referido régimen común, en la medida en que establece una diferenciación entre operadores económicos que, desde el punto de vista del objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable (sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos* y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49 y jurisprudencia citada). Dicho de otro modo, para acreditar el carácter selectivo de una medida que constituye una excepción al régimen fiscal común basta con demostrar que esa medida beneficia a determinados operadores y no a otros, aunque todos ellos se encuentren en una situación objetivamente comparable desde el punto de vista del objetivo perseguido por el régimen fiscal común (sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/World Duty Free Group* y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 76)».

40 Sentencia del Tribunal General (Sala Cuarta) de 26 de febrero de 2019 (asunto T-679/16).

Además, es importante destacar que, como ha venido señalando el TJUE, «la exigencia de selectividad diverge según que la medida en cuestión se prevea como un régimen general de ayuda o como una ayuda individual. En este último caso, la identificación de la ventaja económica permite, en principio, presumir su selectividad. En cambio, al examinar un régimen general de ayuda, es necesario identificar si la medida en cuestión, a pesar de constatar que procura una ventaja de alcance general, lo hace en beneficio exclusivo de determinadas empresas o de determinados sectores de actividad»⁴¹.

A partir de lo anterior y centrándonos en el régimen fiscal que nos ocupa, de nuevo debemos diferenciar a estos efectos los distintos subregímenes que en él se incluyen, pues los operadores afectados en unos y otros varían y, en consecuencia, también difieren los mercados de referencia, así como el régimen fiscal común aplicable en cada uno de ellos.

Así, en primer lugar, podemos identificar el régimen aplicable a la UEFA, entidad organizadora de los eventos deportivos, en tanto que, siguiendo las directrices del TJUE, en este caso podríamos entender que se trata de una ayuda individual, ya que el único beneficiario de este subrégimen aparece claramente diferenciado e individualizado, lo que nos permitiría presumir la selectividad de la medida, siempre que hayamos podido verificar, eso sí, que la misma concede a su beneficiario una ventaja económica frente al resto de competidores.

Y lo mismo cabría decir de la parte de la norma que afecta a las personas jurídicas o a los establecimientos permanentes que la UEFA constituyera en nuestro país con motivo de las competiciones, pues aunque es cierto que en este caso podrían ser más de uno los operadores beneficiados por la medida, también lo es que todos ellos cumplirían una condición subjetiva –tener como casa central o entidad matriz a la UEFA– que ningún otro operador del mercado podría cumplir, de ahí que, del mismo modo, se pueda presumir su selectividad.

En segundo lugar, por la parte del régimen que afecta a los equipos participantes, en un principio podría pensarse que se trata de una medida de alcance general, *a priori* accesible para cualquier club de fútbol europeo, pues todos ellos tienen la posibilidad –más o menos remota en función de la liga a la que pertenezcan– de llegar a disputar la fase final de la *UEFA Champions League*, o para cualquier selección nacional, ya que las selecciones de todos los Estados miembros disputan la fase clasificatoria para la *UEFA Euro 2020* y, por lo tanto, son potenciales participantes de la fase final del torneo.

Sin embargo, el TJUE ha aclarado que la Comisión Europea también puede apreciar el requisito de selectividad cuando una ventaja fiscal, *a priori* accesible para cualquier empresa, está condicionada a la realización de una acción concreta, como, por ejemplo, una inversión de determinadas características⁴².

41 Apartado 60 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL, C-15/14 P.

42 Así lo reconoce el TJUE en su sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, en la que se declara que la medida controvertida –medida que tenía como objetivo favorecer las exportaciones– puede considerarse selectiva si beneficia a las empresas que realizan operaciones de inversión transfronterizas, en detrimento de otras empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que llevan a cabo operaciones de la misma naturaleza pero en el territorio nacional.

Según viene entendiendo el Tribunal de Justicia, en el caso de una medida nacional que concede una ventaja fiscal de alcance general, el requisito de la selectividad se cumple cuando la Comisión consigue demostrar que esa medida supone una excepción al régimen tributario común o normal aplicable en el Estado miembro en cuestión, introduciendo así, por sus efectos concretos, un tratamiento diferenciado entre operadores, a pesar de que los operadores que disfrutaban de la ventaja fiscal y los que están excluidos de ella se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen tributario de ese Estado miembro, en una situación fáctica y jurídica comparable.

Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal, el hecho de que el número de empresas que puedan acogerse a una medida nacional sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no es suficiente para desvirtuar su carácter selectivo y, por consiguiente, para excluir la calificación de ayuda de Estado⁴³.

Aplicando estos criterios al régimen que nos ocupa, debemos concluir que, efectivamente, es posible apreciar el requisito de selectividad en la medida controvertida, pues aunque situáramos los sectores de referencia en la totalidad de clubes de fútbol europeos –para el caso de la Liga de Campeones– o de selecciones europeas –para el caso de la Eurocopa– y considerásemos que todos ellos son potenciales beneficiarios de la medida, lo cierto es que la aplicación del régimen está condicionada a la realización de una, o mejor dicho, varias acciones: la participación en una fase clasificatoria, la disputa de una serie de partidos, la obtención de unos determinados resultados para lograr la clasificación, etc.

Pero es que además, en nuestra opinión, cabría defender que los mercados de referencia no pueden quedar limitados al sector del fútbol, pues es posible que los equipos extranjeros de otras modalidades deportivas que disputen en España competiciones de ámbito europeo compartan intereses económicos con los equipos de fútbol y que, por tanto, compitan los unos con los otros en determinados mercados, como enseguida veremos. Así pues, si consideramos que los clubes y las selecciones nacionales de otros deportes se encuentran en una situación comparable a los equipos de fútbol, resulta aún más evidente que este régimen fiscal representa una medida absolutamente selectiva en tanto que solo podría aplicarse a un determinado grupo de operadores dentro de un sector más amplio como lo es el de los equipos deportivos que participan en competiciones europeas.

3.4. Debe falsear o, al menos, amenazar con falsear la competencia en el mercado y tener una incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros

Esta condición, se entiende cumplida si el beneficiario desarrolla su actividad económica en un mercado en el que existen intercambios comerciales a

⁴³ Véanse, por ejemplo, las sentencias de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00 (apartado 48) y de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, C-279/08 P (apartado 50).

nivel europeo. De hecho, en un contexto de globalización como el actual, esta condición es a menudo una premisa que se da por satisfecha y lo cierto es que, hasta el momento, la Comisión y los Tribunales europeos no han prestado tanta atención a este requisito como a los demás. En sus pronunciamientos podemos observar que, a efectos de entender cumplida esta condición, se viene considerando suficiente con que la medida controvertida refuerce la posición que ostentan los beneficiarios en el mercado interior frente a otras empresas competidoras.

En el caso del deporte profesional y, más concretamente, en el del fútbol, parece evidente que hay varios mercados a nivel europeo en los que los clubes o selecciones nacionales de los diferentes Estados miembros compiten entre sí: venta de entradas (especialmente cuando se trata de competiciones continentales que provocan un gran número de desplazamientos de aficionados extranjeros), comercialización de los derechos audiovisuales, contratos de *merchandising* y patrocinio, traspaso de jugadores, etc⁴⁴.

Estos extremos han sido confirmados por el Tribunal General en la sentencia dictada el 26 de febrero de 2019, ante el recurso planeado por el Athletic Club de Bilbao, al considerar que si bien es cierto que la UEFA determina el importe de los derechos de retransmisión que corresponde a los equipos participantes en sus competiciones y el modo en que estos se reparten, no lo es menos que los ingresos que cada club obtiene dependen también de sus resultados deportivos, resultados que a su vez guardan relación con la capacidad de cada club para contratar o retener a los mejores jugadores y, por tanto, con la financiación que pueda destinar a ese objetivo.

Según entiende el Tribunal, de esta forma queda acreditado que los clubes (en referencia a los cuatro equipos españoles que han mantenido la forma de asociación deportiva) compiten con otros clubes, tanto nacionales como de otros Estados miembros, en los intercambios comerciales que se producen, respectivamente, en el mercado de traspasos de jugadores y en el mercado de los derechos comerciales derivados de la participación de los clubes en competiciones europeas, lo que permite considerar que se cumplen los requisitos relativos a la distorsión de la competencia y al perjuicio para el comercio entre los Estados miembros⁴⁵.

44 Véase, en este sentido, GUEDE GARCÍA (2015), pág. 35, que, en relación con el mercado de la venta de entradas, considera que es puramente local salvo en el mercado segmentado de la asistencia de espectadores a competiciones europeas u otros grandes encuentros. En el mercado de los derechos audiovisuales, entiende que, pese a haber una afectación de índole europea, las condiciones dependerán en gran medida de cada club en concreto y de la forma en la que vendan sus respectivos derechos, de la atracción de la liga nacional en cuestión que pueda atraer más clientes de televisión de pago, etc. Por lo que respecta al mercado de comercialización y patrocinio, sí entiende que existe una clara afectación al territorio de la Unión, siempre y cuando los intercambios provengan de los clubes profesionales que participan de manera mediática en las principales competiciones europeas (Europa League y Champions League). Por último, en lo que se refiere al mercado de contratación de jugadores, entiende que al quedar abierto a los términos de la libre circulación de trabajadores desde la Sentencia del caso Bosman, se trata de un segmento del mercado totalmente afectado ante una potencial ayuda de Estado.

45 Véase también, en este sentido, la sentencia de 14 de enero de 2015, Eventech, C-518/13 (apartado 66).

A la luz de estos criterios, por tanto, debemos inferir que tanto los clubes que han disputado la final de la *UEFA Champions League 2019* como las selecciones nacionales que participen en la *UEFA Euro 2020*, se encontrarían en una situación financiera más ventajosa –siempre y cuando, como señalamos en el segundo punto, se confirme que la exención que establece el régimen especial les genera una menor carga tributaria a nivel global que la de sus competidores – en comparación con la del resto de equipos que sí tendrían que tributar en España por las rentas obtenidas en nuestro territorio, lo que les colocaría en una posición privilegiada a la hora de acudir a los segmentos del mercado europeo que hemos referido⁴⁶.

Por lo que respecta a la parte del régimen que está específicamente dirigida a la UEFA como entidad organizadora de ambas competiciones, entendemos que el sector de referencia sería el de todas aquellas entidades que se dediquen a la promoción y organización de eventos deportivos que tienen lugar a nivel europeo⁴⁷ e, incluso, de otro tipo de eventos relacionados con el espectáculo o el entretenimiento, pues en dicho sector confluirían, de nuevo, varios mercados fuertemente competitivos como son la venta de entradas para los espectáculos, la comercialización de los derechos audiovisuales para la retransmisión del evento, la venta de espacios publicitarios, etc.

De esta forma, si se confirmara que este régimen especial confiere a la UEFA una ventaja económica respecto al resto de entidades y organizaciones que participan en un mercado tan competitivo como lo es el del espectáculo, parece claro que tal ventaja podría afectar a los intercambios entre Estados miembros, pues la UEFA dispondría de mayores recursos económicos para invertir en la organización y puesta en marcha de sus competiciones –por ejemplo, repartiendo mayores cantidades entre los equipos participantes– lo que, sin duda, incrementaría el interés comercial y mediático que generan tales eventos y, a su vez, la capacidad de generar ingresos –mayor afluencia de espectadores, mejores contratos de patrocinio y publicidad, etc.–

Lo mismo cabría decir respecto de las personas jurídicas que la entidad organizadora pudiera constituir en España con motivo de estos eventos. Imaginemos, por ejemplo, que la UEFA constituye una filial española que será la encargada de negociar con los distintos teleoperadores europeos la comercialización y venta de los derechos para retransmitir en directo los partidos de la competición. Pues bien, teniendo en cuenta que esa filial estaría exenta de tributación en España por el Impuesto sobre Sociedades, parece claro que se encontraría en una posición de ventaja frente a otros operadores residentes en España – como, por ejemplo, la Liga de Fútbol Profesional– que sí deban tributar en el

46 Es cierto que, a diferencia de los clubes, las selecciones nacionales no participan en el mercado de traspasos de jugadores pero, sin embargo, sí que pueden influir decisivamente en los jugadores que competirán con el equipo nacional ofreciéndoles primas deportivas más elevadas. Por otro lado, las selecciones sí intervienen en los otros mercados mencionados: venta de entradas para los partidos que la selección disputa en su propio país, suscripción de contratos de publicidad o patrocinio, comercialización de los derechos audiovisuales, etc.

47 Entre ellas debemos incluir otras asociaciones de federaciones o ligas deportivas, como pueden ser la propia FIFA, la Confederación Europea de Baloncesto (FIBA Europa), la Federación Europea de Balonmano (EHF), la Federación Internacional del Automóvil (FIA), etc.

Impuesto sobre Sociedades por el beneficio que obtengan con la venta de los derechos audiovisuales de una determinada competición.

4. Conclusiones: consecuencias de la obligada (y olvidada) comunicación previa de las ayudas a la Comisión para su puesta en marcha

Acabamos de comprobar que varias de las medidas que incluye el régimen fiscal especial para la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» podrían cumplir, *a priori*, todas las condiciones para ser calificadas como ayudas de Estado incompatibles con el Derecho de la Unión. Es cierto, no obstante, que alguno de estos requisitos, especialmente el de representar una ventaja económica para sus beneficiarios, requiere un análisis comparado más detenido y que, en cualquier caso, la Comisión tendría que desplegar una intensa actividad probatoria para acreditar que los cuatro requisitos efectivamente se cumplen, pues de lo contrario no sería de extrañar que el Tribunal General o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea terminaran anulando en vía de recurso una hipotética Decisión en tal sentido de la Comisión.

Además, no debemos olvidar que el cumplimiento de las cuatro condiciones que hemos examinado no implica de modo automático que la ayuda en cuestión deba ser considerada ilegal, pues es posible que, una vez analizada la medida y aun habiéndose determinado que constituye ayuda de Estado, esta sea autorizada por la Comisión. Pero para ello, no obstante, es necesario que, con carácter previo a su ejecución, las autoridades del país que pretende adoptar tal medida la notifiquen al ejecutivo europeo para su examen y aprobación, algo que, sin embargo, no ha ocurrido con el régimen fiscal que venimos analizando.

El artículo 108.3 del TFUE dispone que el Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva, es decir, la notificación por parte de las autoridades tiene como efecto inmediato la suspensión de la medida en tanto que no recaiga decisión de la Comisión sobre su compatibilidad con el Derecho de la Unión. Esta es una de las razones que podrían explicar que las autoridades españolas no hubieran comunicado a la Comisión la medida que se pretendía adoptar pues, como ya comentamos al analizar la figura normativa empleada para ello, el gobierno justificó la utilización del real decreto-ley por la extraordinaria y urgente necesidad que derivaba de la proximidad de las fechas en que tales eventos se celebrarían y por la necesidad de que con una antelación suficiente se dispusiera del marco tributario que resultara de aplicación, en aras del principio de seguridad jurídica⁴⁸. Tampoco es descartable que el gobierno considere que no se trata de una medida selectiva si entiende que existe un consenso a nivel europeo de no gravar este tipo de rentas o bien porque considere que los precedentes de otros países en los que se implantaron regímenes similares demuestran que tales medidas son compatibles con el mercado común.

48 *Vid. supra*, nota 7.

En cualquier caso, de haber cumplido el gobierno español con la obligación de comunicación previa, la Comisión habría tenido que analizar si la medida podía ser considerada compatible con el mercado interior, bien por carecer de efectos significativos sobre el mismo, bien por paliar un fallo de mercado, o bien porque quedara suficientemente justificado que la incidencia positiva de la medida en el mercado es de mayor importancia que las restricciones que pueda conllevar.

Sin embargo, como podemos comprobar en las distintas Decisiones dictadas por la Comisión en los expedientes incoados por supuestas ayudas a los clubes españoles de fútbol, el órgano ejecutivo duda de que en este tipo de casos haya un objetivo de interés común que pueda justificar una ayuda selectiva a este tipo de entidades, que son consideradas «clubes muy poderosos en un sector económico extremadamente competitivo»⁴⁹. Igualmente, en estas Decisiones la Comisión pone de manifiesto que en sus alegaciones España tampoco aduce argumentos que respalden la compatibilidad de la ayuda con arreglo al artículo 107.3.c) del TFUE, disposición en virtud de la cual una ayuda puede considerarse compatible con el mercado interior si facilita, con arreglo al interés común, el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas.

Así pues, la falta de notificación por parte de las autoridades españolas supondría que nos encontraríamos ante una ayuda ilegal, pues recibe esta calificación toda ayuda nueva que se ponga en práctica contraviniendo lo dispuesto en el artículo 108.3 del TFUE⁵⁰. No obstante, la ilegalidad –por falta de notificación– de esta ayuda no significa que deba ser declarada de forma automática incompatible con el ordenamiento europeo, pues la Comisión, en caso de abrir el oportuno expediente de investigación, tendría que valorar, por un lado, que se cumplen las cuatro condiciones que exige el artículo 107 del TFUE para entender que estamos ante una ayuda de Estado, y por otro lado, la posible compatibilidad por vía de excepción de las medidas adoptadas con el mercado interior. Este procedimiento puede iniciarse de oficio o a instancia de parte y su incoación podría acarrear la suspensión de la medida que es objeto de revisión, habiendo que aplicar, en tal caso, las normas materiales que estaban en vigor justo antes de su puesta en marcha⁵¹.

En el caso del régimen fiscal especial que nos ocupa, dado que se trata de una medida con un ámbito temporal bastante limitado, si la Comisión decidiese iniciar un hipotético procedimiento de investigación, es bastante probable que el régimen ya hubiera perdido su vigencia, por lo que dejaría de tener sentido requerir su suspensión. Lo que sí que entraría en juego entonces es el otro mecanismo en el que se apoya el régimen de las ayudas de Estado: la obligación

49 Apartado 27 de la Decisión (UE) 2016/2393 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.33754 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España al Real Madrid CF.

50 Así lo dispone el artículo 1.f) del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

51 El artículo 13 del Reglamento (UE) 2015/1589 permite a la Comisión requerir al Estado miembro, mediante decisión, que suspenda toda concesión de ayuda ilegal en tanto en cuanto aquella no se pronuncie sobre la compatibilidad de la ayuda con el mercado interior. Es lo que la norma denomina «requerimiento de suspensión».

de recuperación⁵². Y es que toda decisión final sancionadora por medio de la cual se estime que la medida revisada es considerada una ayuda incompatible con el mercado común conllevará la recuperación de las ayudas otorgadas, pues no podemos olvidar que la declaración de ilegalidad tiene como principal objetivo restablecer las condiciones normales de competencia que fueron falseadas al otorgar la ayuda.

5. Bibliografía

ALONSO ARCE, I. (2019): «La fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales y las ayudas de estado: Las sentencias del tribunal general de la unión europea de 26 de febrero de 2019». *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 251.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y FRAILE FERNÁNDEZ, R. (2015): «Los expedientes abiertos por la Comisión Europea por presuntas ayudas de estado en el fútbol profesional español y su compatibilidad con el Tratado Fundacional de la Unión Europea». *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 49, págs. 71-104.

CUBERO TRUYO, A. (2009): «Inconstitucionalidad de la reforma de la "Ley Beckham" por la utilización de la Ley de Presupuestos sin habilitación». *Anuario andaluz de derecho deportivo*, núm. 9, págs. 149-158.

CUBERO TRUYO, A. (2016): *Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho financiero y tributario*. Cizur Menor, Aranzadi.

CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L (2019): *Manual básico de Fiscalidad Internacional*. Cizur Menor, Aranzadi.

GARCÍA CABA, M. M. (2016): «El régimen jurídico aplicable a las ayudas de Estado y su extrapolación al fútbol profesional español: a propósito de las recientes decisiones de la Comisión Europea en la materia». *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 52, págs. 465-502.

GARCÍA GUIJO, L. (2012): «Las ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones». *Dereito*, Vol. 21, núm. 2.

GARCÍA PRATS, A. (2015): «La reforma fiscal y el mundo del fútbol». *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 47, págs. 47-85.

GUEDE GARCÍA, A. (2015): «La encrucijada de la industria del fútbol con la normativa de la Unión Europea sobre ayudas de estado». *Unión Europea Aranzadi*, núm. 7, págs. 29-72.

52 Recordemos que el plazo de prescripción para este tipo de procedimientos es de 10 años, por lo que, aunque el régimen fiscal agotará su vigencia temporal una vez se dispute la *UEFA Euro* en el verano del año 2021 (tras el aplazamiento por la crisis sanitaria del Covid-19), aún restaría tiempo más que suficiente para iniciar una investigación de la compatibilidad del régimen con el Derecho de la Unión.

MOYA IZQUIERDO, S. y TRONCOSO FERRER, M. (2016): «Ayudas de Estado al fútbol español: ¿tarjeta roja a la mala gestión en la financiación del fútbol profesional?» *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 53, págs. 109-131

PÉREZ BERNABEU, B. (2019): «El régimen fiscal de los clubes de fútbol profesional en España y las ayudas de estado : el tipo impositivo efectivo como elemento determinante». *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 63.

PIERNAS LÓPEZ, J. J. (2015): «Crónica de una regulación anunciada: deporte, fútbol y ayudas de Estado». *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 37.

PLAZA ROMERO, F. (2010): *Fiscalidad Internacional de los Deportistas*. Cizur Menor, Aranzadi.

RYCHEN, S. (2016): «Football Players – Employees rather than Sportsperson: An Exception to Article 17 OECD Model», en MAISTO, G. (Coord.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Ámsterdam, IBFD Publications. Págs. 211-227.

TETLAK, K. (2016): «International Sports Events and Tournaments», en MAISTO, G. (Coord.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Ámsterdam, IBFD Publications. Págs. 183-209.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2019): «La recuperación de la "Ley Beckham" para los futbolistas en el IRPF con motivo de la reciente final de la Champions League disputada en Madrid». *Diario La Ley*, núm. 9451.

VILLALBA GARCÍA, P. (2016): «Principales factores que determinan la existencia o no de ayudas de Estado: una preocupación permanente en la ámbito de la Unión Europea», en CUBERO TRUYO, A. (Coord.): *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*. Valencia, Tirant lo blanch. Págs. 273-293.

NUEVAS LIMITACIONES EN LA APRECIACIÓN DE INDICIOS DE DELITO FISCAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ANULACIÓN DEL ARTÍCULO 197.BIS.2 DEL REAL DECRETO 1065/2007 POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2019

Luis Gollonet Teruel

Magistrado especialista del Orden Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (España)

Cristina Pérez-Playa Moreno

*Letrada del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo -área contencioso-administrativa-
Doctora en Derecho (España)*

Title

New limitations in the treatment of indications of fiscal crime by the tax administration. Annulment of section 197.bis.2 of Royal Decree 1065/2007 by judgment of the Supreme Court of 25 September 2019

Resumen

En este trabajo se quieren poner de manifiesto las dificultades que encuentra la administración tributaria para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente cuando encuentre indicios de delito después de haber dictado una liquidación definitiva o incluso después de haber impuesto una sanción administrativa. La anulación por la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019 del artículo 197.bis.2 del Real Decreto 1065/2007 plantea distintos interrogantes tales como si su incorporación al ordenamiento jurídico era necesaria, si debe una norma con rango legal contemplar la posibilidad que admitía este precepto o si ha quedado vedada definitivamente la potestad de la administración de denunciar un posible delito cuando las actuaciones de regularización de carácter general hayan culminado. A fin de dar respuesta a estas cuestiones se analiza la necesidad de la habilitación legal precedente, los efectos en el

principio *non bis in idem*, la titularidad de la potestad para apreciar la concurrencia de ilícitos penales, el alcance del deber de denuncia de la Administración tributaria y los efectos de la sentencia comentada.

Palabras clave

Delito fiscal, liquidación definitiva, *non bis in idem*, relación entre la potestad administrativa y la potestad penal, deber de denuncia.

Abstract

In this work, we wish to highlight the difficulties encountered by the tax administration in informing the criminal court when it finds signs of crime after a final settlement or even after an administrative penalty has been imposed. The annulment by the Supreme Court ruling of 25 September 2019 of Article 197.bis.2 of Royal Decree 1065/2007 raises several questions. For example, if its incorporation into the legal system was necessary, if a rule that was legally enforceable should provide for the possibility that this provision was accepted or if the power of the administration to report a possible offence has been definitively prohibited when the regularization proceedings have ended. In order to respond to these issues, the need for prior legal authorisation is analysed, the effects on the principle of *non bis in idem*, the ownership of power to assess whether criminal offences are involved, the scope of the duty of denunciation by the tax administration and the effects of the aforementioned judgement.

Keywords

Tax crime, tax assessment, *non bis in idem*, relationship between administrative power and criminal power, duty to report.

Fecha de recepción: 12-12-2019/Fecha de aceptación: 9-02-2020/Fecha de revision: 14-02-2020

SUMARIO

1. Ideas previas
2. La introducción del artículo 197.bis.2 por el Real Decreto 1070/2017
 - 2.1. Modificación de la tramitación del delito contra la Hacienda Pública por la ley 34/2015
 - 2.2. Compatibilidad o necesidad de la nueva previsión reglamentaria con la reforma legal
3. Necesidad de la habilitación legal precedente
4. Efectos en el principio *non bis in idem*
5. Titularidad de la potestad para apreciar la concurrencia de ilícitos penales
6. Deber de denuncia de la Administración tributaria en el caso de que se aprecien indicios de delito
7. Sentencia del TS de 25 de septiembre de 2019
8. Posibles efectos, perversos y benévolos, de la anulación del precepto
9. Conclusiones
10. Bibliografía

1. Ideas previas

La doctrina penal clásica ha venido distinguiendo tradicionalmente entre delitos naturales (homicidio, lesiones, robo) y delitos artificiales (delitos fiscales, conducir sin carnet, etc.). Los delitos naturales son aquellos que para toda época y cultura contravienen valores morales, mientras que los delitos artificiales son los establecidos por el legislador moderno en función de determinadas circunstancias, lo que determina que la redacción de la conducta típica pueda ser cambiante.

Los delitos fiscales son una clara manifestación de esos delitos artificiales, puesto que no han existido siempre, no existen en todos los países, y entre aquellos países en que existen hay grandes diferencias, que son mutables en el tiempo.

La decisión de política criminal de sancionar penalmente (y no solo desde el punto de vista administrativo) la falta de pago de tributos, está basada, por tanto, en un artificio o voluntad legislativa que, de forma cambiante, modifica los límites que diferencian un simple impago que podría dar lugar al abono de una cuota tributaria con intereses y en su caso a la imposición de una multa administrativa, de una conducta constitutiva de un delito castigado con pena de cárcel.

El tipo básico en España para el delito fiscal, según el artículo 305 del Código Penal, fija el importe a partir del cual se comete delito fiscal en 120.000 euros, aunque esta cantidad bien podría haber sido de 60.000 euros o de 500.000 euros. La decisión de fijar en esa concreta cifra el límite que marca el delito y la simple obligación administrativa de tributar susceptible de ser objeto de regularización y sanción por parte de la Administración tributaria es, como se ha dicho, puramente artificial o arbitraria¹.

Quizá ahí se encuentre el origen de los diversos problemas prácticos que se producen cuando, con base en ese artificio, hay que determinar si se ejercita la potestad sancionadora de la Administración o la potestad sancionadora penal, esto es, la potestad judicial, manifestaciones ambas de un mismo *Ius puniendi* estatal. Y es que las consecuencias son sensiblemente distintas cuando ante una misma situación fáctica, el impago de tributos, se ejercita una función de liquidación y comprobación administrativa (que puede conllevar o no el pago de una sanción administrativa) o una función sancionadora penal.

Las diferencias de trato al mismo supuesto de hecho («la evasión de impuestos») son evidentes, tanto por los órganos que ejercitan una y otra potestad, como por los plazos, procedimientos, garantías y consecuencias que resultan de una y otra función pública.

1 Sobre la naturaleza de este importe mínimo, *vid.* a RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J., en «Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública», que entiende que estamos ante una condición objetiva de punibilidad. *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5/2017, parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

La historia del delito fiscal en España no es sino la del enfrentamiento entre dos potestades estatales que recaen sobre una misma realidad (el impago de tributos) y que han colisionado en múltiples ocasiones, ya que tienen difícil encaje.

El último capítulo de esta batalla conceptual y jurídica lo podemos situar en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019, relativa al artículo 197 bis.2 del Real Decreto 1065/2017, y que tiene una especial importancia en orden a determinar cómo debe armonizarse la potestad penal con la administrativa en el ámbito tributario.

Con carácter previo a analizar el contexto, el contenido y las consecuencias del precepto que nos ocupa, así como las de su anulación, conviene recordar que existen en los diferentes ordenamientos de nuestro entorno distintos modelos de procedibilidad.

En Francia, haciendo abstracción de algunos pronunciamientos concretos que lo han matizado, rige, con carácter general, el principio de independencia de los procedimientos. Ello significa que puede seguirse el procedimiento administrativo dirigido a liquidar aunque exista un proceso penal abierto. Esta independencia es la establecida en Alemania y en numerosos ordenamientos hispanoamericanos, como Chile, Argentina o Perú².

En el Derecho español ha habido dos diferentes modelos de procedibilidad en el caso de delito fiscal: 1) el actual, de preeminencia penal, que atribuye al Juez penal la liquidación tributaria; y 2) el de prejudicialidad administrativa, que condicionaba la remisión a la jurisdicción penal a que fuera firme la correspondiente liquidación tributaria.

El llamado sistema de «prejudicialidad administrativa» estuvo vigente en España hasta la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública, donde el preámbulo expresaba la voluntad legislativa de «eliminar esa barrera prejudicial».

El que podríamos denominar «sistema de preeminencia penal» está regulado hoy en el artículo 305 del vigente Código Penal, y supone, en definitiva, que son los órganos penales los que deben determinar, tras realizar su propio estudio de los elementos tributarios esenciales, cuándo hay delito fiscal.

Cuando un impago de tributos es notorio que no alcanza los límites del delito fiscal, no se plantea ningún problema, puesto que es claro que únicamente interviene la potestad tributaria. Asimismo, cuando un impago de tributos supera con amplitud los límites del delito fiscal, tampoco se plantean problemas, porque es evidente que en tales casos interviene la potestad sancionadora penal.

En estos casos, no hay interferencia entre ambas potestades estatales, la fiscal y la penal. Pero hay muchas ocasiones en la práctica habitual en que los

2 Datos obtenidos del Informe del observatorio administrativo previsto en el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

indicios de delito fiscal se ponen de manifiesto tras la intervención de la Administración tributaria, y es aquí donde se plantean problemas prácticos derivados de la intervención concurrente de dos potestades estatales diferentes.

El debate actual es si el apoderamiento para la liquidación tributaria de la justicia penal es total o no cuando exista una previa liquidación administrativa o sanción tributaria.

El artículo 197 bis, insertado dentro de una norma reglamentaria, obviamente no trataba de modificar el modelo vigente, sino únicamente de perfeccionarlo.

Decía, en efecto, el artículo 197.bis –en su número segundo– que la apreciación de indicios de delito puede tener lugar en cualquier momento «con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción».

Y como señala la STS de 25 de septiembre de 2019, *«parece que lo que se ha querido decir –con esa deficiente técnica– es que cuando se aprecian por la Administración indicios de delito y no hay liquidación y sanción, aunque sí una propuesta en tal sentido, ésta quedará sin efecto. Y, por el contrario, cuando –al constatarse aquellos indicios– ya se haya dictado liquidación o impuesto sanción, se suspenderá la ejecución de éstas».*

El nuevo criterio del Tribunal Supremo, que ha anulado este precepto, ha creado una situación novedosa, cuyo alcance está aún por concretar. Ya que al haberse anulado el artículo 197.bis.2, y a falta de que el legislador regule nuevamente esta materia (como parece completamente necesario por razones de seguridad jurídica), el modelo de preeminencia penal pudiera haberse visto seriamente comprometido. Veamos por qué.

2. La introducción del artículo 197.bis.2 por el Real Decreto 1070/2017

El capítulo IV del Real Decreto 1065/2007, que aprueba el Reglamento 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 (RGGIT), regula «las actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», y comprende los artículos 197 bis a 197 sexies tras la reforma operada por el Real Decreto 1070/2017.

El artículo 197.bis está dividido en tres apartados.

En su apartado primero dispone que *«Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de que, si esa apreciación se produjera en el seno de un procedimiento inspector, se seguiría la tramitación prevista en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos correspondientes de este reglamento».*

El apartado 2 del artículo 197 bis, que será el objeto de estudio de este trabajo, establecía que:

«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».

Finalmente, el apartado 3 de este mismo artículo dispone que *«De no haberse apreciado la existencia de delito por la jurisdicción competente o por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria iniciará o continuará, cuando proceda, las actuaciones o procedimientos correspondientes, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.*

Las liquidaciones y sanciones administrativas que, en su caso, se dicten, así como aquellas liquidaciones y sanciones cuya ejecución proceda reanudar por haber quedado previamente suspendidas, se sujetarán al régimen de revisión y recursos regulado en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero sin que puedan impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial.»

Esta nueva regulación introducida por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, encuentra su justificación en la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, las cuales supusieron a su vez modificaciones en esta última orientadas a diversos objetivos como la lucha contra el fraude fiscal o la agilización de las relaciones jurídico-tributarias.

Como consecuencia lógica, tras la aprobación de esas reformas legales se hizo necesaria la aprobación de una serie de modificaciones en el RGGIT entre las que se encuentran algunas que han terminado por ser anuladas por el Tribunal Supremo.

Por lo que a este estudio interesa, algunas de las modificaciones introducidas con la reforma de 2017, vigentes desde el 1 de enero de 2018, obedecieron a la necesaria adaptación del reglamento a la nueva tramitación administrativa en caso de delito contra la Hacienda Pública que, como regla general, permite la práctica de liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, la cual se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación.

En este contexto, en primer lugar, se describen las distintas situaciones en que la Administración tributaria puede apreciar la existencia de indicios de delito teniendo en cuenta no solo el órgano actuante sino también el momento procedimental en que los mismos pueden detectarse. Además, se describe la

tramitación a seguir cuando esos indicios de delito se aprecian en el curso de un procedimiento inspector, distinguiéndose cuando no procede dictar liquidación y se suspende el procedimiento administrativo de cuando procede dictar una liquidación vinculada a delito. En la regulación reglamentaria se incluye la forma de cálculo de esta liquidación cuando por un mismo concepto impositivo y período existan elementos en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por este, y, por último, se añaden los efectos derivados de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o de las distintas resoluciones judiciales que se hayan podido dictar en el proceso penal.

Pues bien, una de estas novedades introducidas en el RGGIT que ha terminado por ser expulsada del ordenamiento jurídico por sentencia judicial, es la modificación prevista en el artículo 197.bis, apartado 2, antes transcrito.

2.1. Modificación de la tramitación del delito contra la Hacienda Pública por la ley 34/2015

En este punto es imprescindible detenerse a examinar la modificación de la tramitación tributaria en casos de delitos contra la Hacienda Pública introducida por la ley 34/2015, como consecuencia de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

La reforma de 2012 hizo necesarias determinadas modificaciones en la Ley General Tributaria de 2003 para establecer un procedimiento administrativo que permitiera practicar liquidaciones tributarias y lograr el cobro de las mismas incluso en los supuestos en los que se iniciase la tramitación de un procedimiento penal. Lo contrario, añadimos nosotros, hubiera situado al delincuente en mejor posición que al infractor administrativo al minorarse las posibilidades de ingreso de las deudas pendientes del primero respecto del segundo.

Tal modificación orgánica justificó por sí sola la incorporación en la Ley General Tributaria de un nuevo Título VI específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en estos supuestos, constituyendo la regla general la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma. Solo en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador opta, en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal en este punto, por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

Esta modificación pretendía superar, en la mayoría de los supuestos, la situación hasta el momento existente: la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria que provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado.

En línea con lo expuesto se introdujo un Título VI en el que, como se ha adelantado, se fijó como regla general la continuación de las actuaciones tributarias

aunque se pasase el tanto de culpa a la jurisdicción penal, cosa que no ocurría antes. Esta es la nueva regla desde 2015 salvo las excepciones tasadas en el art. 251, porque antes se paralizaban todas las actuaciones y se suspendía por supuesto el procedimiento sancionador. Es decir, que salvo casos puntuales, la administración tributaria recupera la facultad liquidatoria en el caso de que existan hechos delictivos³.

Los motivos y objetivos de esta reforma fueron severamente criticados por la doctrina más autorizada, que veía que atendía a un simple fin recaudatorio. Aunque en realidad, acusar de voluntad recaudatoria a la función de recaudar impuestos, además de ser una redundancia, puede desembocar en un debate inútil. No es que haya una voluntad recaudatoria, es que la finalidad de esta función pública es justamente la de recaudar impuestos o, al menos, evitar su impago.

Así, como la propia L.O. 7/2012 puso de manifiesto, la supresión de la perjudicialidad penal y la atribución a la Hacienda Pública de funciones propias del Juez de instrucción obedecían a fines meramente recaudatorios, pues trataban de evitar la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal y de incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada, si bien todo ello, como opinan algunos autores, se podría haber hecho potenciando las medidas cautelares, en especial, los embargos preventivos⁴.

En resumen, la reforma operada en 2015 era acorde con la del delito fiscal de 2012, que dio la siguiente redacción al apartado 5 del artículo 305 del Código penal:

3 Con carácter previo a esta reforma el art. 180.1 de la LGT establecía que, en el supuesto de que la Administración tributaria considerase que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el art. 305 del Código Penal, se abstendría de seguir el procedimiento administrativo que quedaría suspendido. Disponía en concreto el precepto que «Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes».

4 A juicio de DELGADO SANCHO, C.D., «(l)Las medidas adoptadas en la Ley 34/2015 (RCL 2015, 1427) (Artículo Único catorce) no suponen ninguna novedad, más allá de ampliar el plazo del embargo a veinticuatro meses, por lo que son claramente insuficientes para asegurar el cobro de la deuda tributaria», y todos los objetivos de la reforma se podrían haber conseguido si «potenciando las medidas cautelares, en especial, los embargos preventivos, lo que pone de manifiesto la escasa coordinación de las diferentes áreas de la Hacienda Pública, donde priman los aspectos burocráticos sobre la persecución del fraude fiscal real». En «Requiem por el delito fiscal», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2018, Editorial Aranzadi, S.A.U.

Este autor ha alertado incluso de las posibilidades de que los defraudadores terminen por ser absueltos en vía penal porque se aprecie que en el procedimiento inspector se han vulnerado principios jurídico penales tales como el derecho a no autoincriminarse al no haber instruido la Administración al contribuyente de los derechos y garantías procesales reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución. Lo que en su opinión desembocaría en el resultado contrario al pretendido con la reforma.

«Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública»⁵.

Se trató de una reforma que, en palabras de su Exposición de Motivos, «trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración»⁶.

En parecidos términos, la ley 34/2015 dio nueva redacción al artículo 250.1 de la Ley general tributaria:

«Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título».

De lo que se colige que, cuando se aprecien indicios de delito, y salvo los casos excepcionales recogidos en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, la Administración liquidará todos los conceptos y ejercicios comprobados, sin que tenga relevancia que la regularización provenga de una grave defraudación o del mero incumplimiento de una disposición reglamentaria. Ello desemboca en que junto a la liquidación de los impuestos regularizados vía acta de inspección y de las posibles sanciones impuestas, se dictará una liquidación vinculada a delito fiscal.

Inicialmente, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 250 de la LGT, esta liquidación vinculada a delito no habría de llevar aparejadas sanciones, debiéndose abstener la Administración de iniciar el procedimiento sancionador

5 Continúa el citado apartado con la siguiente especificación: «La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

6 Continúa la citada Exposición con la advertencia de que «la sola pendency 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 se 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».

Tal y como advierte ALARCÓN GARCÍA, E., estamos ante una norma de claro carácter procesal-tributario ínsita en el Código Penal. En la ponencia «Los criterios de la STS 1246/2019 de la Sala 3ª, y sus votos particulares», pronunciada en el *Seminario permanente de derecho tributario de la UNED*, Madrid, 25 de noviembre de 2019.

correspondiente a estos hechos o entender concluido el expediente ya iniciado en cuanto se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Todo ello para evitar incurrir en cualquier vulneración del principio *non bis in idem*.

Por lo demás, merece añadirse que en virtud de lo estipulado en los artículos 253 y 254 la liquidación vinculada a delito no es susceptible de recurso o reclamación en vía administrativa⁷, pero cuando se notifique la misma, se advertirá que el período voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela⁸. El resto de liquidaciones, correspondientes a impuestos y ejercicios en los cuales no se hayan apreciado indicios de delito, sanciones incluidas, se podrán impugnar mediante la interposición de los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de la LGT.

Vista la regla general operante tras la reforma de la LGT de 2015 cabe destacar que respecto de la misma solo cabe excepción en tres supuestos tasados: 1) cuando la tramitación de la liquidación administrativa pudiera ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal; 2) cuando como resultado de la investigación o comprobación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto, y 3) cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En resumen, la reforma de la LGT de 2015, complementaria de la del Código Penal de 2012, ha permitido que se erija, en palabras del profesor Alejandro Menéndez Moreno, *«un sistema dual de liquidación en las relaciones entre el procedimiento inspector y el proceso penal cuando hay indicios de delito contra*

7 Sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, al corresponder al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada al delito que hubiese sido liquidada.

8 Esta imposibilidad de recurrir la liquidación en vía económico-administrativa ha sido criticada enérgicamente por MARTÍN LÓPEZ, J., que apunta que aunque esta medida no pueda reputarse en puridad inconstitucional, no constituye la mejor opción desde una óptica técnico-jurídica, pues defiende que el control de la legalidad de los actos administrativos dictados en materia tributaria, y por tanto, también el de las liquidaciones vinculadas al delito, debería efectuarse necesariamente por la jurisdicción contencioso-administrativa en aras de lograr una auténtica tutela judicial efectiva. *«La imposibilidad de que las liquidaciones vinculadas al delito sean revisables ante la jurisdicción contencioso-administrativa, así como el consiguiente trasvase del control de legalidad de las mismas al orden penal, no suponen una vulneración, en sentido estricto, del derecho constitucional al Juez ordinario predeterminado por la ley... Sin embargo, la consecución de una auténtica tutela judicial efectiva podría apoyar, en nuestra opinión, el reconocimiento de un cierto componente sustantivo en el derecho constitucional al Juez ordinario predeterminado por la ley, de modo que en el reparto competencial entre los distintos órdenes jurisdiccionales influyese, de alguna forma, la especialización material de cada uno de ellos. La corrección técnica de las decisiones judiciales depende, en buena medida, del conocimiento específico que de la materia tengan los órganos competentes para resolver, lo que abona la tesis de que, salvo por causas debidamente justificadas, los diferentes tipos de litigios deberían enjuiciarse por quienes presenten dicha especialización racione materiae. Y, en el caso de actos administrativos, como las liquidaciones, éstos son los Jueces de lo contencioso-administrativo»*. En *«La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley»*, *Revista Quincena Fiscal*, núm.10/2018. Editorial Aranzadi, S.A.U.

la Hacienda Pública y es posible discernir elementos en los que se aprecie una conducta dolosa y otros en que no»⁹.

Esta calificación trae su causa en que, como se ha visto, dado que el procedimiento inspector y el proceso penal por delito fiscal no prevén, con carácter general, la paralización del primero cuando se aprecien indicios de delito, la Administración deberá girar dos liquidaciones: una atendiendo a los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito, y otra para los elementos desvinculados de dicho delito.

2.2. Compatibilidad o necesidad de la nueva previsión reglamentaria con la reforma legal

En el marco de la regulación descrita en el anterior apartado fue introducido el nuevo capítulo del Título V del RGGIT y, en particular, la previsión contenida en el apartado 197.bis.2 que constituye el objeto de este comentario. Este concreto apartado se dictó muy posiblemente para dar amparo a una situación que en la práctica podía tener lugar: la apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública después de que se hubiera dictado liquidación administrativa e, incluso, impuesto sanción.

Dos son los interrogantes que cabe plantearse en este momento: En primer lugar, si la regulación legal vigente desde 2015 permitía que la Administración incurriera en este tipo de prácticas y, en segundo término, si realmente era necesario contemplar explícitamente en el reglamento esta situación.

Parece claro que la LGT acepta sin ambages la posibilidad de pasar el tanto de culpa al juez o remitir el expediente al Ministerio Fiscal en el ínterin entre la finalización del procedimiento de comprobación y el inicio del sancionador¹⁰. Tampoco hay duda de que se prevé que pueda pasarse el tanto de culpa o remitir el expediente sin que se haya tramitado ni el procedimiento de comprobación ni el sancionador, como ocurrirá, verbigracia, cuando haya prescrito la deuda tributaria pero no haya transcurrido el plazo de prescripción del delito.

Y como se ha visto, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública continuará, como regla general, con la tramitación del procedimiento administrativo de acuerdo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que simultáneamente se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. La Administración tributaria deberá dictar, en su caso, dos liquidaciones diferentes; por un lado la resultante de aquellos elementos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y por otro la de aquellos otros que no estén vinculados con tal delito. La liquidación administrativa vinculada con el delito tendrá en todo caso carácter provisional y deberá ajustarse a lo dispuesto en el Título VI de la LGT.

9 Vid.. MENÉNDEZ MORENO, A., en «El Título VI de la Ley General Tributaria: un fallido "paso a dos"», *Revista Quincena Fiscal*, núm.10/2017. Editorial Aranzadi, S.A.U.

10 Vid.. CALVO VÉRGEZ, J., en «El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2016, Editorial Aranzadi, S.A.U.

La cuestión es, por tanto, si la regulación del Título VI permite, o al menos no impide, comunicar la existencia de delito cuando se haya culminado el procedimiento de regularización e incluso cuando se haya hecho lo propio con el sancionador tributario.

Pues bien, una primera lectura del mencionado título lleva a concluir que, en efecto, la regla general es que la administración se halla en posición de continuar con las actuaciones en el caso de que aprecie indicios de delito, aunque deba abstenerse de iniciar un procedimiento sancionador para no incurrir en una vulneración del principio *non bis in idem*. Sin embargo, esta afirmación no implica que, a *contrario sensu*, no pueda pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal si advierte los indicios de delito en un momento posterior.

En cualquier caso, no parece que el hecho de que en determinados supuestos la ley impida seguir con los procedimientos de liquidación (los previstos en el art. 251) deba suponer un obstáculo a que la administración tributaria, en los casos en que haya culminado la regularización o incluso impuesto sanción, pueda pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal si descubre indicios de delito. Máxime cuando se prevé que se anularán en su caso las liquidaciones y sanciones que previamente se hubieran impuesto.

Lo anterior, unido a la incuestionable primacía de la jurisdicción penal, hace que pueda verse en la introducción de este precepto reglamentario una precaución extrema pensada para dar amparo a una práctica hasta el momento excepcional de la administración, reforma que quizá no fuera necesaria en sentido estricto.

Siguiendo con la oportunidad de la inclusión de este precepto es conveniente recordar que según la memoria del análisis del impacto normativo del proyecto del Real Decreto 1070/2017, se halla justificada precisamente por la introducción del nuevo Capítulo IV en el Título V del Reglamento, que recoge las actuaciones a seguir en supuestos de delito contra la Hacienda Pública¹¹.

11 «El reglamento se adapta a la nueva tramitación administrativa del delito contra la Hacienda Pública que, como regla general, permite la práctica de una liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, que se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación. En primer lugar, se describen las distintas situaciones en que la administración tributaria puede apreciar la existencia de indicios de delito teniendo en cuenta no sólo el órgano actuante sino también el momento procedimental en que dichos indicios pueden detectarse. En este sentido, se señala que la apreciación de dichos indicios podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se haya dictado liquidación o impuesto sanción.

Asimismo, se desarrolla la tramitación a seguir cuando esos indicios de delito se aprecian en el curso de un procedimiento inspector, distinguiendo cuando no procede dictar liquidación y se suspende el procedimiento administrativo, y cuando procede dictar una liquidación vinculada a delito. La regulación reglamentaria se completa con la forma de cálculo de la liquidación vinculada a delito, cuando por un mismo concepto impositivo y período existan elementos en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por éste, y, por tanto, proceda dictar dos liquidaciones provisionales de forma separada. Por último, se regulan los efectos derivados de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o de las distintas resoluciones judiciales dictadas en el proceso penal, ya sea apreciando la existencia de delito, con una cuota defraudada igual o diferente, en más o menos, a la liquidada en vía administrativa, o bien, no apreciando la existencia del mismo por inexistencia de la obligación tributaria o por otro motivo.»

3. Necesidad de la habilitación legal precedente

Una de las denuncias que se ha hecho por parte de un sector doctrinal y por supuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales en el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Real Decreto 1070/2017, es que no existe en la LGT precepto alguno que habilite la anulación de una sanción administrativa firme, que es una de las consecuencias que en última instancia posibilita el precepto reglamentario discutido, salvo los mecanismos tasados de revocación de actos administrativos, pues los artículos 250 y siguientes únicamente hacen referencia a sanciones que se encuentren en curso de tramitación en el momento de plantearse la existencia de un delito contra la Hacienda Pública¹².

Ciertamente la aplicación de la previsión contenida en el artículo 197.bis.2 del RGGIT, en ocasiones podría dar lugar a la modificación de liquidaciones tributarias e incluso de sanciones que ya hubieran alcanzado firmeza (no solo en vía administrativa sino incluso en vía judicial) y que, por consiguiente, no debieran ser objeto de revocación salvo a través de los procedimientos especiales de revisión previstos a tal efecto en los artículos 217 LGT. Este razonamiento ha llevado a una parte de la doctrina a considerar que la norma reglamentaria resulta contradictoria con una ley ordinaria –la LGT–¹³.

Ahora bien, siendo incuestionable que el precepto controvertido podría dar lugar a la alteración del régimen legal de la revisión de actos tributarios, la cuestión que suscita un mayor interés, a nuestro juicio, es si esta razón es suficiente para prohibir la denuncia de delitos por parte de la Administración tributaria cuando preceda en su actuación una liquidación o la imposición de una sanción.

Es decir, si la eventual conculcación de las normas de revisión contenidas en la LGT es suficiente para entender que el artículo 197.bis.dos es un precepto contrario a la misma o, por el contrario, este escollo podría salvarse o bien con una reforma legal o simplemente entendiendo que la primacía de la jurisdicción penal permite la anulación de actos administrativos aunque sean firmes, sin

12 Esta opinión la mantuvo ALARCÓN GARCÍA, E., en «Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte I)», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 125, abril-junio de 2019.

13 *Vid.* en este sentido las consideraciones hechas por ALARCÓN GARCÍA, E., en «Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte I)», *Op. Cit.* Este autor denuncia el carácter *contra legem* del precepto con fundamento en que el mismo «... puede llevar a que su aplicación produzca la modificación de liquidaciones tributarias, es decir, de actos administrativos que inclusive podrían haber devenido firmes en ese momento y, por consiguiente, que a priori solo podrían ser objeto de revocación a través de los procedimientos especiales de revisión previstos a tal efecto en los artículos 216 y siguientes de la LGT. Este razonamiento nos lleva, lógicamente, a que el citado precepto pueda considerarse contradictorio con una ley ordinaria –la LGT–.»

A continuación sitúa la causa de esta extralimitación en que «... el carácter ilimitado en el tiempo de la posibilidad de apreciar un delito fiscal por parte de la administración tributaria, que se deriva del redactado del apartado 2 del artículo 197 bis, carece de habilitación suficiente en los artículos 250 y siguientes LGT ya que, en tales preceptos, no se contempla la posibilidad de que tras la finalización de un expediente sancionador pueda apreciarse la existencia de indicios de delito por parte de la Administración».

necesidad de que haya una previsión legal expresa en una norma administrativa o tributaria en tal sentido.

A lo que hay que unir que las liquidaciones tributarias son, por regla general, provisionales, con lo que no se excluye la posibilidad de iniciar actuaciones de carácter general que den lugar a posteriores liquidaciones en orden a regularizar la situación tributaria del mismo obligado. De manera que solo en el caso de que estemos ante una liquidación definitiva, por haberse dictado tras unas actuaciones de la Inspección de carácter general, podría suscitarse un conflicto que, en último caso, podría ser salvado con una reforma legal como la apuntada.

4. Efectos en el principio *non bis in idem*

El principio «*non bis in idem*» implica, en esencia, que por un mismo hecho no se puede sancionar a una persona dos veces, lo que en nuestro ámbito de estudio se traduce en la imposibilidad de sancionar a un sujeto por un mismo hecho y bajo los mismos fundamentos en vía penal y en vía administrativa y/o de volver a ser sancionado por la misma infracción en el ámbito interno administrativo¹⁴.

Su finalidad no es otra que la de, en palabras del Tribunal Constitucional, «... evitar una reacción punitiva desproporcionada (SSTC 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; 177/1999, de 11 de octubre, F. 3 y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, F. 2), en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente». (STC 2/2003, de 16 de enero. F. J. 3º).

Aunque en puridad se trata de un principio general del derecho y no de un principio recogido en la Constitución, finalmente el TC le ha otorgado tal categoría por considerarlo «*íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad*». En su Sentencia 2/1981 ha sostenido, en este sentido, que «*si bien no se encuentra recogido expresamente en los artículos 14 a 30 de la Constitución, que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo (artículo 53 número 2 de la Constitución y 41 de la LOTC) no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del artículo 9.º del Anteproyecto de Constitución, va íntimamente unido a los principios de*

14 La STC 2/2003, de 16 de enero, establece que «la triple identidad» –se refiere a identidad de sujetos, hechos y fundamentos– «constituye el presupuesto de aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en "bis in idem"». F. J. 5º.

legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el artículo 25 de la Constitución»¹⁵.

Se trata también, como ha declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de un principio general del Derecho comunitario, que no se halla limitado a las sanciones penales¹⁶.

Aunque un caso particular es el de Francia donde se admite la acumulación de sanciones administrativas y penales. El fundamento se encuentra en considerar que se trata de dos sanciones con naturaleza diferente y, por tanto, no se vulnera el *non bis in idem*. Además, las infracciones penales se castigan de forma severa, pudiendo alcanzar los diez años de prisión. Algo similar sucede en Bélgica, donde también cabe la doble sanción.

No obstante, no parece posible trasladar estas soluciones al Derecho español, donde nunca se ha dado esta acumulación de reacciones represivas. Es más, parece fuera de toda duda la inconstitucionalidad de tal medida.

Pues bien, por lo que atañe al tema que nos ocupa, desde un punto de vista externo y en el sentido del artículo 250 de la LGT, se traduce en la preferencia y prevalencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración a la hora de sancionar una misma conducta, de lo que se colige que una sentencia condenatoria emanada de la autoridad judicial impedirá la imposición de una sanción por el mismo hecho cometido por la misma persona, en vía administrativa.

En palabras de la STC 2/1981, de 30 de enero, «*El principio general del derecho conocido por "non bis in idem" supone, en una de sus más conocidas manifestaciones que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración –relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc.– que justificase el ejercicio del "ius puniendi" por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración*».

La contrapartida es que el hecho de que un juez tome en consideración la sanción administrativa previamente impuesta para ser descontada en fase de ejecución de la sentencia judicial, según el criterio mantenido por nuestro Tribunal Constitucional, coadyuva a respetar el principio «*non bis in idem*».

15 En el mismo sentido, *vid.* STC 2/2003, de 16 de enero, que en su fundamento jurídico tercero, resume y perpetúa la idea expuesta y ofrece una relación de sentencias en las que se recoge la misma doctrina: «... hemos de iniciar su examen recordando que desde la STC 2/1981, de 30 de enero (RTC 1981, 2), hemos reconocido que el principio "non bis in idem" integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 CE [RCL 1978,2836]) a pesar de su falta de mención expresa en dicho precepto constitucional, dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones. Así, hemos declarado que este principio veda la imposición de una dualidad de sanciones "en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento" (STC 2/1981, F. 4; reiterado entre muchas en las SSTC 66/1986, de 26 de mayo [RTC 1986, 66], F. 2; 154/1990, de 15 de octubre [RTC 1990, 154], F. 3; 234/1991, de 16 de diciembre [RTC 1991, 234], F. 2; 270/1994, de 17 de octubre [RTC 1994, 270], F. 5; y 204/1996, de 16 de diciembre [RTC 1996, 204], F. 2)».

16 *Vid.* en este punto la Sentencia del TJUE de 15 de octubre de 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij NV (LVM) (C-238/99 P), DSM NV y DSM Kunststoffen BV (C-244/99 P), MontedisonSpA (C-245/99 P), ElfAtochem SA (C-247/99 P), Degussa AG (C-250/99 P), EnichemSpA (C-251/99 P), Wacker-ChemieGmbH y Hoechst AG (C-252/99 P) y Imperial Chemical Industries plc (ICI) (C-254/99 P) / Comisión.

La STC 2/2003, de 16 de enero, afirmaba que «los órganos penales», en aquel caso concreto, «se encontraban en una situación paradójica, pues, aunque no podían dejar de condenar penalmente al recurrente, dado su sometimiento estricto a la ley en el ejercicio de su función jurisdiccional (art. 117.1 CE), tampoco podían dejar de ser conscientes de que la sanción penal por ellos impuesta al mismo podía suponer una reiteración sancionadora constitucionalmente prohibida por el art. 25.1 CE. El hecho de que la legislación no prevea expresamente solución para los casos en los que la Administración no suspenda el expediente administrativo, estando un procedimiento penal abierto, puede explicar su actuación. Sólo al legislador corresponde establecer los mecanismos normativos de articulación del ejercicio de la potestad punitiva por la Administración y por la jurisdicción penal para evitar la reiteración sancionadora y contemplar las consecuencias que deriven de su incumplimiento». A lo que añadía a continuación: «... una solución como la adoptada en este caso por el órgano judicial no puede considerarse lesiva de la prohibición constitucional de incurrir en "bis in idem" sancionador, dado que la inexistencia de sanción desproporcionada en concreto, al haber sido descontada la multa administrativa y la duración de la privación del carné de conducir, permite concluir que no ha habido una duplicación –bis– de la sanción constitutiva del exceso punitivo materialmente proscrito por el art. 25.1 CE».

A pesar de que algunos autores¹⁷ disientan del criterio jurisprudencial alegando que el descuento, en el ámbito del derecho, no puede hacerse de forma tan automática, nuestra opinión no puede menos que ser favorable a dicho criterio. La finalidad del principio «*non bis in idem*» no es otra que la de prevenir de una posible doble sanción a un infractor por la comisión de un mismo hecho, finalidad que se ve protegida por la opción mantenida por el Tribunal, lo que justifica de por sí tal elección. En esta línea se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que parece que ha querido limitar el principio *non bis in idem* al doble castigo y admitir el principio de descuento en lugar de prohibir el segundo castigo¹⁸.

Lo anterior no debe, sin embargo, llevarnos a desconocer que la regla indicada, así como la obligación de suspender la ejecución de la sanción administrativa, no puede subsanar totalmente la vulneración del principio aludido, pues es indudable que aunque con ella se consiga evitar la conculcación del principio en su vertiente material –doble sanción–, al estar prevista la anulación de la sanción administrativa, no ocurre lo mismo con su vertiente formal –doble procedimiento a que se somete al obligado sin haber sido anulado el primero–. El infractor se vería afectado por dos procedimientos consecutivos de naturaleza sancionadora, mas el derecho del mismo quizá debiera ceder frente a la potestad de la jurisdicción penal de perseguir y condenar las conductas delictivas.

17 Verbigracia HERNANZ MARTÍN, A., que propuso, en un comentario de la regulación anterior, en lugar de utilizar el descuento, «... conseguir, en primer lugar, la revocación de la resolución administrativa (siempre que el plazo y los demás requisitos establecidos permitan esa posibilidad), para que, a continuación, y una vez eliminado el bis, el órgano judicial pueda ejercer sus potestades». «Las sanciones en la LGT y en el RGST». Revista de Información Fiscal, noviembre-diciembre 2004. Pág. 62.

18 Vid.. STJUE de 13 de febrero de 1969, Walt Wilhelm v. Bundeskartellamt, asunto 14/68, citada en el trabajo de BARCIELA PÉREZ, J.A.: «El principio *non bis in idem* en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del TEDH y el TJUE», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2019 parte Jurisprudencia. Comentarios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019.

En este último punto conviene recordar que el TJUE ha sostenido que en determinadas situaciones, como cuando tras la imposición de una sanción administrativa tributaria se inicia un proceso penal por los mismos hechos o cuando otro tipo de sanción administrativa es impugnada ante los órganos jurisdiccionales con fundamento en que ya había habido condena por sanción penal en firme por los mismos hechos, puede existir una acumulación de «procedimientos y sanciones penales» y «procedimientos y sanciones administrativas de carácter penal» contra la misma persona por los mismos hechos que constituye una limitación del principio *non bis in idem*.¹⁹

No obstante, se admite que estas limitaciones, que sustancialmente coinciden con las que se podían producir por la vía del artículo 197.bis.2 que ha sido anulado, puedan persistir en un ordenamiento mientras se encuentren justificadas.

Tal es el caso de una normativa nacional que contemple o autorice la acumulación de procedimientos sancionadores mientras tengan finalidades complementarias, lo que, según el TJUE, Sentencia de 20 marzo 2018, caso Tribunal de Bérgamo, Italia, contra Luca Menci, ocurría cuando la norma permitía incoar una acción penal después de la imposición de una sanción administrativa y el objetivo era garantizar la recaudación de la totalidad del IVA devengado en los territorios de los Estados miembros. Se admite por tanto que las normativas nacionales contemplen este tipo de prácticas siempre que existan motivos que justifiquen la acumulación y que se respete el principio de proporcionalidad²⁰.

Concluir que una vez impuesta una sanción administrativa es imposible iniciar un proceso penal sería, además, un peligro grave para el orden público y una vía de fraude evidente. Piénsese en casos de urbanismo en determinados Ayuntamientos. Se podría construir de forma impune en zonas verdes o en zonas protegidas, pues, una vez realizada la construcción ilegal, con una ágil y pertinente multa administrativa se estarían vetando la intervención de la jurisdicción penal. Lo que resulta completamente inaceptable.

El planteamiento de algunos autores que defienden la imposibilidad de actuación de la jurisdicción penal cuando se haya impuesto una sanción administrativa supone, por un lado, abrir la puerta a que determinados delitos queden completamente impunes, y, por otro lado, dar una preeminencia a la Administración pública sobre los órganos jurisdiccionales penales que es contraria a los más elementales principios de un Estado de Derecho, como la división de poderes y el control del sometimiento de la Administración al principio de legalidad, por el riesgo de espacios de impunidad y fraude que se podría crear.

19 Es el caso del asunto Menci (TJCE 2018, 59) y del asunto *Garlsson Real Estate* (TJCE 2018, 60), citados también por BARCIELA PÉREZ, J.A., en el mismo trabajo. *Op. Cit.*

20 En este pronunciamiento se cuestiona la limitación al derecho establecido en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y se recuerda que, como se sostuvo en la Sentencia de 27 de mayo de 2014, una limitación del principio *ne bis in idem* puede justificarse sobre la base del artículo 52, apartado 1, de la misma norma.

5. Titularidad de la potestad para apreciar la concurrencia de ilícitos penales

No es baladí recordar en este momento que la potestad para apreciar la concurrencia de cualesquiera ilícitos penales descansa, única y exclusivamente, en los órganos de la jurisdicción penal; potestad esta que se ejercerá con pleno sometimiento a las limitaciones fijadas en el ordenamiento penal, constituido, fundamentalmente, por el Código Penal y por la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Lo que el anulado artículo 197.bis.dos disponía es que si se apreciaban indicios de delito una vez girada liquidación, y en su caso impuesto sanción, se pondría en conocimiento de la jurisdicción penal. Pero es la jurisdicción penal la que debe apreciar esos indicios, de tal forma que de no apreciarlos, o de no probarse la existencia de delito, el proceso penal terminaría archivado.

Entre las limitaciones que se derivan del ordenamiento jurídico para que la jurisdicción competente aprecie tal concurrencia se encuentra precisamente la regulación de la institución de la prescripción de los distintos delitos, siendo este plazo de prescripción (regulado en los artículos 130 y siguientes del Código Penal) el único tiempo durante el cual es factible la denuncia y el enjuiciamiento de los hechos constitutivos de los distintos ilícitos penales. Y, al no establecer la ley otras excepciones, salvo las que se puedan derivar de la Constitución, durante el citado plazo esta potestad de la jurisdicción penal ha de seguir intacta, siendo entonces la cuestión controvertida que resta por dilucidar si le ha de estar permitido o no a la Administración tributaria, no ya volver a instruir un expediente cuando ya hubiera dictado una liquidación definitiva, sino informar al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente al apreciar indicios de delito incluso después de haber dictado liquidación o impuesto sanción al presunto delincuente, es decir, en cualquier momento.

El delito fiscal es público, y existe un deber de denuncia por parte de la Administración tributaria de denunciarlo; este deber de denuncia es claro que resulta de las facultades otorgadas por el ordenamiento jurídico a esta Administración, de forma que se producirá en mayor medida en el seno de sus actuaciones de comprobación e investigación, pero también puede y debe tener lugar al margen de las mismas. Por este motivo, la Ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo, no solo regulan la tramitación a seguir en caso de que se produzca tal apreciación en el marco de estas actuaciones, sino una vez culminadas estas.

Estas manifestaciones, bien es cierto, solo pueden ser sostenidas desde la consideración del delito fiscal como un instrumento al servicio del deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de nuestra Constitución, y no como un mecanismo al servicio de la Agencia Tributaria. Ahora bien, aunque bajo nuestra opinión la naturaleza del delito ha de ser la propia de esa institución y la pena ha de imponerse según la concepción que le es propia, no han faltado autores que han señalado que la nueva regulación del delito fiscal, que desaparece en sentido estricto si se produce una íntegra regularización espontánea y que incluye una atenuante muy cualificada que opera cuando se satisface la deuda

y se reconocen los hechos antes de dos meses desde la citación judicial, parece servir más bien a fines de apoyo a la práctica de la Administración tributaria²¹.

6. Deber de denuncia de la Administración tributaria en el caso de que se aprecien indicios de delito

Como se ha adelantado no estamos en puridad ante una potestad, o mal llamado derecho, de la Administración, sino ante un verdadero deber de denuncia que pesa sobre el personal al servicio de la Administración tributaria cuando en el curso de sus actuaciones conozca de hechos que puedan ser constitutivos de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada.

Este deber se encuentra consagrado con carácter general en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que reza que «*Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratare de un delito flagrante*». La omisión de esta obligación lleva aparejada en todo caso la imposición de sanción y, en su caso, de medidas disciplinarias.

En consonancia con lo anterior, este deber está asimismo previsto en el artículo 95 de la LGT, apartado 3, en cuyo último párrafo se establece que «*Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente*».

En este sentido, la jurisprudencia ha sido tajante al admitir que la falta de denuncia de hechos que pudieran ser delictivos puede tornarse en un delito del artículo 408 del Código Penal. Así, como se hace eco la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo n.º 208/2016, de 11 de marzo²², distintas resoluciones judiciales han reiterado que los agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera, cuando en el curso de sus investigaciones tengan conocimiento de la posible comisión de un delito, tienen la obligación de comunicarlo al Ministerio Fis-

21 Esta es la interesante opinión que mantiene HERRERA MOLINA, P., en el artículo «Peculiaridades del delito fiscal y nulidad del art. 197.bis.2 del Reglamento General de Inspección (STS de 25 de septiembre de 2019)», publicado en el blog ECJ Leading Cases, *Tributos, gasto público y la crisis del Estado de Derecho*.

22 Recuerda esta sentencia en su fundamento primero *in fine* que «*en la STS n.º 738/2006, de 4 de julio, luego de constatar que el Servicio de Vigilancia Aduanera, a través del cotejo de información a la que se tiene acceso, detecta la posible existencia de una actuación delictiva del acusado, señala que el mencionado Servicio está obligado, en virtud del art. 262 LECrim., a denunciar los hechos ante el Ministerio Fiscal o ante el Juzgado de Instrucción correspondiente, y que en caso contrario, como dice la STS 586/2006, de 29 de mayo, se estaría cometiendo por los agentes del Servicio mencionado un posible delito del art. 408 del Código Penal, que castiga a los funcionarios públicos que faltando a las obligaciones de su cargo dejaren de promover la persecución de los delitos de que tengan noticia. En el mismo sentido, la STS n.º 506/2006, la STS n.º 516/2006 y la STS 970/2006*».

cal o al Juez de instrucción competente so pena de incurrir en la comisión de un delito tipificado en el artículo 408 del Código Penal²³.

Visto lo anterior, en nuestra opinión ninguna excepción cabe hacer al mencionado deber de denuncia que pesa sobre los funcionarios públicos de la Administración tributaria, de lo que cabe colegir que se encuentran obligados a comunicar la actuación delictiva de que tengan conocimiento cualquiera que sea el momento en que se obtengan los indicios y el procedimiento en que se produzca esa apreciación.

7. Sentencia del TS de 25 de septiembre de 2019

La Sentencia del Tribunal Supremo anula el artículo cuyo análisis nos ocupa porque entiende que la posibilidad de que la Administración, cuando aprecie indicios de la existencia de delito contra la Hacienda Pública, eleve el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remita al Fiscal las actuaciones «en cualquier momento, con independencia de que hubiere dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción» resulta contraria a la ley, lo que obliga a anular el número 2 del artículo 197.bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en la redacción derivada del Real Decreto 1070/2007, de 29 de diciembre.

En síntesis, los motivos de la anulación son tres: 1) considera que la disposición reglamentaria es contraria a la Ley; 2) entiende que vulnera el principio de confianza legítima y 3) es contraria a la prohibición del *non bis in idem*.

1) En efecto, se considera que el artículo 197 bis es *contra legem* porque si «el único límite para la Administración en estos casos es la prescripción del delito» entonces se podría «alterar de manera sustancial el régimen legal de revisión de los actos tributarios introduciendo –por vía reglamentaria– un cauce para modificar o anular tales actos distinto por completo al previsto en los preceptos legales que resultan de aplicación».

Se argumenta que «no hay un solo precepto legal que contemple (no ya expresa, sino ni siquiera tácitamente) una potestad como la conferida a la Administración en el artículo 197.bis.2 del Reglamento General», ya que «la lectura detallada del Título VI de la Ley General Tributaria ("actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública")» así lo pone de manifiesto, a juicio del Tribunal Supremo.

Según la citada Sentencia, los preceptos contenidos en aquel Título parten, siempre, de un mismo presupuesto: la apreciación de la posible existencia de delito contra la Hacienda Pública –y la consiguiente obligación de pasar el tanto de culpa al juez penal o remitir lo actuado al Fiscal– tiene lugar durante la tramitación del procedimiento de comprobación correspondiente, antes de

23 El artículo 408, intitulado «Omisión del deber de perseguir delitos por autoridad o funcionario», dispone que «(l)a autoridad o funcionario que, faltando a la obligación de su cargo, dejare intencionadamente de promover la persecución de los delitos de que tenga noticia o de sus responsables, incurrirá en la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de seis meses a dos años».

haberse dictado la liquidación tributaria y, por supuesto, al margen de cualquier procedimiento sancionador, pues este (i) o no podrá iniciarse o continuarse (ii) o se entenderá concluido al pasar el tanto de culpa o remitir el expediente al Ministerio Fiscal (artículo 250.2 de la Ley General Tributaria).

Se expone que *«es cierto que el artículo 250.1 de la Ley General Tributaria permite dictar en estos casos (esto es, cuando en el curso de un procedimiento se aprecia la posible existencia de delito) liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, aunque separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública»*.

Y se añade que *«en estos supuestos no cabe iniciar en absoluto procedimiento sancionador, ni continuar el ya iniciado, al punto de que si ya estuviera en curso, dice la norma expresamente que "la conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado"»*.

Se considera que la posibilidad de que se pase el tanto de la culpa a la jurisdicción penal cuando se ha girado liquidación e incluso se ha impuesto sanción podría desembocar en la conculcación de la LGT y del régimen legal de revisión de los actos tributarios al introducirse, por vía reglamentaria, un cauce extraño para modificar o anular estos actos firmes distinto por completo al previsto en los preceptos legales que resultan de aplicación, esto es, más allá de casos rectificación de errores, recurso extraordinario de revisión o el procedimiento de lesividad, lo que podría dar lugar incluso a que se revisen aquellos actos cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme.

2) Respecto del principio de confianza legítima se indica que no saldría demasiado bien parado si se diera el caso de que tras una liquidación y eventual sanción, sin que se hubieran apreciado indicios de delito, solo se pueda eludir la apertura de un procedimiento penal –que podrá instarse libremente por la Hacienda Pública– cuando transcurra el plazo de prescripción del delito fiscal.

3) Finalmente se concluye que se vulnera el principio del *ne bis in idem*, pues se entiende que el artículo 197 bis permite que un mismo comportamiento sea juzgado en sede penal después de haberlo sido en sede administrativa, con la sola prevención de que la ejecución de la sanción quedara en suspenso.

La sentencia, fruto de una mayoría consensuada, cuenta no obstante en relación con este extremo con un voto particular suscrito por dos magistrados. El criterio expresado en tal voto destaca en primer lugar, como hace la Sentencia mayoritaria, *«los defectos de técnica normativa de ese artículo 197.bis»*, y considera que el título VI la LGT también es técnicamente perfectible, porque *«únicamente se ocupa de los indicios delictivos advertidos por la Administración tributaria cuando todavía no se ha practicado liquidación, y no hace referencia a la hipótesis de que esos indicios sean constatados con posterioridad a la liquidación ya practicada»*.

Pero, en síntesis, sostiene que tal omisión de la LGT no impide a la Administración tributaria, en los casos de liquidación o sanción, comunicar la existencia de indicios de delito a la jurisdicción penal.

Tras una referencia a los modelos de procedibilidad que ha habido en España para el caso de indicios de delito, se señala que *«el apoderamiento para la liquidación tributaria de la justicia penal es total cuando, por existir indicios de delito contra la Hacienda Pública, su labor de enjuiciamiento resulte obligada; y no puede verse obstaculizada por una previa liquidación administrativa»*.

Se expone que el tenor del artículo 305.5 del Código Penal antes citado es claro y se recuerda, además, la existencia de otras normas del ordenamiento jurídico, con rango de ley, en las que se establece la obligación general de denunciar delitos, y que es una obligación específica de las autoridades y funcionarios públicos.

Así, en relación a los ciudadanos en general el artículo 259 de la LECRim dispone que *«El que presenciare la perpetración de cualquier delito público está obligado a ponerlo inmediatamente en conocimiento del Juez de instrucción, de paz, comarcal o municipal o funcionario fiscal más próximo al sitio en que se hallare»*.

Mientras que para las autoridades y funcionarios públicos resulta de aplicación el artículo 262 de la LECrim, que contiene una obligación específica para los mismos.

En este voto que disiente del criterio mayoritario se advierte que sería un *«contrasentido que esos indicios, conocidos con posterioridad a una liquidación tributaria ya practicada, sí podrían ser denunciados por un particular, quien incluso podría ejercitar acción para su persecución y castigo; y no lo podrían ser por la Administración Tributaria»*, lo que supondría un obstáculo para la perseguibilidad de los delitos fiscales que en cambio no tienen otros delitos públicos.

A continuación, y contrariamente a lo que se sostiene en la fundamentación de la Sentencia, se argumenta que el principio de confianza legítima no se ve vulnerado porque *«mientras no haya vencido el plazo de prescripción legalmente establecido para un delito, cualquier ciudadano sabe, sin ningún género de dudas, que se puede dirigir contra él la acción penal y, por tal razón, su ejercicio dentro de ese lapso temporal no puede ser calificado de sorpresivo. Y esto, que está establecido con carácter general en el Código Penal para todo delito sin salvedad alguna, debe operar con el mismo alcance también en el delito contra la Hacienda Pública»*.

Tampoco se considera que la existencia de una liquidación e hipotética sanción previas, aunque sean firmes, hayan de vulnerar el principio *non bis in idem*, porque en última instancia los interesados podrán hacerlas valer en el proceso penal tanto para la fijación de la pena como para la determinación del contenido de la responsabilidad civil que acompañe a ese castigo penal.

Se recuerda en este sentido que no hay lesión alguna al principio *non bis in idem*, a tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional que declara la primacía de la jurisdicción penal y la absorción por la pena de la eventual sanción admi-

nistrativa impuesta (deduciendo esta última del monto de la pena). La doctrina del Tribunal Constitucional declara que dicho principio no se vulnera, ni en su aspecto sustantivo ni en el procedimental, cuando en el ulterior procedimiento penal, que en todo caso es preferente y preeminente, aunque sea posterior, se descuenta o minorra del importe de la pena impuesta (en caso de sentencia condenatoria) el de la sanción administrativa impuesta previamente (STC 334/2005, de 20 de diciembre de 2005)²⁴.

Finalmente, sobre los efectos de la Sentencia, se concluye que en la práctica la aparición de indicios de delito se pone de manifiesto ante la Administración tributaria, por lo que si no pudiere pasar el tanto de la culpa a la jurisdicción penal por el hecho de haber girado liquidación o impuesto sanción, entonces la previa liquidación tributaria, aunque no sea debida a una regularización voluntaria, se convertiría en un óbice a la perseguibilidad del delito fiscal.

En fin, según el criterio disidente, «sostener que cualquier liquidación, y no tan sólo la que responde a una previa solicitud de regularización voluntaria, excluye el deber de denunciar el delito de la Administración tributaria, desvirtúa la regularización voluntaria como elemento negativo del delito fiscal, y amplía esta posibilidad de enervar la persecución del delito en la práctica, sin ningún apoyo legal y en menoscabo del bien jurídico tutelado por la ley penal en el art. 305 del Código Penal».

8. Posibles efectos, perversos y benévolos, de la anulación del precepto

Con independencia de las cuestiones que todo teórico pueda plantearse y que aquí se han tratado de recoger, lo innegable es que la Sentencia comentada, que anula el precepto reglamentario reiterado, ha de tener efectos jurídicos.

Hay un sector de la doctrina que considera que el único efecto que se atribuye a la anulación del artículo 197.bis.2 es que se impida que la Administración vuelva a instruir un expediente sobre unos hechos que ya fueron objeto de uno previo sobre el recayó liquidación definitiva e incluso sanción; esto es, que se vete que Hacienda se extralimite en sus negociaciones con el contribuyente al punto de ofrecer la impunidad a un delincuente, pero en absoluto puede quedar proscrita la vía de la denuncia normal y obligada al tratarse de un deber que concierne a toda administración. Es decir, la idea que subyace parece que en la Sentencia y en la opinión de distintas voces autorizadas es que la Administración no deja de estar facultada a remitir el expediente a la sede penal pero sin volver a comprobar o investigar de manera previa, y desde luego sin volver a

24 En la STC 2/2003, de 16 de enero, apartándose expresamente de la doctrina establecida en la SSTC 177/1999, de 11 de octubre, y 152/2001, de 2 de julio, se concluye que el núcleo esencial de la garantía material del *non bis in idem* reside en impedir el exceso punitivo en cuanto sanción no prevista legalmente. De tal modo que no cabe apreciar una reiteración punitiva constitucionalmente proscrita cuando, aun partiéndose de la existencia de la imposición de una doble sanción en supuestos de identidad de sujeto, hecho y fundamento, en la ulterior resolución sancionadora (–penal–) se procede a descontar y evitar todos los efectos negativos anudados a la previa resolución sancionadora (administrativa), ya que, desde la estricta dimensión material, el descontar dichos efectos provoca que en el caso concreto no concurra una sanción desproporcionada (FJ 6).»

emitir una liquidación vinculada a delito, por más que la acreditación de este modo de la *notitia criminis* sea necesariamente más pobre²⁵.

Aunque, otras opiniones, a las que nos sumamos, consideran que, en la práctica, los efectos de la anulación son muy limitados²⁶. En principio, la Administración tributaria, tras esta Sentencia, debería ser más diligente en el envío de los expedientes de que conozca a la jurisdicción penal, y, en todo caso, antes de que se gire liquidación o se imponga sanción. Cosa que se supone ya hacía.

Pero en caso de ya haber procedido a la liquidación y eventual sanción, nada impide, pese a la Sentencia, que se siga acudiendo a la jurisdicción penal si aparecen indicios de delito. Ya que la Administración tributaria podría invocar el artículo 262 de la LECrim.

Esto es, si la Administración tributaria gira liquidación e impone sanción, y aprecia entonces la existencia de indicios de delito, no necesita la habilitación reglamentaria del anulado artículo 197 bis, sino que, por ministerio de la Ley (art. 262 de la LECrim) puede (y debe) perfectamente proceder a comunicar tales indicios a la jurisdicción penal.

Además, en caso de intervención de la jurisdicción penal, no sería la jurisdicción contenciosa quien debiera decidir si era ajustado a Derecho el haber pasado el tanto de la culpa a la jurisdicción penal tras la liquidación y sanción. Lo cual, por otra parte, era obvio, dada la preeminencia de la jurisdicción penal.

En cualquier caso, para garantizar la seguridad jurídica, y evitar que se pudieran plantear problemas, no estaría de más que se diera la necesaria certeza y seguridad jurídica mediante una reforma legal a estos casos de concurrencia de potestades estatales sobre una misma realidad fáctica: el impago de tributos.

La solución que, a nuestro juicio, sería más correcta, desde un punto de vista técnico, quizá pasaría por dar rango legal, en la parte general del Código Penal (en el Título Preliminar o en el Libro Primero), a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional antes citada sobre los casos de sanción administrativa que es

25 Sobre esta idea *vid.* BLÁZQUEZ LIDOY, A., en «La regularización del delito contra la Hacienda Pública en reforma de la LGT (Ley 34/2015)», en la obra colectiva *Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Doctor don Francisco Clavijo Hernández*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2019. Este autor se pregunta, con ocasión el estudio del caso de que el obligado tributario haya presentado una autoliquidación extemporánea por importe superior a 120.000 pero no haya efectuado el ingreso, si la AEAT debe remitir directamente el expediente a sede penal o, por el contrario, debe comprobar e investigar de manera previa: «A los efectos de acreditar la *notitia criminis*, la AEAT debería verificar la existencia de una deuda superior a 120.000, procediendo a su cuantificación en la medida de lo posible, y probar que la declaración extemporánea trae causa de una ocultación dolosa inicial. Y sólo si se cumplen ambos requisitos debería remitirse la causa a la sede penal».

26 HERRERA MOLINA, P., y TANDAZO RODRÍGUEZ, A., en «¿Puede perseguir la inspección un supuesto delito fiscal después de haber dictado liquidación sin apreciar indicios delictivos? A propósito de la STS de 25 de septiembre de 2019», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 443/2020, 5-30, advierten que «(e)n realidad, la anulación del artículo 197 bis.2 no elimina el deber de denuncia de la Administración tributaria, pues, como advierte el propio voto particular, aquel se funda en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Lo que posibilitaba el citado precepto –al menos en su interpretación literal– era el inicio de una nueva comprobación para perseguir el delito sin necesidad de que apareciesen nuevas pruebas.» Asimismo entiende que la anulación del precepto no tiene relevancia sobre la posibilidad de regularizar la deuda correspondiente al delito fiscal una vez que la Administración ha dictado liquidación, «pues –como hemos sostenido– no impide la denuncia siempre que se descubran nuevas pruebas».

tenida en cuenta posteriormente por el órgano judicial penal. Esto no sería incompatible con que dentro de las normas sectoriales correspondientes, como la tributaria, se incorporase un precepto específico que diera rango legal al anulado precepto del reglamento.

Se trataría de introducir un nuevo artículo, regulador del principio de proporcionalidad, donde se especificase que la existencia de un acto administrativo (firme o no, sancionador o no), no impedirá, en ningún caso, la intervención de la jurisdicción penal. Y que, en caso de Sentencia condenatoria, de haber habido previa sanción administrativa, se anulará esta y se tendrá en cuenta en el momento de fijación de la pena, para minorar esta de forma equitativa.

Como antes se apuntó, la preeminencia de la jurisdicción penal no debería estar en tela de juicio, porque lo contrario sería admitir una vía de fraude peligroso: habría autoridades de diverso signo interesadas en una ágil sanción administrativa de determinados hechos para evitar una más gravosa sanción penal de los mismos hechos, en ámbitos como medio ambiente, urbanismo, o tráfico.

El precepto incorporado al Código Penal tendría la virtud de ser de aplicación para la anulación por la jurisdicción penal de actos administrativos, pero también contratos civiles, o actos de la jurisdicción social.

Piénsese en un proceso civil en el que una de las partes solicite la nulidad de un contrato porque hubo un vicio en el consentimiento y que tal demanda sea desestimada por Sentencia firme. Si dentro del plazo de prescripción, se prueba que el contrato fue celebrado mediando extorsión, nada impide que la Sentencia penal que condene por extorsión declare la nulidad del contrato civil, pese a que hubiere un pronunciamiento firme del orden civil.

De la misma manera no debería sorprender que pese a que haya una sanción administrativa firme (incluso confirmada por un órgano judicial contencioso), en caso de que la sanción se refiera a hechos delictivos, se proceda a dictar Sentencia condenatoria penal, en la que sea posible la declaración de nulidad de la sanción, o la minoración de la condena penal por descuento de la multa administrativa ya abonada.

Se trata de una situación que se da en la práctica en multitud de ocasiones, por lo que sería necesario que hubiera una norma, incorporada al Código Penal, que diera cobertura legal a lo que hasta ahora solo ha tenido fundamento jurídico en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

A lo anterior hay que unir que no puede desconocerse que el Tribunal Supremo ha basado la anulación del precepto reglamentario precisamente en su carácter *ultra vires*, al considerar que esta disposición carecía de fundamento en la reforma de 2015 que adaptaba la Ley General Tributaria a la nueva regulación del Código Penal. Es por esto que, con independencia de nuestras consideraciones anteriores, y al sostener asimismo que lo que el reglamento establecía era una nueva forma de derogar un acto firme no prevista en la ley, la Sentencia ha hecho necesario una reforma legal que implique la incorporación de un nuevo precepto en la LGT que prevea la posibilidad de que se aprecien nuevos indicios de delito después de culminarse las actuaciones de investigación y que

regule el modo de proceder de la Administración, lo que podría pasar por anular antes la sanción administrativa, algo que si antes podía considerarse innecesario, ha pasado a ser imprescindible por *mor* del fallo judicial. Esto es, se aprecia ahora la necesidad de que la propia ley regule el modo de proceder de la Administración tributaria en los casos en que aunque hubiera habido previa comprobación e incluso se hubiera dictado una liquidación definitiva como consecuencia de la realización de actuaciones de carácter general, llegasen a su poder nuevos datos sobre el obligado que pusieran de relieve verdaderos indicios de un delito fiscal, situaciones que no son frecuentes pero sí posibles, máxime con las nuevas obligaciones de información a que están sometidos los estados. Es en este precepto donde ha de regularse cómo ha de actuar el órgano competente y qué efectos tendría la remisión del tanto de culpa y del expediente en la liquidación girada y en la sanción que hubiera podido haber sido impuesta.

Por último, en el caso de que finalmente el legislador se ocupe de estos supuestos, o incluso de que admitamos que la anulación del precepto no impide denunciar sin posibilidad de instruir un nuevo expediente los hechos ante la jurisdicción competente, habrá que acotar el significado de regularización espontánea a los efectos de discernir cuándo el delito fiscal desaparecería, pues también podría ocurrir que el obligado, en el supuesto de que fuera consciente del conocimiento de nuevos datos por parte de la Administración que podrían dar lugar a la imputación de un delito, procediera a ingresar el importe completo de la nueva deuda descubierta²⁷.

9. Conclusiones

1. Mientras que los delitos naturales (robo, homicidio, lesiones) no necesitan mayores explicaciones para ser entendidos y aceptados en todo tiempo y lugar, los llamados delitos artificiales (delitos fiscales, por conducir sin permiso) no dejan de tener siempre un componente de «política criminal» que a veces los convierte en arbitrarios. Y cuando sobre un mismo hecho, en este caso, el impago de impuestos, hay una frontera artificial entre lo que debe ser considerado delito o infracción administrativa, o simplemente dar lugar a una liquidación más el pago de intereses, surgen problemas evidentes derivados de las distintas potestades estatales que entran en juego en cada caso, y que naturalmente colisionan entre sí.

2. En esta batalla entre dos potestades estatales (la sancionadora penal y la recaudatoria o fiscal) el último capítulo interesante lo encontramos en la Sentencia n.º 1246/2019, de 25 de septiembre de 2019, que anula el artículo 197 bis, apartado 2, del Reglamento 1065/2007.

27 BLÁZQUEZ LIDOY, A., ha advertido que el artículo 252 de la LGT, que regula la excusa absolutoria tanto de deudas no prescritas tributariamente como también en el caso de las prescritas, no llega a tomar en cuenta un tercer supuesto: «Y es si hay posibilidad de presentar una declaración complementaria en el caso de que haya existido una inspección completa. Es decir, cuando nos encontramos ante una liquidación definitiva y completa, que sólo podrían ser objeto de revisión a través de alguno de los procedimientos especiales de revisión. Es posible que en un procedimiento de investigación y comprobación seguido contra un obligado tributario no se hayan descubierto los fraudes fiscales cometidos». Op. Cit. Pág. 21.

3. En el Derecho español ha habido dos diferentes modelos de procedibilidad en el caso de delito fiscal: 1) el actual, de preeminencia penal, que atribuye al Juez penal la liquidación tributaria; y 2) el de prejudicialidad administrativa, que condicionaba la remisión a la jurisdicción penal a que fuera firme la correspondiente liquidación tributaria.

4. Tras las reformas operadas por la Ley Orgánica 7/2012 de reforma del CP y la Ley 34/2015, se fijó como regla general la continuación de las actuaciones tributarias aunque se pasase el tanto de culpa a la jurisdicción penal, cosa que no ocurría antes. Esta es la nueva regla desde 2015 salvo las excepciones tasadas en el art. 251, porque antes se paralizaban todas las actuaciones y se suspendía por supuesto el procedimiento sancionador. Es decir, que salvo casos puntuales, la administración tributaria recupera la facultad liquidatoria en el caso de que existan hechos delictivos.

5. El anulado artículo 197.bis.2 del Reglamento disponía que la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública, podría 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. Y se suspendería la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas.

6. La STS de 25 de septiembre de 2019 anula el artículo 197 bis por tres motivos: 1) es *contra legem*, ya que considera que no hay habilitación legal para conferir a la Administración tributaria la posibilidad de remitir las actuaciones a la vía penal cuando haya girado liquidación e incluso impuesto sanción; 2) es contrario al principio de confianza legítima, pues si ya hay liquidación e incluso sanción el ciudadano solo se vería tranquilo si transcurre el plazo de prescripción; y 3) es contrario al principio *non bis in idem* porque podría imponerse una sanción penal cuando ya hubiere una sanción administrativa.

7. El voto particular que disiente de este criterio pone de manifiesto que no se trata de un reglamento *contra legem*, sino que cuenta con habilitación legal suficiente en la LGT; que no hay vulneración del principio de confianza legítima, ya que dentro del plazo de prescripción del delito cualquier ciudadano debe esperar que se pueda dirigir contra él la acción penal, y que no se vulnera el principio *non bis in idem*, con arreglo a la doctrina del Tribunal Constitucional, que en casos de sanción administrativa previa al inicio de un proceso penal ha declarado que lo procedente es que se descuente de la eventual condena penal la previa sanción administrativa, lo que excluye la vulneración de tal principio.

8. Las consecuencias prácticas de la anulación del artículo 197.bis.2 están por ver. La primera debiera ser una reforma legal que diese seguridad jurídica a la situación no tan infrecuente de concurrencia de la potestad fiscal y sancionadora penal. La segunda consecuencia debería ser que la Administración tributaria comunicase cuanto antes a la jurisdicción penal el conocimiento de indicios de delito (algo que se supone que ya hacía).

9. Nuestra propuesta es dar rango de ley orgánica, mediante un nuevo artículo en el Código Penal, bien en el Título Preliminar bien en el Libro I, bajo la rúbrica

«del principio de proporcionalidad» a la jurisprudencia constitucional recaída en casos en que se inicia un proceso penal cuando ya ha habido sanción administrativa firme. Casos en que se opta por «descontar» la multa impuesta de la sanción penal. Esto incrementaría la seguridad jurídica, y permitiría conjurar los riesgos de fraude por autoridades diligentes para sancionar infracciones administrativas y evitar así la intervención de la jurisdicción penal, lo que sería contrario a las más elementales garantías de un Estado de Derecho.

10. La Sentencia ha hecho a nuestro juicio también necesaria la previsión en la LGT de la regulación del modo de proceder de la Administración tributaria en los casos en que se adviertan indicios de delito en un momento posterior a la culminación de la regularización del obligado e incluso de la imposición de sanción tributaria.

10. Bibliografía

- ALARCÓN GARCÍA, E., «Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte I)», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 125, abril-junio, 2019.
- ALARCÓN GARCÍA, E., «Los criterios de la STS 1246/2019 de la Sala 3ª, y sus votos particulares», ponencia pronunciada en el *Seminario permanente de derecho tributario de la UNED*, Madrid, 25 de noviembre de 2019.
- BARCIELA PÉREZ, J.A.: «El principio *non bis in idem* en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del TEDH y el TJUE», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2019, parte Jurisprudencia. Comentarios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., «La regularización del delito contra la Hacienda Pública en reforma de la LGT (Ley 34/2015)», en la obra colectiva *Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Doctor don Francisco Clavijo Hernández*, Ed. Aranzadi, Pamplona. 2019.
- CALVO VÉRGEZ, J., «El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2016, Editorial Aranzadi, S.A.U.
- DELGADO SANCHO, C.D., «Requiem por el delito fiscal», *Revista Quincena Fiscal*, núm.11/2018, Editorial Aranzadi, S.A.U.
- HERNANZ MARTÍN, A., «Las sanciones en la LGT y en el RGST». *Revista de Información Fiscal*, noviembre-diciembre 2004.
- HERRERA MOLINA, P., «Peculiaridades del delito fiscal y nulidad del art. 197.bis.2 del Reglamento General de Inspección (STS de 25 de septiembre de 2019)», blog ECJ Leading Cases, *Tributos, gasto público y la crisis del Estado de Derecho*.
- HERRERA MOLINA, P., y TANDAZO RODRÍGUEZ, A., «¿Puede perseguir la inspección un supuesto delito fiscal después de haber dictado liquidación sin apreciar indicios delictivos? A propósito de la STS de 25 de sep-

tiembre de 2019», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 443/2020.

- MARTÍN LÓPEZ, J., «La "irrecorribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley», *Revista Quincena Fiscal*, núm.10/2018. Editorial Aranzadi, S.A.U.
- MENÉNDEZ MORENO, A., «El Título VI de la Ley General Tributaria: un fallido "paso a dos"», *Revista Quincena Fiscal*, núm.10/2017. Editorial Aranzadi, S.A.U.
- RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F. J., en «Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5/2017 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

LA INTERPRETACIÓN DEL ART. 6 DE LA LEY ORGÁNICA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS (LOFCA): PASADO Y FUTURO

Fernando de Vicente de la Casa
Consultor y Asesor Fiscal
Investigador independiente
España

Title

The interpretation of the Financing of Autonomous Communities Organic Act provision 6 (LOFCA): past, present and future

Resumen

El gran incremento de impuestos autonómicos que existe hoy, así como la gran cantidad de resoluciones judiciales del Tribunal Constitucional, de reciente aparición, hace necesario dedicar un estudio al análisis crítico del art. 6 de la LOFCA, especialmente después de la modificación operada sobre el mismo en 2009, para concluir con una propuesta de cara al futuro.

Palabras clave

Hecho imponible, objeto del tributo, materia imponible, capacidad económica, tributo, impuesto, fines extrafiscales, autonómico, jurisprudencia, tribunal, constitucional, LOFCA.

Abstract

The great increase of Autonomous Communities taxes, as well as the great quantity of recent judicial resolutions from the Constitutional Court, makes it necessary to do a critical analysis of art. 6 of the LOFCA, especially after the modification carried operated in it in 2009, to conclude with a proposal for the future.

Keywords

Taxable event, taxable object, taxable matter, economic capacity, tax, extra-fiscal purposes, autonomy, jurisprudence, court, constitutional, LOFCA.

Fecha de recepción: 28-06-2019 / Fecha de aceptación: 24-07-2019 / Fecha de revisión: 12/08/2019

SUMARIO

1. Introducción
2. Pasado
 - 2.1. El apartado 2
 - 2.2. El apartado 3
3. Presente
 - 3.1. Nueva redacción de los apartados 2 y 3
 - 3.2. «Nueva» interpretación del Tribunal Constitucional
 - 3.3. Los tributos con fines extrafiscales
 - 3.4. La concurrencia entre tributos estatales y locales
4. Futuro
5. Bibliografía

1. Introducción

El gran incremento de impuestos autonómicos que existe hoy, así como la gran cantidad de resoluciones judiciales, especialmente del Tribunal Constitucional, de reciente aparición, hace necesario dedicar un estudio al análisis crítico del art. 6 de la LOFCA.

Vamos a analizar en primer lugar la interpretación que se daba a los apartados 2 a 4 de dicho artículo antes de su reforma en 2009, que se centraban en la distinción entre hecho imponible, objeto del tributo y materia imponible, conceptos que sólo nos vamos a limitar a definir para indicar de qué premisa partimos:

- Hecho imponible (ex art. 20 de la Ley General Tributaria¹): El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Se compone del elemento objetivo² y del elemento subjetivo. Giannini los llama elemento material y elemento personal³. El objetivo nos indica qué se grava (elemento material), dónde se grava (elemento espacial), cuándo se grava (elemento temporal) y cuánto se grava (elemento cuantitativo). El subjetivo nos indica quién es la persona obligada al pago del impuesto⁴.
- Objeto del tributo (ex art. 2.2.c) LGT): negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente, reflejados de forma explícita o implícita en el hecho imponible, y que pueden traducirse

1 En adelante, LGT.

2 También se le denomina objeto del presupuesto, presupuesto objetivo y objeto del hecho imponible.

3 *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pag. 141.

4 Esta clasificación fue obra de Sainz de Bujanda, en *Análisis jurídico del hecho imponible*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 60, 1965; y en *Lecciones de Derecho Financiero*, DP-Universidad Complutense, Madrid, 1993, pags. 201 a 208. La mayoría de la doctrina la ha acogido positivamente, por ejemplo Cortés Domínguez en *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pags. 282 y 283; Pérez de Ayala Pelayo en *Temas de Derecho Financiero*, DP-Universidad Complutense, Madrid, 1988, pags. 304 y 305, Núñez Pérez en *Hecho imponible. No sujeción y exención*, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991, pag. 465; Carrera Raya en *Manual de Derecho Financiero, II*, Tecnos, Madrid, 1994, pags. 21 a 24; Pérez Royo en *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 2000, pags. 131 a 135; Martínez Lago en *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Iustel, Madrid, 2005, pags. 260 a 264; Ferreiro Lapatza en *Derecho Tributario. Parte General*, Curso de Derecho Financiero Español, Vol. II, Marcial Pons, Madrid, 2004, pag. 54; Martín Queralt y otros en *Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2005, pags. 122 y 123; o Cazorla Prieto en *Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2005, pags. 338 y 339. González García sostiene que el hecho imponible se compone de cuatro elementos: objetivo, subjetivo, espacial y temporal (en *Comentarios al artículo 28 de la LGT*, Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I, Edersa, Madrid, 1982, pags. 243 a 246; y en *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Edersa. Madrid, 1989, pags. 208 a 211; y en *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca, 1997, pags. 198 a 201); al igual que Rosembuj en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. II, PPU, Barcelona, 1989, pag. 85; y Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril en *Fundamentos de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 2004, pags. 105 a 110. En cambio, Menéndez Moreno considera que el hecho imponible se compone de tres elementos: objetivo, subjetivo y temporal (*Derecho Financiero y Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pags. 199 a 201).

en: renta y patrimonio (directos), consumo o gasto y tráfico de bienes (indirectos)⁵.

- Materia imponible: el objeto del tributo es una parte concreta de la materia imponible⁶. Es decir, la materia imponible es un concepto más amplio que el del objeto del tributo, que no es otra cosa que la concreción de esa materia en relación a un tributo concreto.

En segundo lugar, estudiaremos el cambio interpretativo que se ha producido poco antes de la reforma antes mencionada, que se consolidó después de la misma, y que ha causado la multiplicación de los tributos autonómicos de forma desproporcionada.

Por último, defenderemos la interpretación que, a nuestro juicio, debería aplicarse de cara al futuro, en aras de la defensa de la seguridad jurídica.

2. Pasado

Empezaremos por analizar la redacción anterior Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, para luego hacer lo mismo con la nueva.

En primer lugar, vamos a reproducir la redacción previa a la reforma:

«**Artículo 6.**

[...]

5 El art. 26.1.c) de la antigua LGT, recogía dichos índices, que son defendidos por la mayoría de la doctrina española y extranjera: Sainz de Bujanda en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pag. 196; Cortés Domínguez en *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pag. 77; Rosebuj en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. I, PPU, Barcelona, 1988, pag. 43, y en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. II, PPU, Barcelona, 1989, pag. 77; Sotres Menéndez en *Ley de tasas y precios públicos: un bosque detrás del árbol*, Impuestos, 1990-I, pags. 205 y 206; Lozano Serrano en *Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 97, 1998, pag. 48; Menéndez Moreno en *Derecho Financiero y Tributario*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 82; y Martín Fernández en *Tasas y precios públicos estatales a la luz de la nueva Ley General Tributaria*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 371. En cambio, Moschetti en *Orientaciones generales de la capacidad contributiva*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 269, 2003, pag. 539, considera que los índices, mayoritariamente aceptados por la doctrina italiana son: renta, patrimonio, gasto, incremento de patrimonio e incremento de valor del patrimonio; aunque en un trabajo anterior defendía que sólo lo son la renta y el patrimonio, y en cambio no lo es la transmisión de un bien, en *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pags. 77 y 81. Para Giannini son tres: renta, patrimonio y tráfico de bienes, en *Instituciones de Derecho Tributario*, cit., pag. 142. Por su parte, Berliri defiende los siguientes: renta, patrimonio, consumo, participación en un negocio, tráfico de mercancías y el desarrollo de una actividad determinada; en *Principios de Derecho Tributario*, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, pag. 333. Neumark establece como índices la renta, el patrimonio y el consumo, en *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pags. 176 a 180; mientras que Gerloff, en una obra conjunta con Neumark añade el ahorro a los tres anteriores, en *Tratado de Finanzas*, Tomo II, El Ateneo, Buenos Aires, 1961, pag. 248.

6 Lo mismo defiende Ferreiro Lapatzá en *Derecho Tributario. Parte General*, cit., pag. 60.

2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado.

3. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

4. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas»⁷.

2.1. El apartado 2

El apartado 2 establecía que los tributos autonómicos que puedan crearse no deben tener el mismo hecho imponible que los tributos estatales ya existentes. Esto se complementaba con el apartado 4 que afirmaba que el Estado sí puede crear nuevos tributos sobre hechos impositivos recogidos por tributos autonómicos, lo que supone la necesaria eliminación de los tributos autonómicos según el apartado 2. El Estado debe ofrecer a cambio una compensación, se entiende que económica, para las Comunidades Autónomas, ya que si el Estado establece un tributo sobre el mismo hecho imponible de otro ya existente, uno de los dos debe desaparecer, lo que supondría una pérdida de ingresos para la Comunidad Autónoma.

El problema que se planteaba es si la expresión «hecho imponible» es la correcta o debería recoger la expresión de «materias», que aparecía en el apartado 3. De referirse exclusivamente a hechos impositivos, esto quiere decir que las Comunidades Autónomas pueden crear tributos que recaigan sobre materias

⁷ Todo lo que se va a decir ahora sobre el art. 6 de la LOFCA no es aplicable a la Comunidad Foral de Navarra ni a la del País Vasco.

Los arts. 1 y 2.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley 25/2003, de 15 de julio (BOE nº 169, de 16/7/03) autorizan a dicha Comunidad Foral a establecer tributos distintos a los establecidos en el Convenio, y no le es aplicable las restricciones del art. 6.3 de la LOFCA, porque así lo dispone el art. 45.1 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y mejoramiento del régimen Foral de Navarra (BOE nº 195, de 16/8/82), que remite al Convenio como norma reguladora del sistema de financiación de dicha Comunidad Foral.

En el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, el art. 41.1 de su Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (BOE nº 306, de 22/12/79)) remite al Concierto Económico que tiene con el Estado, regulado en la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE nº 124, de 24/5/02), cuyo art. 1.º autoriza a las instituciones competentes de dicha Comunidad Autónoma a establecer su propio régimen tributario. Además, el art. 1.2 del Texto Refundido de la LRHL afirma que: «Esta Ley se aplicará en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra», manteniendo, por tanto, la regulación propia que he mencionado.

ya gravadas por el Estado siempre que los hechos imponible de los tributos autonómicos no coincidan con los estatales⁸.

Pero esta interpretación hacía que la prohibición careciera de efectividad real, pues valdría cualquier modificación del hecho imponible para crear uno diferente. Casado Ollero lo expresaba de la siguiente manera: «[...] si se interpretase el art. 6.2 LOFCA en su estricta acepción jurídica devendría inoperante [...] dado que los hechos imponible de los tributos creados por las Comunidades Autónomas en modo alguno podrán coincidir con los presupuestos de los tributos estatales, aunque sólo fuera por el hecho de que siempre variará, cuando menos, el aspecto territorial de su elemento objetivo»⁹.

De referirse a la expresión materias, supondría la imposibilidad de las Comunidades Autónomas de crear tributos, pues el Estado grava prácticamente todas las materias: renta, patrimonio, gasto y tráfico de bienes¹⁰.

El Tribunal Constitucional responde afirmando que materia es un concepto más amplio que el de hecho imponible, ya que sobre una misma materia pueden

8 Esta postura la defienden Vega Herrero en *Los principios inspiradores de la organización territorial del Estado en la jurisprudencia constitucional*, Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas), Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pag. 3158; Delgado González en *La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 61, 1989, pag. 97; Zornoza Pérez en *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, Documentación Administrativa, nº 232-233, 1992, pags. 481 y 482; Gómez Cabrera en *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota*, Impuestos, nº 21, 1996, pag. 380; De la Cruz Rodríguez en *¿Qué futuro tienen los impuestos propios de las Comunidades Autónomas?*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 239, 1996, pag. 55; Checa González en *Hecho Imponible*, La reforma de la Ley General Tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1996, pag. 129; Galapero Flores en *El Impuesto sobre Solares. Su implantación en la Comunidad Autónoma de Extremadura*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 263, 2002, pag. 251; Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 25, Aranzadi, Pamplona, 2002, pags. 47 a 49 y en *Límite derivado del art. 6.2 de la LOFCA para el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas*, Nueva Fiscalidad, nº 3, 2003, pags. 11 a 13; Lago Montero en *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pag. 49; López Espadafor en *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pag. 79; Gonzalo y González en *Fiscalidad Autonómica y Local*, Dykinson, Madrid, 2003, pag. 30; o Fernández Orte en *La Tributación Medioambiental*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pag. 102, y *La prohibición de doble imposición y el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente*, Jurisprudencia Tributaria, nº 16, 2007, pag. 29.

9 *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, pag. 30. En términos similares se expresa Checa González en *Hecho Imponible*, cit., pag. 126.

10 Esta otra opinión, contraria a la anterior, la sostienen Linares y Martín de Rosales en *Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*, Hacienda Pública Española, nº 65, 1980, pag. 158; Fernández Junquera en *Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas*, Las Cortes generales, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, pag. 1045; Albiñana García-Quintana en *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, pag. 642; De la Hucha Celador en *Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española*, Documentación Administrativa, nº 232-233, 1992,

recaer distintos hechos imponibles, configurando diferentes impuestos¹¹, como quedó dicho anteriormente. En concreto equipara materia imponible y objeto del tributo en el FJ 14 de la STC 37/1987, y lo repite en el FJ 4 de la STC 186/1993.

La interpretación del precepto a partir del término «hecho imponible» es la defendida por la STC 37/1987¹², en su FJ 14, en el que analiza si existe doble imposición entre el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas y el Impuesto sobre el Patrimonio, y del primero con la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (precedente del actual Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en adelante IBI).

Reproduzco a continuación parte del FJ 14: «*Sentado lo anterior, la representación actora estima que la finalidad del art. 6.2 de la LOFCA consiste en evitar «una doble imposición económica», lo que le permite sostener que «el hecho de que exista un impuesto estatal que tome como hecho imponible una determinada materia impositiva imposibilita el que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos que recaigan sobre esta misma materia, ya sea total o parcialmente».* Y ésta sería cabalmente la interdicción que ha resultado vulnerada, a su entender, por el nuevo tributo autonómico, confrontado con el impuesto estatal que grava el patrimonio de las personas físicas. Mas tales afirmaciones resultan infundadas, porque arrancan de una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible que conduce a una interpretación extensiva del art. 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene». Y más adelante en el mismo FJ 14: «[...] parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, que el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas¹³ ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría [...] a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos

pags. 456 y 457; Lasarte Álvarez en *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Manual General de Derecho Financiero, Tomo IV, Vol. I, Comares, Granada, 1998, pag. 57; Pérez de Ayala Becerril en *La doble imposición en los impuestos medioambientales*, Fiscalidad Ambiental, Cedecs, Barcelona, 1998, pags. 341 y 342; Yagüe Ballester en *Impuestos verdes autonómicos vs. Principios tributarios del Ordenamiento Español*, Observatorio Medioambiental, nº 2, 1999, pag. 351; Martínez García-Monco en *Impuestos propios: crisis y perspectivas*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Lex Nova, Valladolid, 2005, pag. 1899; o Casado Ollero en *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, pag. 30; en la que criticaba el precepto porque su interpretación se ve «[...] agravada por la insuficiente redacción del mandato, pues lógicamente no es el hecho imponible el que resulta gravado por el tributo, sino la materia imponible incluida como índice de capacidad contributiva [...]», y en *En torno a la jurisprudencia constitucional tributaria del primer bienio del siglo. Algunos materiales de reflexión sobre la distribución constitucional de competencias tributarias*, Crónica Tributaria, nº 106, 2003, pags. 16 y 17.

11 SsTC Últ. Cit. y STC 14/1998. En contra de lo que argumentaba la parte demandante, que defendía que si existía un impuesto estatal con un hecho imponible que recayese sobre una materia impositiva, ningún otro impuesto podría existir sobre esa materia.

12 Para un estudio completo de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre los impuestos autonómicos, hasta el año 2000, ver la obra de Alonso González, *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, pags. 57 a 84.

13 Conceptos que no define, y que entendemos como sinónimos de materia imponible.

impuestos autonómicos». El razonamiento es impecable, coherente con la entonces redacción del art. 6.2 de la LOFCA¹⁴.

Reiteró el mismo planteamiento en la STC 149/1991. En su FJ 5.A) afirma que: *«Finalmente, en el art. 84.1 no hay vestigio alguno de la doble imposición que prohíbe el art. 6.2 de la LOFCA. Ya declaramos en nuestra STC 37/1987 (fundamento jurídico 14), en relación con una norma análoga, que el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. Así pues, la previsión de que el canon por ocupación del demanio costero puede coexistir con tasas u otros tributos exigibles por la Administración otorgante de la concesión o autorización no suscita en sí cuestión alguna»*.

La misma interpretación se realizó en la STC 14/1998, que analizaba la colisión de un impuesto autonómico con un impuesto estatal y dos impuestos locales. En concreto, el Tribunal Constitucional estudia en el FJ 11.C) la posible doble imposición existente entre el Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos y el IP, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios (en adelante IGS) y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI). Respecto al IP y al IBI de nuevo alega la disparidad de hechos imposables, y respecto al IGS, con el que sí hay doble imposición y vulneración del art. 6.3 de la LOFCA, el TC alega, con acierto, que la LRHL permite esa doble imposición en su Disposición Adicional Quinta (hoy Primera), con determinadas condiciones, que implican la corrección y eliminación de esa doble imposición. Este último supuesto lo analizaremos en el apartado correspondiente al IGS.

Reproduzco a continuación la parte de ese Fundamento Jurídico que hace referencia al apartado 2 del art. 6 de la LOFCA: *«Una tercera vía de impugnación del régimen fiscal establecido por la Ley 8/1990, la constituye la supuesta vulneración del principio de prohibición de la doble imposición, tanto en relación con tributos estatales (art. 6.2 L.O.F.C.A.) como respecto de ciertos impuestos locales (art. 6.3, L.O.F.C.A.). Comenzando por el primero de los ámbitos enunciados, la doble imposición tendría lugar porque el Impuesto que ahora nos ocupa coincidiría en su hecho imponible con el contemplado en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas creado por la Ley 50/1977. Sin embargo, es lo cierto que lo gravado por este último tributo, según el art. 2 de la Ley que lo regula, es la titularidad de derechos de contenido económico, mientras que el hecho imponible del impuesto autonómico, a tenor de lo dispuesto en el art. 31.1 de la Ley impugnada, es el aprovechamiento cinegético privativo administrativamente autorizado. Es palmario, pues, que uno y otro hecho imponible son del todo diferentes y pertenecen a realidades distintas, ya que el Impuesto sobre el Patrimonio grava la mera titularidad del derecho y el*

14 Los mismos argumentos son esgrimidos por la STC 186/1993, por lo que no voy a reproducirlos. En este caso, el FJ 4 de dicha sentencia analiza si existe doble imposición entre el Impuesto sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento y el Impuesto sobre el Patrimonio, y entre el primero y la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (parte del actual IBI). Ver Álvarez Arroyo, F.: *El Impuesto Extremeño de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (Comentario a la STC de 7 de junio de 1993)*, Jurisprudencia Tributaria, 1993-III, pag. 987.

Respecto de la CTR, no entró a analizar el caso, porque se alegaba vulneración del art. 6.2 pero no del art. 6.3., error clamoroso de los recurrentes, que consideraron a la CTR como un impuesto estatal, habiendo dejado de serlo desde 1978.

autonómico grava el aprovechamiento mediante un sistema objetivo de cálculo previo [...]».

La interpretación del art. 6.2 a partir del concepto de «materia» es la defendida por la STC 49/1995. En esta sentencia el Tribunal Constitucional no analizó la doble imposición entre dos impuestos, el Impuesto balear sobre las Loterías y el IVA, sino el que un impuesto autonómico invada la competencia estatal en la materia imponible que grava. Nos detenemos en ella porque interesa resaltar que el Tribunal busca el objeto imponible del Impuesto sobre las Loterías (que en este caso coincide con el hecho imponible) para examinar si es el mismo que el objeto de los sorteos de Lotería y, por tanto, si dicho impuesto invade competencias del Estado.

El FJ 4 dice: *«Por ello, en ese supuesto la potestad tributaria de la Comunidad balear debe entenderse afectada por otra limitación ya que el impuesto que ha configurado gravando "la participación en las loterías del Estado" (art. 1) toma como hecho imponible la participación en los sorteos... mediante la adquisición de billetes, bonos o apuestas, con lo cual el objeto impositivo resulta ser el mismo objeto económico del monopolio, constituido por la participación de los individuos en aquellos sorteos, que es lo que nutre todos los fondos del monopolio tanto en cuanto a premios o gastos de gestión propios como, fundamentalmente, a los ingresos para la Hacienda. Y al gravar la adquisición de billetes, además de gravarse un efecto estancado cuyo tráfico ordinario no está permitido (art. 2 del Decreto de 23 de marzo de 1956) se está gravando el mismo objeto y la misma fuente de recursos de aquél».* Este texto nos lleva a concluir que hay que atender también al objeto del tributo y no solo al hecho imponible para determinar la riqueza realmente gravada por un impuesto. No obstante, si analizamos la posible doble imposición, cosa que no hizo el tribunal, los hechos imponibles son diferentes, pues en el caso del impuesto balear recae sobre la participación en los sorteos mientras que el IVA recae sobre su organización. El IVA se repercutirá finalmente en quien compra los billetes, que es el mismo sujeto pasivo del impuesto balear, recayendo ambos impuestos sobre la misma capacidad económica¹⁵. En todo caso, tengo mis serias dudas sobre este pronunciamiento, porque habría que considerar si la lotería gestionada por el Estado es un tributo.

En palabras de Checa González, «[la STC 49/1995] abre nuevas perspectivas y nuevas formas de entender el fenómeno de la doble imposición interna. Por poner sólo un ejemplo, si hasta ahora se ha podido mantener que no existía la misma entre el IAE y el IRPF, por cuanto que el hecho imponible del primero viene constituido por el mero ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística, en tanto que el hecho imponible del segundo era la obtención de renta, con lo cual la diversidad de presupuestos de hecho, de acuerdo con la tesis tradicional, implicaba que no se pudiese hablar de doble imposición jurídica [...]; con la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 49/1995, de 16 de febrero, la situación cambia notablemente, ya que al

15 Así lo cree Vicente-Arche Coloma en *Inconstitucionalidad del Impuesto Balear sobre las Loterías. Comentario a la STC de 16 febrero 1995*, Jurisprudencia Tributaria, nº 70, 1995, pags. 20 a 23.

existir coincidencia de objetos imponibles, la conclusión no puede ser otra que la de que entre ambos tributos sí se da la referida doble imposición»¹⁶.

Había una posición intermedia que defendía que lo que no pueden establecer las Comunidades Autónomas son tributos cuyos elementos configuradores resulten ser esencialmente iguales a los de un tributo estatal¹⁷, concretamente el objeto del tributo, el sujeto pasivo y la base imponible.

El hecho imponible no puede ser el único elemento del tributo a tener en cuenta. Es necesaria una acertada elección de los hechos imponibles como índices de capacidad contributiva, que la base imponible sea adecuada como elemento de cuantificación del hecho imponible y que el tipo aplicable que nos proporciona la cuantía del gravamen sea el idóneo¹⁸, porque una incorrecta cuantificación de la riqueza imponible debido a su deficiente determinación de la capacidad económica que manifiesta, puede producir como resultado efectos confiscatorios¹⁹.

Como variante de esta posición intermedia, Fernández Junquera proponía que dos tributos son iguales si las bases imponibles lo son, como criterio interpretativo del apartado 2: «[...] si se quiere saber si hay coincidencia o no entre dos tributos, hay que desnudar el hecho imponible, hay que quitarle el ropaje que lo envuelve y le da forma. [...] es en la forma de cuantificar el hecho gravado, donde se puede saber si dos impuestos son o no coincidentes, pero no en cómo se describa el objeto o materia gravada por el tributo». En contra Ortiz Calle consideraba que la base imponible resulta indiferente al interpretar el significado del principio de equivalencia, ya que muchas veces obedece a simplificaciones del gravamen en lugar de cuantificar adecuadamente la capacidad económica gravada²⁰.

16 *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pags. 129 y 130. Ver también *Hecho imponible y objeto del tributo. El problema de la doble imposición interna*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 238, 1995, pags. 1058 y 1059. En el mismo sentido, Pérez de Ayala en *La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones*, Conflictos de imposición. Doble imposición interna e internacional, Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 6, 1995, pag. 47; y García-Fresneda Gea en *Algunas consideraciones acerca del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas*, Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica, nº 280-281, 1999, pag. 386.

17 Como defensores de esta postura tenemos a Rodríguez Bereijo en *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas*, Revista Española de Derecho Constitucional, nº 15, 1985, pag. 75; Jiménez Compaired en *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994, pags. 284 a 288; Cors Meya en *Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC)*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 263, 2002, pag. 35; Ferreiro Lapatza en *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 2004, pag. 295; Álvarez García, Aparicio Pérez y González González en *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, Documentos IEF, nº 20, 2004, pag. 86; Calvo Vérguez en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pags. 184 y 185, y en *Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil. Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre*, Jurisprudencia Tributaria, nº 10, 2005, pag. 51; González-Cuellar Serrano en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Los Tributos Locales, Thomson-Civitas, Pamplona, 2005, pags. 38 y 39; y el propio Tribunal constitucional en las STC 186/1993 y STC 289/2000.

18 Así lo entiende García Dorado en *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Dykinson, Madrid, 2002, pag. 155.

19 *Ibidem.*, pag. 156.

20 *Ibidem.*, pag. 117.

Zornoza Pérez y Ortiz Calle dieron un paso más. Estos dos autores abogaron por aplicar al art. 6.2 de la LOFCA el principio de equivalencia que utiliza el Tribunal Constitucional Alemán²¹. Zornoza Pérez partía del hecho de que, para él, establecer el límite en la identidad de hechos imponibles es muy amplio, mientras que establecerlo en la identidad de materia imponible es muy restrictivo²². Este autor con Ruiz Armendral lo expresaban así: «La interpretación más adecuada de dicho precepto [art. 6.2 LOFCA] no es la que acude a la existencia de hechos imponibles idénticos para determinar la validez o no de los tributos autonómicos frente al poder tributario estatal, sino la que analiza si se ha establecido un tributo formal y materialmente equivalente a uno estatal»²³.

Este principio surge al interpretar el art. 105.2.a) de la Ley Fundamental de Bonn, que afirma que «los Estados federados tienen el derecho a legislar sobre los impuestos locales de consumo y lujo, siempre que no fueren equivalentes a los impuestos regulados por Ley Federal». Pues bien, el Tribunal citado ha interpretado el término «equivalentes» en el sentido de que por una parte hay que analizar qué manifestación de capacidad económica resulta gravada y qué efectos produce en el destinatario del tributo (el sujeto pasivo), y por otra qué efectos económicos origina en la sociedad para alcanzar los fines que en cada caso estime oportunos el legislador.

En cuanto al primer requisito, Zornoza Pérez y Ortiz Calle coincidían en señalar que la clave está, no en el hecho imponible, sino en el objeto del tributo y en el sujeto pasivo²⁴, como en el caso de la posición intermedia, aunque excluyendo la base imponible. Zornoza matizó la opinión de K. Vogel, que entendía que el primer requisito de la equivalencia se producía si había identidad en el objeto del tributo, en el hecho imponible y en la base imponible²⁵.

En cuanto al segundo requisito, se refiere a lo mismo que la teoría de los fines extrafiscales de los tributos, esto es, que la equivalencia se producirá cuando los efectos económicos originados incidan sobre la misma fuente económica de capacidad contributiva, cosa que no sucederá si el fin de uno de los dos tributos es extrafiscal, según defiende Tipke²⁶. Volveremos más adelante sobre el tema de los fines extrafiscales de los tributos.

21 Zornoza Pérez en *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, Memoria 1986 - 1987, Vol. II, Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1988, pags. 976 y 977; y con Ruiz Armendral en *El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional*, Nueva Fiscalidad, nº 10, 2004, pag. 45. Ortiz Calle en *Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (I)*, Impuestos, 1999-I, pag. 112; y en *Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente)*, Revista Interdisciplinaria de Gestión Ambiental, nº 27, 2001, pag. 28.

22 Zornoza Pérez en *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, cit.

23 *El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales...*, cit.

24 *Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder...*, cit., Impuestos, 1999-I, pags. 116 y 117.

25 Zornoza Pérez en *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, cit., pags. 978 y 979.

26 Zornoza Pérez en *Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas*, cit., pags. 979 y 980.

2.2. El apartado 3

El apartado 3 permitía a las Comunidades Autónomas crear tributos sobre materias gravadas por los tributos de los Entes Locales, siempre que la Ley lo permitiera, y se preveía una compensación económica para los Entes Locales, cuyos tributos serían suprimidos²⁷.

Aquí se planteaba el mismo problema que antes pero al revés. Se dudaba si la expresión «materias» quiere decir «hechos imponibles»²⁸.

Para el Tribunal Constitucional, según la STC 14/1998, se refería a hechos imponibles. Así, en el FJ 11.C) se afirma que: «[...] Se alega también un fenómeno de doble imposición entre el nuevo tributo autonómico y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles creado por la Ley de las Haciendas Locales. Sin embargo, como quiera que este último grava la propiedad de los inmuebles o la titularidad de una concesión administrativa sobre dichos bienes y el impuesto autonómico grava exclusivamente el aprovechamiento cinegético, es claro que uno y otro hecho imponible son completamente diferentes, por lo que no cabe apreciar que se produzca la doble imposición denunciada.»

No basta, en mi opinión, con referirse solamente a los hechos imponibles. En cambio, el Tribunal Constitucional se limitaba a aplicar los mismos criterios del art. 6.2 de la LOFCA, que prohibía la doble imposición, y hacía caso omiso del art. 6.3, que también la prohibía, pero que no hablaba de hechos imponibles sino de materias reservadas²⁹.

27 En ambos casos he hablado de supresión porque, ¿qué merma en sus ingresos sufrirían los Entes Locales o las Comunidades Autónomas si sus impuestos coexisten con los nuevos impuestos, en el primer caso autonómicos, y en el segundo estatales?. Es obvio que en caso de coexistencia no habría merma alguna.

28 Hay un sector doctrinal que afirma justo esto, como por ejemplo Jiménez Compaired en *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, cit., pags. 310 y 311; Borrero Moro en *La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33, Aranzadi, Pamplona, 2004, pags. 50 a 56, en *El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Extremadura: un tributo con algunos síntomas de inconstitucionalidad*, Impuestos, nº 18, 1998, pag. 1272, en *El principio de igualdad y la tributación ambiental: el Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente*, Jurisprudencia Tributaria, 1997-1, pag. 1809, en *Acerca de la discutida constitucionalidad del Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente*, Fiscalidad Ambiental, Cedecs, Barcelona, 1998, pag. 483, y en *El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pag. 188; Adame Martínez en *Consideraciones acerca del Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente*, Crónica Tributaria, nº 71, 1994, pag. 137 (o la obra de la nota siguiente); Gómez Cabrera en *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota*, cit., pags. 380 y 381; y López Espadafor en *La doble imposición interna*, cit., pag. 82.

29 Esta es la opinión de Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 88, y en *La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA*, Nueva Fiscalidad, nº 2, 2002, pag. 10; y Borrero Moro en *La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33, Aranzadi, Pamplona, 2004, pag. 92. En cambio Calvo Vérguez, al igual que el Tribunal Constitucional, no se pronuncia sobre este asunto, y despacha la colisión con el IBI por la disparidad de hechos imponibles, en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, cit., pag. 266.

Además, el siguiente texto de la misma sentencia es sorprendente: *«Resulta así que, pese a la yuxtaposición formal de los hechos impositivos de ambos gravámenes, no ha existido técnicamente doble imposición, puesto que mediante el expediente de la deducción en la cuota del Impuesto autonómico de la deuda tributaria abonada por razón del gravamen municipal, los sujetos pasivos de ambos Impuestos únicamente han tributado una sola vez por el mismo concepto. A mayor abundamiento, las limitaciones temporales establecidas en la Ley impugnada han sido suprimidas por la Ley 3/1992, de Tasas y Precios Públicos, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, cuyo art. 4 modificó el art. 39.2 de la Ley recurrida, otorgando carácter permanente a la mencionada deducción. La prohibición de doble imposición en materia tributaria garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible. En el caso presente, es palmario que esa garantía ha sido observada y respetada mediante la técnica de la deducción en la cuota de lo previamente abonado por razón del otro tributo; fórmula por lo demás común cuando se presenta una posible yuxtaposición formal entre distintas figuras impositivas y, destinada, precisamente, a impedir la existencia de una doble imposición económica»*. Es decir, que sólo hay doble imposición cuando se paga dos veces por un mismo hecho imponible, con lo que el Tribunal Constitucional se ha olvidado del art. 6.3 de la LOFCA o se ha acogido a la interpretación de que las expresiones hecho imponible y materia reservada significan lo mismo.

La interpretación opuesta la sostenía en la STC 289/2000, que estudia la posible doble imposición entre el Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente y el IBI. En este caso el Tribunal Constitucional consideraba que el artículo citado no habla de hecho imponible sino de materia reservada, por eso, tiene que analizar qué debe entenderse por la expresión «materia reservada» del art. 6.3 de la LOFCA.

El Tribunal Constitucional consideraba que la expresión «materia reservada» equivale a materia imponible u objeto del tributo, razonando de esta manera: *«En efecto, frente a una concepción de materia reservada como sinónimo de materia sobre la que una Corporación Local tiene atribuidas competencias por la específica legislación de Régimen Local –por ejemplo, respecto de los Municipios, por el art. 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, entre las que figura, por cierto, la competencia sobre medio ambiente–, por "materia reservada" debe entenderse sólo aquellas materias que configuran el objeto de los tributos locales por haberlo establecido así la "legislación de régimen local" que en materia financiera no es otra, en la actualidad, que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales. Así lo ha entendido el propio legislador estatal al establecer en esa Ley 39/1988 las únicas habilitaciones vigentes en nuestro Ordenamiento (el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca) y al haberlo hecho partiendo precisamente del concepto de "materia imponible". Así, la identificación entre "materias reservadas" a las entidades locales y "materias impositivas" resulta patente en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales al identificar como uno de sus retos el "modernizar y racionalizar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local" y,*

sobre todo, en los apartados 1 y 6 de la Disposición adicional quinta que habilitan, respectivamente, a las Comunidades Autónomas a establecer y exigir un impuesto sobre "la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica" y sobre "la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios".

A esta misma conclusión se llega analizando el procedimiento legislativo seguido para la aprobación del art. 6.3 L.O.F.C.A. A lo largo de toda su tramitación parlamentaria la materia reservada nunca se asimiló a materia competencial sino a materia tributaria. Ciertamente, en el primer proyecto de ley se hablaba de "hechos imponibles gravados o susceptibles de gravamen", para pasar luego en uno de los informes de la ponencia a "materias (hechos imponibles)" y terminar en la redacción definitiva hoy vigente, simplemente como "materias"; pero fueron simples razones de técnica jurídica las que condujeron a la adopción de un término más omnicomprendivo que el de hecho imponible aunque siempre referido, no a abstractas competencias, sino al objeto de los tributos o a la riqueza sometida a tributación.

Pero, al mismo tiempo, como queda dicho, el alcance del concepto de materia imponible, es más amplio que el de hecho imponible al que se refiere el apartado 2 del art. 6 L.O.F.C.A.»³⁰.

Por ello concluye que el art. 6.3 de la LOFCA impide que un tributo autonómico recaiga sobre materias imponibles u objetos de los tributos ya gravados por los Entes Locales (FJ 4), dando así la razón al Abogado del Estado, que defendía que: «el art. 6.3 LOFCA prohíbe a las Comunidades Autónomas la creación de tributos sobre las "materias" que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales (salvo habilitación legal y compensación a la entidad local afectada). Y, en este sentido, el concepto de "materia imponible" es más amplio que el "hecho imponible", ya que aquélla es «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición» y éste implica «un concepto estrictamente jurídico que la ley fija en cada caso para configurar el tributo» (STC 37/1987 [RTC 1987\37], F. 14). Así las cosas, si el art. 6.2 LOFCA prohíbe a las Comunidades Autónomas la creación de tributos sobre "hechos imponibles" regulados por el Estado, el art. 6.3 LOFCA amplía la limitación a las "materias" reservadas a las Corporaciones Locales, vedando la creación de cualquier tributo que grave o recaiga sobre materias imponibles gravadas

30 Se muestran de acuerdo con esta sentencia, entre otros, Adame Martínez en *Tributos propios de las comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, pag. 236; Ortiz Calle en *Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente)*, Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental, nº 27, 2001, pags. 29 y 30, Luchena Mozo en *Protección fiscal del medio ambiente*, Lecciones de Derecho del Medio Ambiente, Lex Nova, Valladolid, 2002, pags. 487 y 488; y Calvo Vérguez en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, cit., pag. 218; Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 89 y en *La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA*, Nueva Fiscalidad, nº 2, 2002, pag. 11; Borrero Moro en *La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33, Aranzadi, Pamplona, 2004, pags. 93 a 111; y Escribano López en *La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 142, 2009, pags. 426 y 427.

por los impuestos locales, en todo o en parte. Con ello se pretende impedir la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza (patrimoniales o de actividad) que se encuentren simultáneamente gravados por un impuesto local y por un impuesto autonómico».

La postura anterior fue matizada en la STC 168/2004, que estudiaba la posible doble imposición entre el Gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y el IBI y el IAE. Así, el FJ 6 afirma que: *«En el presente supuesto, al centrarse la discusión en torno al cumplimiento por la Ley de protección civil de Cataluña, en cuanto crea el gravamen discutido, de lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA, interesa recordar una vez más el contenido y alcance que tiene la expresión "materia reservada" en él empleada y que tuvimos ocasión de poner de manifiesto en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4. Entonces, haciendo uso de las pautas interpretativas sentadas en la SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14 [posteriormente reiteradas en las SSTC 150/1990, FJ 4; 186/1993, FJ 4 c); y 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 23] entre "hecho imponible" y "materia reservada", extrajimos dos conclusiones, a saber, que "este concepto no es sinónimo de materia competencial, pero tiene un contenido más amplio que el correspondiente al concepto de hecho imponible" (FJ 4). "[...] Desarrollando estas conclusiones, advertíamos en aquella ocasión que la expresión "materia reservada" no remite al haz de competencias que a las entidades locales se atribuye en la legislación de régimen local (especialmente la Ley de bases de régimen local), sino que ha de interpretarse como sinónimo de "materia imponible u objeto del tributo", debiendo entenderse por tal "toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico", en tanto que el hecho imponible "es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria". En suma, "en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes" toda vez que al hecho imponible –que es una creación normativa– "le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible, exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto" (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4). Finalmente, ciñéndonos al límite a la potestad tributaria autonómica fijado en el art. 6.3 LOFCA, destacábamos que éste "reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible", por lo que "resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de*

riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico" (ibidem)»³¹.

Dando la razón al Abogado del Estado, que interpretaba de nuevo el art. 6.3 de la LOFCA con las siguientes palabras: «*En cuanto al alcance del precepto en cuestión, se recuerda que la STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987/37), afirmó que el concepto de materia imponible es más amplio que el de hecho imponible, debiendo entenderse por aquélla "toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición", en tanto que el hecho imponible "es un concepto estrictamente jurídico que la Ley fija en cada caso para configurar un tributo" (F. 14). De este modo, viene a afirmarse también la mayor amplitud del art. 6.3 LOFCA, por comparación con el art. 6.2 del mismo texto legal, pues si en éste se exige identidad de hechos imposables, en aquél basta con que se trate de tributos sobre materias imposables gravadas por los impuestos locales. A mayor abundamiento, al referirse a "tributos sobre materias", la única interpretación correcta del precepto es que opera sobre cualquier tributo que grave o recaiga sobre tales materias, total o parcialmente. No puede, siempre en opinión del Abogado del Estado, exigirse aquí, como en el art. 6.2 LOFCA, una suerte de "identidad de materias imposables", porque el concepto "materia imponible" no es una noción jurídico-fiscal precisa y porque esa exigencia tornaría imposible la aplicación del precepto con un mínimo de certeza y seguridad, pudiendo producirse toda clase de delimitaciones más o menos arbitrarias o, simplemente, determinar la inaplicación del precepto al no existir nunca identidad de materias imposables. Por ello, la única interpretación precisa que puede existir es la expuesta: que el art. 6.3 LOFCA se refiere a cualquier tributo que grave o recaiga, en todo o en parte, sobre materias imposables gravadas por impuestos locales. Precizando aún más la extensión del art. 6.3 LOFCA, lo que se quiere prohibir o limitar es la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza (patrimoniales o de actividad) que se encuentren simultáneamente gravados por un impuesto local y otro autonómico. Sobre tales elementos materiales no pueden crearse tributos autonómicos sin cumplir los requisitos del art. 6.3 LOFCA (habilitación legal expresa y previsión de medidas de compensación), excluyéndose la doble imposición».*

Los pronunciamientos posteriores han seguido la misma línea, en lo que a este aspecto se refiere, en concreto el FJ 5º del ATC 417/2005³², que analizaba

31 Esta sentencia ha sido criticada por Rubio de Urquía en *Ley 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña*, Carta Tributaria, nº 275, 1997; Alonso González, *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004; Balladares Saballos en *La materia imponible local. Un supuesto: la STC 168/2004*, Tributos Locales, nº 48, 2005; y por Herrera Molina, en *STC 168/2004*, Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional, año 2004, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005. En cambio, ha sido apoyada por Calvo Vérguez en *Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre*, Jurisprudencia Tributaria, nº 10, 2005; Varona Alabern en *El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre*, Nueva Fiscalidad, nº 6, 2005; y Rozas Valdés en *Riesgo de contaminar y tributos autonómicos*, Quincena Fiscal, nº 2, 2006, y con Aparicio Pérez, Álvarez García y Vázquez Cobos en *Impuestos ecológicos y pretendidamente ecológicos*, Tributos locales y autonómicos, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006.

32 Seguido por otros muchos, los Autos 434 a 504, 506, 507 y 509 de 2005, y 120 a 124 de 2006.

la posible inconstitucionalidad del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, por la posible doble imposición de este con el IBI; el FJ 4º de la STC 179/2006, que analizaba la doble imposición entre el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan sobre el Medio Ambiente y el IBI; y el FJ 6º del ATC 456/2007, que analizaba la doble imposición entre el Impuesto andaluz sobre depósito de residuos radioactivos y el IAE³³.

Para mí, es claro que «materias» se refiere a «materia imponible» u objeto del tributo³⁴. Se llega a la misma conclusión si se analiza la evolución de la norma desde sus orígenes. En el Proyecto de Ley se recogía la expresión «hechos imposables». Más tarde, en el Borrador del Preinforme de la Ponencia se recogía ya la expresión «materias» seguida de «hechos imposables» entre paréntesis. En el Informe de la Ponencia desaparece el paréntesis, redacción que queda como definitiva. Quizá en la redacción original sí quisiera indicarse que eran lo mismo, pero es evidente que al final se llegó a la conclusión de que no lo eran, porque si no, ¿por qué no se mantuvo el paréntesis o se dejó la redacción original?³⁵.

33 Comentado por Escribano López en *La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española*, cit., pags. 432 y 433.

34 En tal sentido se han pronunciado numerosos autores, como por ejemplo Rodríguez Bereijo en *Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 75; Yebra Martul-Ortega en *La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales*, Impuestos, 1985-II, pag. 222 o en *Las dificultades de un tributo autonómico (el IVTM)*, Revista de Hacienda Local, nº 61, 1991, pag. 18; Checa González en *El Impuesto sobre Tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza*, Impuestos, nº 6, 1987, pag. 676, y en *Hecho Imponible*, cit., pag. 129; Pita Grandal en *Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA*, Impuestos, 1987-II, pag. 143; Guervós Maillo en *El Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pags. 186 y 222; Lago Montero en *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pags. 55 y 59; Casado Ollero en *En torno a la jurisprudencia constitucional tributaria del primer bienio del siglo...*, cit., pag. 18; Gonzalo y González en *Fiscalidad Autonómica y Local*, cit., pag. 31; Galapero Flores en *El Impuesto sobre Solares. Su implantación en la Comunidad Autónoma de Extremadura*, cit., pag. 251; Varona Alabern en *El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre*, Nueva Fiscalidad, nº 6, 2005, pag. 38; Calvo Vérguez en *Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales*, cit., pags. 250 a 252, y en *Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre*, cit., pag. 61; y Fernández Orte en *La Tributación Medioambiental*, cit., pags. 104 y 105, y en *La prohibición de doble imposición y el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente*, Jurisprudencia Tributaria, nº 16, 2006, pag. 31. En contra pero sin ofrecer alternativas se pronuncia Arrieta Martínez de Pisón en *Tributación medioambiental y financiación autonómica. El Impuesto de Castilla-La Mancha sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente*, Noticias de la Unión Europea, nº 281, 2008, pags. 18 y 19.

35 Adame Martínez se empeña en demostrar en *Tributos propios de las comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, pags. 105 a 112 y en *El Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 79, 1993, pag. 137, que la expresión «materias» quiere decir «hechos imposables», lo cual no tiene sentido alguno, no sólo por la letra del artículo, que no da lugar a tal interpretación; sino que además los argumentos que aporta sirven para defender tanto su postura como la contraria, aparte de alguno de poco fundamento, como por ejemplo que se usó la expresión «materias» para no repetir tres veces la expresión «hechos imposables» en la misma norma. Pero no es el único que utiliza este último argumento, también lo esgrime Gómez Cabrera en *Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota*, cit., pag. 381. Quien precisamente utiliza los argumentos de Adame para llegar a la conclusión opuesta es Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, cit., pags. 88 y 89; apoyando la tesis que sostengo. En todo caso, un riguroso y completo resumen de la elaboración y aprobación de este y otros artículos de la LOFCA puede encontrarse en la obra de Lasarte Álvarez, *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas: crónica parlamentaria*, Revista de Estudios Regionales, nº 9, 1982.

También para el art. 6.3 de la LOFCA existía la misma postura intermedia comentada para el art. 6.2, de que las Comunidades Autónomas no pueden establecer tributos cuyos elementos configuradores esenciales resulten ser esencialmente iguales a los de un tributo local³⁶.

Zornoza Pérez y Ortiz Calle interpretaban la expresión «materias reservadas» del apartado 6.3 utilizando la doctrina alemana empleada para interpretar el apartado 6.2³⁷. Es decir, aplicar también al art. 6.3 de la LOFCA el principio de equivalencia que utiliza el Tribunal Constitucional Alemán.

El Texto Refundido de la LRHL, en su Disposición Adicional 1ª, sólo permite tributos autonómicos que graven la materia reservada a los Entes Locales en dos casos: tributos propios sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) y sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Gastos Suntuarios (IGS), en su modalidad de aprovechamiento de Cotos de Caza y Pesca. En el caso del Impuesto sobre Vehículos, dicha disposición regula que el impuesto municipal debe suprimirse en caso de crearse uno autonómico, mientras que para el Impuesto sobre Gastos Suntuarios establece la completa deducción en la cuota del impuesto autonómico de lo pagado en el impuesto municipal.

Existe también otra discrepancia respecto del art. 6.3 que afecta a la redacción que acabamos de comentar y a la vigente. La polémica se refiere a si en la expresión «tributos» se consideran incluidos las tasas y las contribuciones especiales. Borrero Moro y Yebra Martul-Ortega consdideran que sí³⁸, mientras que Jiménez Compaired y Pita Grandal se inclinan por lo contrario³⁹. Nos decantamos por la primera postura porque ambos responden con claridad a la definición de tributos del art. 2.1 de la LGT.

3. Presente

3.1. Nueva redacción de los apartados 2 y 3

No se ha producido modificación alguna en el texto del apartado 2 en la nueva redacción del art. 6, pero se le ha añadido el párrafo del apartado 4 (que queda suprimido), tal y como estaba redactado.

36 En concreto Jiménez Compaired en *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, cit., pags. 284 a 288; y Álvarez García, Aparicio Pérez y González González en *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, cit., pag. 86.

37 Zornoza Pérez y Ruiz Almendral en *El Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional*, cit., pags. 64 y 65; y Ortiz Calle en *Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico...*, cit., pag. 29.

38 El primero en *El reparto de la materia imponible entre la hacienda autonómica y local*, cit., pag. 61; y el segundo en *La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales*, cit., pag. 222.

39 Jiménez Compaired en *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 42; y Pita Grandal en *Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA*, cit., pag. 144.

La nueva redacción del apartado 3 lleva a cabo una modificación de importancia. Si bien el texto anterior no ha sido alterado, se ha antepuesto la frase siguiente: «*Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales*». Este texto es una réplica exacta del texto del apartado 2, por lo que se le aplica todo lo que sobre el mismo se ha expuesto al estudiar dicho apartado y las críticas realizadas al mismo. En cuanto al texto que se mantiene, se aplica todo lo dicho sobre el mismo en los párrafos precedentes.

La trascendencia de esta modificación es cuádruple. En primer lugar, la nueva redacción del art. 6.3 parece dar la razón a aquellos autores que defendían interpretar dicho apartado en el mismo sentido que el art. 6.2. Es decir, a partir de la reforma basta con que, por ejemplo, varíe el aspecto territorial del elemento objetivo del hecho imponible, para que el hecho imponible sea distinto al gravado por los tributos locales. Esto ocurrirá siempre, dado que un hecho imponible de una Comunidad Autónoma abarca un ámbito territorial distinto al del hecho imponible del Estado o de un Ente Local, generando un hecho imponible distinto. Lo deseable habría sido que el legislador hubiera explicitado, para este apartado y para el anterior, los requisitos para considerar que dos hechos impositivos no gravan lo mismo.

En segundo lugar, la modificación refleja la tradicional doctrina del Tribunal Constitucional, con la que ya hemos mostrado nuestro desacuerdo, de que existe doble imposición entre dos tributos sólo si los hechos impositivos de los mismos son iguales, así como el desplazamiento a un segundo término de la materia imponible y del objeto del tributo, que este Tribunal acostumbra a hacer. Al menos se mantiene la redacción anterior respecto a la materia imponible y la compensación que debe operarse si la Comunidad Autónoma grava la misma materia imponible que los Entes Locales: «*Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve⁴⁰ a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro*». Ignoro por qué se ha suprimido «*en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple*». Imagino que para no

40 Varios autores presentan listados sobre cuáles pudieran ser estas materias reservadas a los entes locales, como Jiménez Compaired en *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, BOE, Madrid, 1994, pag. 47; Álvarez Arroyo en *Incidencia de las CCAA en el sistema financiero y tributario local: Análisis jurídico del artículo 6.3 de la LOFCA y sus posibilidades de aplicación*, Quincena Fiscal, nº 14, 1994, pag. 12; Checa González en *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 87, en *La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA*, Nueva Fiscalidad, nº 2, 2002, pag. 10, y en *El sistema tributario local*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pag. 110; Álvarez García, Aparicio Pérez y González González en *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, cit., pag. 87; y Alonso González, Checa González, Merino Jara, Ruiz Garijo, Clavijo Hernández y Mesa González en *Impuestos sobre determinadas actividades económicas, Tributos locales y autonómicos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pags. 644 y 645. Estos autores utilizan la dicción literal de la norma, nosotros, en cambio, consideramos habría que atender al objeto del tributo de cada impuesto, por lo que nos acercamos más a la lista de Guervós Maillo en *El Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*, cit., pag. 223. Respecto a las materias reservadas en el caso de otras figuras como tasas, contribuciones especiales y recargos ver el excelente análisis de Borrero Moro en ult. op. cit., pags. 60 a 64.

limitarlo al caso del IVTM y el IGS, como lo regula la Disposición Adicional 1ª del Texto Refundido de la LRHL, que debería haber sido derogada.

En tercer lugar, se reconoce expresamente la existencia de dos conceptos diferentes, el hecho imponible y la «materia», en contra de la opinión de los autores que afirmaban que la expresión «materias» iba referida al hecho imponible como en el art. 6.2. No obstante, seguimos sin saber si la expresión «materias» se refiere a la materia imponible o al objeto del tributo. En mi opinión, la expresión «materias» debe identificarse con el objeto del tributo.

Y en cuarto lugar, la consecuencia más importante que se deriva de la modificación del art. 6.3, es que las Comunidades Autónomas ya no tienen límite alguno para la «invención» de nuevos tributos, basta con que el hecho imponible del nuevo tributo no coincida en uno cualquiera de sus elementos con los de los tributos locales (ex art. 6.3) o estatales (ex art. 6.2). De esta manera se abrió la puerta a pronunciamientos judiciales favorables en el caso de muchos de los tributos autonómicos, que entonces se encontraban recurridos ante el Tribunal Constitucional por vulnerar el art. 6.3 en su antigua redacción⁴¹. Asimismo, esta reforma favorece la aparición de tributos que no respeten el principio de capacidad económica, porque permite que se alteren los hechos imposables o su diseño y cálculo de forma que se pueda «sortear» el art. 6 de la LOFCA, lo cual es difícil de lograr sin «nuevos» índices de capacidad económica, ya que los cuatro comúnmente aceptados están ampliamente gravados por los tributos estatales y locales, y en particular por los impuestos.

Para Checa González esta reforma del art. 6.3 es acertada, e incluso afirma que habría que ir más allá, con tal de potenciar aún más la autonomía de las Comunidades Autónomas⁴². Pues bien, no sólo no estoy de acuerdo con su postura sino que creo que la reforma adolece de problemas desde su concepción, ya que la misma responde a motivos directamente relacionados con la crisis económica y el déficit que arrastran las Comunidades Autónomas, que a un análisis jurídico de la cuestión.

3.2. «Nueva» interpretación del Tribunal Constitucional

Mientras que en resoluciones anteriores al año 2009 el Tribunal Constitucional se limitaba solamente a analizar si el tributo en discusión cumplía con los apartados 2 y 3 del artículo 6, sobre la base de la disparidad o no de hechos imposables, y en caso de ser similares o iguales analizaba sólo el hecho imponible para determinar la existencia del fin extrafiscal de los tributos; ahora, si bien se realiza un análisis pormenorizado de los elementos de cada tributo, la

41 Esta es también la opinión de Del Blanco García en *La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre*, Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria, nº 1, 2010, pags. 15 y 16.

42 *Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre*, Quincena Fiscal, nº 3, 2010, pag. 7 (versión de la base de datos Westlaw). Más adelante volveremos sobre el tema de la suficiencia y autonomía financieras recogidas en la Constitución, y cómo afecta al tema que nos ocupa.

conclusión a la que suele llegar es la misma que antes: aunque claramente dos tributos graven lo mismo, la finalidad extrafiscal resuelve el problema.

Esta «nueva» tendencia comienza realmente antes de la reforma de 2009, concretamente con la STC 289/2000, que ya hemos comentado antes. Esta sentencia considera que para saber cuál es la riqueza realmente gravada no basta con el hecho imponible, hay que analizar el resto de los elementos del impuesto que se estudia. El Tribunal Constitucional va más allá de la redacción del hecho imponible y se fija en el método de determinación de la base imponible para corroborar que, efectivamente, el hecho imponible es el que dice ser. Además, y por primera vez, el Tribunal Constitucional hace, según sus propias palabras, un análisis comparativo de los distintos elementos que configuran ambos impuestos para ver si gravan o no lo mismo, concluyendo que sí lo hacen, pero dicho análisis no se recoge en la sentencia.

La STC 168/2004, en cambio recoge el análisis comparativo entre el hecho y la base imponibles de ambos tributos⁴³, el ATC 417/2005⁴⁴ añade el sujeto pasivo y el tipo impositivo⁴⁵, el ATC 456/2007⁴⁶ realiza la comparación pero no para determinar el objeto del tributo sino para comprobar si el tributo autonómico es recaudatorio o no⁴⁷, y la STC 179/2006 es la primera que por fin realiza una comparación de los elementos de ambos tributos artículo a artículo, analizando todos los elementos que componen cada tributo para delimitar la materia

43 El FJ 10 afirma que: «En primer lugar, el objeto no coincide con ninguno de los dos impuestos municipales a los que se ha referido el Abogado del Estado, puesto que el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que es el caso del impuesto sobre actividades económicas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil. A este respecto, debemos señalar que, según apunta el propio Abogado del Estado en el escrito rector de este proceso constitucional, la Ley de protección civil de Cataluña puede adolecer en ocasiones de cierta imprecisión técnica. Tal sería el caso del art. 58.1, donde se afirma que el gravamen "recae sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de los planes de protección civil". [...] Todo ello nos conduce a identificar como objeto del gravamen el riesgo que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades citadas en el art. 59.1 de la Ley». El objeto del tributo es el fin extrafiscal.

44 Con posterioridad a este Auto, se han dictado los Autos 434 a 504, 506, 507 y 509 de 2005, y 120 a 124 de 2006, que se remiten a los argumentos esgrimidos en él.

45 Al final del FJ 6, el Tribunal Constitucional dice expresamente que «En suma, aun cuando el impuesto articule su gravamen sobre el valor catastral de los solares o edificaciones ruinosas, no por ello hace coincidir su verdadero objeto o materia imponible con el impuesto sobre bienes inmuebles, dado que su única y exclusiva finalidad es la de conseguir determinadas conductas de los ciudadanos, estimulando la construcción en los solares o la rehabilitación de edificaciones declaradas en ruina. Se trata, a fin de cuentas, de un gravamen sobre la "infrautilización" de los solares urbanos o edificaciones ruinosas y no de su mera titularidad como fuente de riqueza susceptible de tributación, lo que permite ya apreciar en este momento su conformidad con el art. 6.3 LOFCA». Nuevamente convierte el fin extrafiscal en objeto del tributo.

46 Con posterioridad a este Auto, se han dictado los Autos 8 a 10, 51 a 53, 128, 195 y 302 a 305 de 2008, que se remiten a los argumentos esgrimidos en aquel.

47 El FJ 7, dice que: «En conclusión, el gravamen no es un tributo de carácter contributivo, sino que, por el contrario, prima su vertiente retributiva, pues su exacción depende del riesgo que encierra el depósito de éste tipo particular de residuo en razón de su peligrosidad para el medio ambiente. [...] Por ello, en el presente caso no cabe hablar de una figura tributaria con finalidad exclusivamente recaudatoria, tanto por la definición legal de sus elementos determinantes cuanto por la afectación de su recaudación a la realización de políticas medioambientales así como al establecimiento de un fondo de seguridad».

gravada por el mismo, concluyendo que la finalidad extrafiscal no se ha podido demostrar: *«Finalmente, y frente a lo que mantienen el Abogado del Estado y las Letradas del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura y del Parlamento de Extremadura, la conclusión de que el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente se solapa con el impuesto sobre bienes inmuebles no se desvirtúa por el hecho de que, conforme a disposición adicional primera de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, los ingresos que se recauden por dicho impuesto se destinen a la financiación de medidas y programas de carácter medioambiental[...]. Y no lo hace, en esencia, por dos razones. En primer lugar, porque la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal. Y, en segundo lugar, porque basta la mera lectura de la citada disposición adicional para constatar que no existe la pretendida afectación a actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente por quienes son llamados por la norma legal al pago del tributo, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medio ambiental como, por ejemplo, los programas "que estimulen las reducción, reutilización y reciclaje de residuos" o "de apoyo al transporte público"».*

La siguiente es la STC 122/2012, que compara el IAE y el Impuesto catalán sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC). Tras analizar ambos impuestos, el Tribunal Constitucional concluye que la redacción de los hechos imponibles es «similar pero no idéntica»: *«[...] el impuesto local sobre actividades económicas es un tributo directo, real, objetivo, periódico y con una finalidad fiscal, como es la de allegar medios económicos a las haciendas locales para financiar su gasto público, gravando el ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos para quienes las realizan, ingresos que se miden en función del beneficio medio presunto [...]» y «[...] el impuesto autonómico de Cataluña sobre grandes establecimientos comerciales también es un tributo directo, real, objetivo y periódico, que grava únicamente un concreto tipo de actividad empresarial [...]».* *«Ello supone que la actividad de comercio al por menor, realizada por los grandes establecimientos comerciales individuales, resulta gravada simultáneamente por ambos impuestos [...]»* (FJ 6). También considera que el sujeto pasivo es el mismo (el titular del establecimiento o actividad).

La diferencia la encuentra en la forma de computar la superficie del establecimiento, que obedece a que el objeto del IAE no es el mero ejercicio de una actividad sino el beneficio presunto de la misma: *«En realidad el impuesto sobre actividades económicas es un tributo que, al igual que otros impuestos, grava rentas presuntas que se ponen de manifiesto en el ejercicio de actividades económicas [...]»* (FJ 7), por lo que la superficie se computa como índice de riqueza; mientras que el del IGEC es el ejercicio de una actividad que genera un impacto negativo en el medio ambiente, siendo la superficie un presupuesto necesario para que se desarrolle el hecho imponible, porque *«[...] es dicho impacto negativo derivado de la mera existencia de estos grandes establecimientos comerciales individuales lo que pretende desincentivar el legislador autonómico con el pago*

de un impuesto, independientemente de la cuantía de los beneficios que pueda obtener, es decir, prescindiendo en la cuantificación del tributo del beneficio que obtenga por la realización de esta concreta actividad empresarial, sirviendo la recaudación del propio tributo para compensar "el impacto territorial y medioambiental que pueda ocasionar este fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales"». Así, se considera también como diferencia el fin extrafiscal del IGEC, pero el tribunal no analiza si lo recaudado por este impuesto se está empleando realmente en el cumplimiento del fin para el que teóricamente fue creado⁴⁸.

Poco después se dictó la STC 196/2012, que compara el IAE y dos modalidades del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente, realizando de nuevo un análisis de todos sus elementos y concluyendo que la primera modalidad grava lo mismo que el IAE, pero la decisión final se basa en que: «el tributo cuestionado ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve, configurándose como un tributo que somete a tributación el mero ejercicio de la actividad de producción termonuclear de energía eléctrica, lo que le hace incurrir en la prohibición prevista en el art. 6.3 LOFCA, por su solapamiento con la materia imponible del impuesto sobre actividades económicas». Es decir, que de existir el fin extrafiscal no habría tal solapamiento. Y en el caso del segundo supuesto viene a decir lo mismo: «Por tanto, también en este supuesto puede afirmarse que la estructura del impuesto castellano-manchego es coincidente con la del tributo local, sin que exista dato alguno en su configuración que permita apreciar la pretendida finalidad extrafiscal o intentio legis de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente».

La STC 60/2013 analiza diversas modalidades dentro del mismo impuesto autonómico. La primera de ellas es la emisión de gases a la atmósfera. Sobre ella, el FJ 4 dice que: «[...] una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad. En consecuencia, con independencia de que la actividad que tenga mayor potencialidad generadora de gases de dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno, pueda ser, en algunos supuestos, la de producción de energía eléctrica, el hecho de que el impuesto local grave la actividad de fabricación de energía eléctrica y el impuesto autonómico la emisión de gases a la atmósfera, no les hace coincidir, en modo alguno, en el gravamen de la misma «materia imponible». Antes al contrario, se aprecia con claridad que las materias que constituyen el objeto de tributo son totalmente diferentes: de un lado, el mero hecho de desarrollar una actividad económica de fabricación de energía

48 Las SsTC 197/2012, 208/2012, 96/2013, 200/2013 y 53/2014 llegan a la misma conclusión, remitiendo íntegramente a los fundamentos jurídicos de la sentencia del impuesto catalán.

eléctrica concretándose el gravamen en función del beneficio medio presunto de la actividad; de otro, el volumen de gases contaminantes emitidos a la atmósfera con el ejercicio de esa –u otras– actividades concretándose el gravamen función del número de toneladas emitidas. Debe rechazarse también, por tanto, que la modalidad impositiva cuestionada incurra en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA, sin necesidad, como se ha dicho antes, de entrar a analizar si se trata o no de un impuesto verdaderamente extrafiscal». Aquí sí que se habla expresamente de materia imponible u objeto del tributo, y considera que se gravan diferentes materias. Pero el problema es que la emisión de gases no es una actividad, es el resultado de la actividad misma, y al cuantificarse según el número de toneladas emitidas no grava capacidad económica alguna, por eso las «materias» son diferentes.

El segundo supuesto recurrido es la producción termonuclear de energía eléctrica, pero aquí el procedimiento es el opuesto al anterior, no se analizan los elementos del tributo para determinar la materia imponible u objeto del tributo, sino que se analizan para verificar si se cumple la función extrafiscal en el impuesto autonómico, y así: *«el examen de los preceptos que definen los elementos esenciales de esta modalidad impositiva pone de manifiesto que estamos en presencia de un tributo netamente fiscal o contributivo, que no grava directamente la actividad contaminante sino el mero ejercicio de una actividad económica consistente en la producción de energía eléctrica a través de centrales nucleares y en función de la energía producida, que ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve. Esto impide entender que la actividad económica se haya sometido a tributación desde una perspectiva diferente y, por tanto, que el gravamen se haya configurado sobre una materia imponible diferente a la que es objeto del impuesto sobre actividades económicas».* No se cumple, por lo que se declara inconstitucional esta modalidad.

Por último, la tercera modalidad, el almacenamiento de residuos radiactivos, se compara con el IAE, concluyendo que: *«Una vez más la comparación de uno y otro impuesto y de los elementos que los definen lleva a la Sala a entender que lo que está sometiendo a tributación por el impuesto cuestionado es la realización de la actividad empresarial de "almacenamiento de residuos radiactivos", coincidiendo con la materia imponible gravada por el impuesto sobre actividades económicas».* No obstante, trae a colación el argumento reproducido más arriba de la STC 196/2012, para afirmar que esto no es suficiente y que es necesario verificar la finalidad extrafiscal del tributo autonómico, concluyendo que no es posible verificarla y declarando inconstitucional esta modalidad.

La STC 22/2015 compara el IAE con la modalidad de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica, del Impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. El Tribunal realiza el análisis comparativo de ambos impuestos (hecho imponible, base imponible y cuota pero no el sujeto) y llega a la conclusión de que: *«[...] tanto el presente impuesto como el IAE "gravan el mero ejercicio de una actividad económica" concretamente, la de producción de energía eléctrica en la persona del titular de la actividad de pro-*

ducción eléctrica, "de manera que la estructura de la modalidad controvertida del impuesto... es coincidente con la del impuesto sobre actividades económicas, sin que exista circunstancia alguna en su configuración que permita apreciar que el tributo tiene una verdadera finalidad extrafiscal o intentio legis de gravar la actividad contaminante y los riesgos para el medio ambiente"». Por lo que la declara inconstitucional.

A partir de este punto, todos los casos que siguen se refieren al nuevo art. 6, modificado en 2009. Según el Tribunal Constitucional, para apreciar la coincidencia entre hechos imponibles, que es lo vedado por el artículo 6 LOFCA en sus apartados segundo y tercero, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, al objeto de determinar la «manera» en que la correspondiente fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo. Para lo cual se habrá de analizar, además del hecho imponible en sentido estricto, otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación (STC 74/2016 y ATC 183/2016). Entre los elementos a comparar se encuentra la posible concurrencia de fines extrafiscales en el conjunto del tributo o en alguno de sus elementos centrales (STC 210/2012). Las sentencias siguientes aplican este «nuevo» criterio interpretativo del Tribunal, que desde luego el art. 6 no exige.

La STC 210/2012 compara el IVA y el IAE con el Impuesto extremeño sobre los depósitos de las entidades de crédito (IDEC)⁴⁹, no hay elemento extrafiscal en este caso, y entran en juego los apartados 2 y 3 del art. 6. En cuanto al art. 6.2, se analizan todos los elementos de ambos impuestos: hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo, cuota, deducciones y período impositivo. Así, se concluye que: *«La anterior exposición de los dos tributos permite ya concluir que sus hechos imponibles difieren sustancialmente. Si el IVA es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo final, el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito es un impuesto directo que sujeta a gravamen la capacidad económica puesta de manifiesto por las entidades de crédito por la captación de depósitos, elemento del pasivo que sirve de soporte para su actividad económica»*. No habiendo fin extrafiscal por medio, volvemos a la antigua interpretación por comparación de los hechos imponibles, y una somera referencia a la base imponible para apoyar lo anterior, pero del objeto del tributo no hay rastro ninguno.

No ocurre lo mismo en la comparación con el IAE, en la que se alega que: *«A partir de lo anterior podemos afirmar que, si bien desde una perspectiva formal la configuración de los hechos imponibles del IAE y del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito puede parecer parcialmente coincidente, la comparación de todos los elementos esenciales de ambos tributos, y en particular de los criterios de cuantificación de su deuda tributaria, demuestra que se trata*

⁴⁹ Por medio de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE nº 312, de 28/12/2012), se aprobó un IDEC estatal de cuota 0. Esta Ley ha sido confirmada como constitucional por las SsTC 26/2015, 59/2015, 73/2015 y 102/2015. Según el art. 6.2 de la LOFCA, los impuestos autonómicos deberían desaparecer por ser iguales al estatal. En consecuencia, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre ello en las SsTC 30/2015, 107/2015, 108/2015, 111/2015 y 202/2015, comparando los correspondientes impuestos autonómicos con el estatal, y declarando inconstitucionales todos ellos.

de impuestos sustancialmente diferentes, cuyos hechos imponibles son también distintos». Por tanto, el IDEC grava el beneficio o rendimiento presunto de la actividad, y el IAE el mero ejercicio de actividades potencialmente generadoras de ingresos económicos. Pues con todos mis respetos al Tribunal Constitucional, se está gravando lo mismo. Al igual que en el caso anterior, apoyado en la cuantificación de la deuda tributaria, y el objeto del tributo sigue sin existir.

La STC 74/2016 va en la línea de la primera modalidad analizada en la STC 60/2013, pero comparando el impuesto catalán de producción de energía eléctrica de origen nuclear con el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado. El problema que aquí se plantea es que los elementos esenciales son los mismos, lo que hace que el impuesto sea inconstitucional, independientemente de que exista un fin extrafiscal, porque este existe en ambos tributos. Así, *«la coincidencia entre los elementos esenciales permite concluir no sólo que se grava la misma actividad, sino que se hace también desde la misma perspectiva, sin que obste a la anterior conclusión la parcial afectación de su recaudación a la necesidad de financiar actuaciones de protección civil que, en todo caso, sería esencialmente coincidente en ambos tributos. No se trata ahora [...] de un supuesto similar al decidido en la STC 60/2013, FJ 4, en el que se descartó la inconstitucionalidad del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, en su modalidad de gravamen sobre las "actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno". Allí establecimos, efectivamente, que cabe gravar la misma actividad desde dos perspectivas diferentes».*

En la STC 94/2017 el Tribunal Constitucional analiza si el Impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas es o no compatible con el IVA. En primer lugar, se analizan los hechos imponibles, concluyéndose que son coincidentes. No obstante, en lugar de declarar en este punto la inconstitucionalidad del impuesto autonómico por violar el art. 6.2 de la LOFCA, el Tribunal decide analizar más elementos de ambos impuestos: el sujeto pasivo y la cuota tributaria. Concluye el Tribunal que la diferencia no es significativa como para considerar que se trate de dos impuestos diferentes. Por último, analiza la finalidad, concluyendo que la finalidad no elude el cumplimiento de lo preceptuado en el art. 6.2 de la LOFCA. ¿Qué es pues la extrafiscalidad sino una finalidad distinta a la impositiva?. Así pues, no entiendo la afirmación de que *«[...] ha de advertirse que una cosa es la afectación finalista de un tributo y otra su naturaleza extrafiscal que en modo alguno concurre en el impuesto objeto del presente recurso de inconstitucionalidad».*

El art. 2.1 de la LGT dice que: *«Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».* Aquí se habla de la finalidad. Debemos recordar que la LGT de 1963 en su art. 4 decía que *«Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta*

nacional». Vemos como el artículo fue modificado en la actual redacción de 2003, sin duda para dar soporte a la interpretación del Tribunal Constitucional, formulada por primera vez en la STC 37/1987: «[...] *ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba*⁵⁰ *a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria –y, en concreto, su poder de imposición– en relación con la consecución de objetivos no fiscales*». Objetivos o fines, que es lo mismo. ¿Por qué el Tribunal Constitucional no explica en la Sentencia que comentamos la diferencia entre afectación finalista y naturaleza extrafiscal? Habría sido interesante conocerla.

La STC 120/2018, sobre la nueva redacción del Impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente frente al IAE establece que: «[...] *ambos impuestos, autonómico y local, recaen sobre la actividad económica de producción de energía eléctrica, coincidiendo por tanto la materia imponible gravada, tal y como apreciaron las Sentencias que han enjuiciado previamente el impuesto extremeño y el similar castellano-manchego (SSTC 196/2012, 60/2013 y 22/2015). Sin embargo, aplicando el nuevo parámetro del artículo 6.3 LOFCA, que exige un análisis más minucioso de los elementos configuradores de los tributos comparados, se pone de manifiesto que ambos divergen sustancialmente en la «manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen» [SSTC 210/2012, FJ 4, y 53/2014, FJ 3 a)]*». El art. 6.3 no establece ningún parámetro nuevo, como ya he dicho, pero eso no quiere decir que no sea conveniente hacer un análisis minucioso de los elementos de los tributos comparados, como vengo defendiendo desde hace tiempo. Tras dicho análisis, el Tribunal concluye que: «*Tanto el "hecho imponible" como los demás elementos esenciales de los tributos contrastados marcan diferencias sustanciales, tal y como han sido puestas de relieve en el Fundamento Jurídico anterior. Además, a lo expuesto ha de añadirse, a mayor abundamiento de lo anterior, la constatada finalidad extrafiscal –protección del medioambiente– a la que hemos hecho referencia, también de modo pormenorizado, en esta sentencia*». Si ha quedado probado que los elementos son diferentes, ¿por qué se ha analizado la extrafiscalidad también? ¿no será que los elementos no son realmente tan diferentes?.

Valga como ejemplo del despropósito de esta sentencia el argumento demolidor de uno de los votos particulares: «*Por tanto, si el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente no tenía ninguna finalidad extrafiscal en la regulación declarada inconstitucional*⁵¹ *–pero ya incorporada a un texto refundido en el momento de esa declaración–, no se entiende cómo le puede haber sobrevenido una "finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente" de la que antes carecía, sin que se haya alterado una sola letra de esa regulación*».

En la STC 4/2019, que compara el impuesto catalán sobre las viviendas vacías con el recargo sobre el IBI, el Tribunal considera que «*el recargo previsto en el artículo 72.4 LHL es tan solo un elemento más de cuantificación del IBI, inserto*

50 No lo prohíben, es verdad, pero tampoco lo permiten, y como el Tribunal sabe muy bien, que no esté prohibido expresamente no quiere decir que esté permitido. El único apoyo que el Tribunal menciona a favor de su postura es el art. 156.1 de la Constitución, que es, a nuestro juicio, insuficiente.

51 STC 22/2015.

en la normativa de este tributo, en concreto, en el artículo dedicado al tipo de gravamen. Por consiguiente, depende del resto de la regulación del impuesto en la que se integra, sin que pueda considerarse como un tributo autónomo a los efectos de la prohibición de duplicidad del artículo 6.3 LOFCA». Pero «lo anterior no impide reconocer a este recargo una finalidad extrafiscal». Y luego dice que «los impuestos comparados no tienen la misma finalidad, siendo fundamentalmente extrafiscal en el tributo autonómico, concretamente incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas en poder de personas jurídicas (aunque lógicamente también sirva a la consecución de unos ingresos con los que financiar el gasto público), mientras que el tributo local persigue un fin principalmente fiscal (sin perjuicio de que para la modulación de la carga tributaria se haya asumido algún criterio extrafiscal)». Si el recargo no es un tributo autónomo, entonces hay que comparar el tributo autonómico con el IBI y ya está. ¿Qué importa su fin extrafiscal o no? El problema es que la naturaleza de este recargo se asemeja, más bien, a una sanción aplicada a una situación concreta que se considera perjudicial, como es la propiedad de inmuebles desocupados con ánimo especulativo, o bien pretende ser una sanción que incentive a que dejen de estar desocupados⁵² y el tributo autonómico no es otra cosa que una sanción administrativa al propietario de un inmueble vacío por estar dos años sin darle uso alguno.

La STC 22/2019 es muy parecida en sus argumentos a la STC 120/2018. Compara el Impuesto murciano sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente con el IAE. Sigue idéntico razonamiento de que la materia gravada es la misma, pero en este caso considera que difieren en el ámbito objetivo (el del IAE es obviamente más amplio), la forma de cuantificación, uno se prorratea y el otro no, y el fin extrafiscal, a pesar de que el tributo murciano no recoge el destino de los fondos recaudados, requisito exigido por el Tribunal en sentencias más antiguas. Podemos ver claramente que las diferencias entre los elementos no son tales, por lo que el tribunal ha de agarrarse una vez más al criterio de la extrafiscalidad.

La STC 28/2019 compara el Impuesto catalán sobre los activos no productivos de las personas jurídicas frente al Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el IBI y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). Para todos los casos se vuelve al análisis de los elementos estructurales del impuesto para corroborar la finalidad extrafiscal y no para determinar la materia imponible u objeto del tributo, y respecto del IBI y del IVTM también se añade que el método de cálculo del impuesto es diferente. No obstante, también indica que el tributo autonómico recae sobre la misma materia imponible aunque parcialmente, sobre inmuebles y vehículos no utilizados.

Finalmente, la última sentencia que tenemos, la STC 43/2019, compara el Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos con el Impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear. Se comparan ambos impuestos con todo lujo de detalles, y se concluye que: «En definitiva, con independencia

52 En igual sentido Sánchez Galiana, C. M.: *La necesaria reforma tributaria de las haciendas locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal*, Quincena Fiscal, nº 9, 2010, pag. 7 (versión Westlaw).

de los términos técnicos con que se configuran, ambos tributos recaen sobre la misma materia imponible o fuente de capacidad económica, que no es otra que la producción de energía eléctrica en una central nuclear, haciéndolo además desde la misma perspectiva: gravar las externalidades negativas que supone la energía nuclear, medidas por los riesgos que ésta comporta», y en cuanto al fin extrafiscal considera que ambos lo tienen: «la identidad de ambos tributos se extiende también y se ve confirmada por la identidad de sus fines extrafiscales, que se constatan en ambos tributos».

3.3. Los tributos con fines extrafiscales

En los apartados anteriores hemos hablado de este tema como argumento esgrimido por el Tribunal Constitucional en sus resoluciones, para negar que dos tributos graven lo mismo, por lo que ahora vamos a ver su aplicación al art. 6 de la LOFCA.

En primer lugar, conviene revisar el contenido del art. 2.1 de la Ley General Tributaria, que define qué se entiende por tributo, porque habla de fines distintos a los meramente recaudatorios. Dicho artículo dice que:

«1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Así, el fin primordial de los tributos es recaudar fondos para el sostenimiento de los gastos públicos. El segundo párrafo, directamente relacionado con el tema de los fines extrafiscales, añade que existe la posibilidad de utilizarlos para otros fines. Los impuestos extrafiscales que existen hoy, pretenden ampararse en el art. 45 de la Constitución, que establece la obligación de los poderes públicos de proteger el medio ambiente, conservarlo, restaurarlo, etc. Para cubrir este fin es necesario emplear fondos que deben ser cubiertos, o lo que es lo mismo, es necesario aumentar el gasto público para reparar el daño causado, estableciendo la Constitución, en el apartado 3 del artículo citado, que quienes atenten contra el medio ambiente deberán hacer frente a sanciones penales o administrativas y a reparar el daño causado, pero nada dice de pagar impuestos por ello.

No obstante, conforme a lo que se acaba de decir, los tributos que buscan fines no fiscales, por ser tributos y por sostener los gastos públicos deben res-

petar los principios del art. 31.1 de la Constitución⁵³. Así fue expuesto en la STS de 25 de diciembre de 1989 (Impuestos, 1990-I), que afirmaba que los tributos con fines no fiscales «[...] estructural y funcionalmente son [...] auténticos tributos, sometidos en un todo al régimen común de estos, ya que también sirven en última instancia para el sostenimiento de las cargas públicas».

En igual sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la STC 276/2000, FJ 4º: «el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18), y grava un presupuesto de hecho o "hecho imponible" (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE). Es verdad que, como hemos afirmado en ocasiones, el legislador puede establecer tributos con una función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)]».

Tomemos como ejemplo de tributos extrafiscales los que gravan la contaminación, que pretenden recaudar fondos para cubrir el coste de los daños que esa contaminación produce, y que, generalmente, es sufragado por la Administración. Estos, considerados extrafiscales, se encuentran auspiciados por el principio «quien contamina paga», que afirma que el agente contaminador debe asumir los costes de la protección ambiental, es decir, que al sujeto pasivo se le debe responsabilizar por el daño causado al entorno natural⁵⁴, concienciándole

53 Opinión defendida por Simón Acosta en *Tributos locales*, Tratado de Derecho Municipal, Vol. II, Civitas, Madrid, 1988, pag. 2344; por Rosembuj en *Elementos de Derecho Tributario*, Vol. I, cit., pag. 45; por Herrera Molina y Serrano Antón en *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 83, 1994, pag. 472; y por Patón García en *La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente*, Revista Jurídica de Castilla-La Mancha, nº 27, 1999, pag. 183, extendiéndose respecto al principio de capacidad económica en las pags. 185 a 187. También respecto al principio de capacidad económica se pronuncia Calvo Ortega en *El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos*, cit., pag. 17. También es la opinión de Moschetti en *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pag. 91, pero referido al art. 53 de la Constitución italiana, que recoge el principio de capacidad económica.

54 Rosembuj en *El tributo ambiental*, Impuestos, 1994-I, pag. 115, en *Los tributos y la protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pags. 42 y 43, y en *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza*, Derecho del Medio Ambiente y Administración Local, Civitas, Madrid, 1996, pag. 741; y Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pag. 128. También Herrera Molina y Serrano Antón en ult. op. cit., pag. 469; aunque Herrera Molina y Carbajo Vasco en *Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario*, Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pag. 87, consideran a este principio como una modalidad del principio de equivalencia. Pero sin olvidar la capacidad económica, según Rodríguez Muñoz en *ibidem.*, pags. 447 y 451 (incluso llega a llamar injusto al tributo extrafiscal que no se sustente en él); y Luchena Mozo y Patón García en *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental*, Quincena Fiscal, nº 18, 2005, pag. 11.

para que busque otros medios de conseguir el fin que desea sin contaminar⁵⁵. Desde mi punto de vista, la primera parte de la definición se aproximaría a la de tasa, ya que se habla de cubrir los costes de un servicio prestado por la Administración, cual es la protección y mantenimiento del medio ambiente, pero también es aplicable a los impuestos, porque se recauda para sostener determinados gastos públicos.

Los defensores del principio «quien contamina paga» afirman que estos tributos deben incluir como elemento objetivo del hecho imponible la actividad nociva para el medio ambiente⁵⁶, y no un índice que mida la riqueza, como la renta (porque no existe una relación directa entre el beneficio obtenido y la actividad contaminante) o el patrimonio (porque la titularidad del mismo no tiene por qué llevar aparejada la contaminación)⁵⁷. En cambio, sí consideran viable que se grave la cantidad de gases emitidos o la cantidad producida o extraída de materiales contaminantes⁵⁸, así como el gravamen de la entrega de productos o la prestación de servicios, desalentando así el consumo⁵⁹. Si se hiciera como estos autores proponen, se incumpliría el principio de capacidad económica⁶⁰, ya que la cantidad de gases o materiales no tiene relación alguna con ella.

Otros autores sostienen esta misma postura, como Herrera Molina⁶¹, mientras que Aizega, en cambio, opina que la realización de una actividad contaminante que genera una renta, o la posesión de un patrimonio contaminante, son indicadores de capacidad económica susceptible de imposición⁶². Luchena Mozo añade el consumo del producto derivado de la actividad contaminante o

55 Así lo define Jiménez Hernández en *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pag. 93, que defiende que los impuestos con fines extrafiscales no son sanciones sino impuestos que tienen un ánimo preventivo; también Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, cit., pags. 125 y 126; y Luchena Mozo y Patón García en *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental*, cit., pag. 10.

56 Borrero Moro analiza en abstracto la contaminación ambiental como índice de capacidad económica y concluye que no lo es. Ver *La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 102, 1999, pags. 230 a 234.

57 Defendido, por ejemplo, por Pérez Arraiz en *La extrafiscalidad y el medio ambiente*, Revista de Hacienda Local, nº 78, 1996, pags. 693 y 694, incluyendo, aparte de la renta y el patrimonio, el consumo.

58 Ver Jiménez Hernández en ult. op. cit., pags. 153 a 156; Baena Aguilar en *Protección impositiva del medio natural*, Noticias de la Unión Europea, nº 122, 1995, pags. 16 y 17; y Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, cit., pag. 456. En cambio, Luchena Mozo y Patón García en *Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental*, cit., pag. 11, defienden el gravamen de la actividad contaminante, de la renta obtenida, el consumo o la circulación de productos contaminantes.

59 Baena Aguilar en ult. op. cit., pags. 17 y 18.

60 Pagés I Galtés llega a afirmar que la simple reparación de un daño no justifica por sí sola el establecimiento de un tributo, en *Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio en las tasas y precios locales*, Tributos Locales, nº 4, 2001, pag. 20.

61 *Capacidad económica, impacto ambiental y materia imponible reservada a los entes locales*, La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos, Marcial Pons, Madrid, 2002, pag. 403; *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pags. 159 a 162, y *STC 289/2000*, Comentarios de Jurisprudencia Tributaria Constitucional, años 2000-2001, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pag. 115. En cambio, este autor afirmaba lo contrario en *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental*, cit., pag. 475; en *El principio «quien contamina, paga» desde la perspectiva jurídica*, Noticias de la Unión Europea, nº 122, 1995, pag. 89; y en *Marco general jurídico de la tributación medioambiental...*, cit., pag. 88.

62 *La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal*, Fiscalidad Ambiental, Cedecs. Barcelona, 1998, pag. 330; y también Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, cit., pag. 455.

de los factores de producción necesarios para el desarrollo de esa actividad, y el tráfico de los productos derivados de la actividad contaminante como indicadores de capacidad económica⁶³. Igualmente, Baena Aguilar concluye que «es posible crear un tributo sobre la realización de una actividad económica contaminante o sobre la renta obtenida de la misma, sobre la posesión de un patrimonio contaminante o sobre el consumo o circulación de productos contaminantes [...]» aunque posteriormente reconoce que ni la renta ni el patrimonio guardan relación con el daño ambiental causado o que se pretende evitar que se cause⁶⁴.

Al final, la discusión se centra en si los tributos extrafiscales deben respetar el principio de capacidad económica⁶⁵ o no, además de una posición intermedia que mantiene que es suficiente alguna conexión con dicho principio para que sea respetado⁶⁶.

Todo tributo tiene una función recaudatoria, independientemente del destino que vaya a darse a los fondos recaudados o del motivo por el que se recauden (redistribución de la renta, paliar los daños al medio ambiente, etc), si carece de dicha función no se le puede llamar tributo⁶⁷.

Por tanto, la finalidad extrafiscal de un tributo no autoriza a incumplir los principios constitucionales, como claramente afirma el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, FJ 13º: «[...] las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias

63 *Protección fiscal del medio ambiente*, Lecciones de Derecho del Medio Ambiente, Lex Nova, Valladolid, 2002, pag. 473.

64 *Protección impositiva del medio natural*, Noticias de la Unión Europea, nº 122, 1995, pags. 13 y 15.

65 *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental*, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 61.

66 Por ejemplo Soler Roch en *El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental*, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 90.

67 Palao Taboada en *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro, Vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, pag. 393; Casado Ollero en *Los fines no fiscales de los tributos*, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pag. 481, y en *Los fines no fiscales de los tributos*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 213, 1991, pag. 125; Jiménez Hernández en *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pag. 90; Lago Montero en *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pag. 119; González González en *La tributación medioambiental y su utilización como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas* (trabajo inédito), pag. 5; Pérez de Ayala en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pag. 81; Giménez-Reyna Rodríguez en *Comentario del art. 2, Ley General Tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2006, pags. 46 y 47; y Puebla Agramunt en *Los tributos con fines no fiscales*, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 183, 1998, pags. 85, 89 y 115. Esta última autora considera que si el fin no fiscal supera al recaudatorio, la figura en que esto ocurra tampoco se puede considerar un tributo.

y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31)»⁶⁸; y tampoco autoriza a modificar el tributo hasta el punto de convertirlo en una realidad diferente, como acertadamente afirman Puebla Agramunt⁶⁹, Sainz de Bujanda⁷⁰, Pérez de Ayala, Pérez Royo y Casado Ollero⁷¹.

Lo que hace que un tributo extrafiscal sea coherente es que el tributo entero esté estructurado de forma coherente, lo cual implica no sólo que exista un objeto del tributo que grave una capacidad económica concreta que refleje el fin extrafiscal, sino que el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen deben estar relacionados con ese fin extrafiscal. Así, el hecho imponible debe mostrar una conducta merecedora de ser eliminada, corregida o desincentivada, el sujeto pasivo debe ser el realizador de tal con-

68 En el mismo sentido Palao Taboada en ult. op. cit., pag. 423: «[...] los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea»; Hinojosa Torralvo en *Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas*, Impuestos, 1989-II, pag. 140; Ramallo Massanet en *La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas*, Revista Española de Derecho Constitucional, nº 39, 1993, pag. 61; Pérez Arraiz en *La extrafiscalidad y el medio ambiente*, cit., pags. 687 y 688; Puebla Agramunt en *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pags. 87, 102 y 113; Falcón y Tella en *Las medidas tributarias medio-ambientales y la jurisprudencia constitucional*, Derecho del Medio Ambiente y Administración Local, Civitas, Madrid, 1996, pag. 674; Yagüe Ballester en *Impuestos verdes autonómicos vs. Principios tributarios del Ordenamiento Español*, Observatorio Medioambiental, nº 2, 1999, pag. 353; Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril en *Fundamentos de Derecho Tributario*, cit., pag. 61; Rodríguez Muñoz en *La alternativa fiscal verde*, cit., pags. 451 y 456; Rosembuj Erujimovich en *Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas*, Quincena Fiscal, nº 9, 2007, pag. 12; y Herminos Álvarez en *Los impuestos ambientales autonómicos: límites derivados del artículo 6 de la LOFCA*, Noticias de la Unión Europea, nº 327, 2012, pag. 77.

69 *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pag. 101: «[...] los legisladores pueden cometer, en el momento de configurar los elementos de un tributo, un fraude de ley, que vendría representado por la utilización del tributo como instrumento al servicio de fines para los que, ni por su configuración ni por su razón de ser, está pensado. Los fines extrafiscales podrán matizar los elementos [...] caracterizadores del tributo [...] haciendo así que quede condicionada su regulación normativa, pero ello no podrá conducir a su desnaturalización y a dejarlo irreconocible como instrumento financiero».

70 *Análisis jurídico del hecho imponible*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 61, 1965, pags. 165 y 166: «En consecuencia, las funciones que se atribuyen a los tributos en el artículo 4 [de la LGT del 63] sólo podrán cumplirse a la hora de configurar los hechos imposables en la medida en que no se vulnere con ellas el principio fundamental de la capacidad económica [...]. Esto no es obstáculo, claro está, para que los tributos puedan "servir como instrumento de la política económica general", pero sólo en la medida en que dicha instrumentación se produzca sin vulnerar el principio fundamental de la capacidad económica puesta al servicio de un reparto equitativo de la carga fiscal». Lo mismo defienden Palao Taboada en *En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 59, 1988, pag. 446; Jiménez Hernández en *El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas*, Impuestos, 1996-I, pag. 89; Puebla Agramunt en *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pag. 103; Alguacil Mari en *La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 253, 1999, pag. 612; y Sánchez Graells en *La constitucionalidad o inconstitucionalidad del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC)*, Los Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales (IGEC), Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pag. 36. Así lo ve también Moschetti en *El principio de capacidad contributiva*, cit., pags. 287 y ss.

71 Pérez de Ayala en *Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria desde una perspectiva doctrinal actualizada*, Crónica Tributaria, nº 50, 1984, pag. 70: «[...] la finalidad que con el impuesto se persigue es algo accesorio o externo a su condición de impuesto, el cual no pierde su naturaleza por el hecho de que se establezca al servicio de fines recaudatorios o político-económicos, o de unos y otros conjuntamente», y en *La explicación de la técnica de los impuestos*, Edersa, Madrid, 1981, pags. 36 y 37.

Pérez Royo en Op. cit., pag. 37: «[...] el presupuesto del tributo, la circunstancia que determina la existencia de la obligación, debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud

ducta, la base imponible debe ser la expresión en cifras del hecho imponible, el tipo de gravamen debe reflejar un menor gravamen para aquellos que vayan dejando de realizar la conducta que se pretende eliminar, corregir o desincentivar; y, finalmente, parece lógico pensar que lo recaudado deba gastarse en aquel fin para el que se creó el impuesto. Por lo tanto, una vez corregida o eliminada o desincentivada la conducta concreta, el impuesto no debería recaudar nada y, consecuentemente, debería suprimirse.⁷²

Albiñana García-Quintana considera que los llamados impuestos con fines no-fiscales no son ciertamente impuestos, ya que en ellos no rige el principio de capacidad económica, y esto es así porque como «no sirven para que los contribuyentes cooperen con sus aportaciones al sostenimiento de los gastos públicos, parece evidente que han de ser considerados ajenos a las disposiciones del artículo 31.1 de nuestra Carta Magna», y como «estas exacciones coactivas persiguen fines socialmente deseables y, por tanto, sirven a la justicia ampliamente entendida, pero no por los caminos del impuesto que allega recursos para el sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de los con-

para contribuir aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades; [...] los fines extrafiscales del tributo o de la medida tributaria en cuestión deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propios de la Constitución». De la misma opinión son Lejeune Valcarcel en *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Edersa, Madrid, 1980, pag. 175; y Fernández Orte en *La Tributación Medioambiental*, cit., pags. 73 y 77.

Casado Ollero en *Los fines no fiscales de los tributos*, cit., pags. 473, 477 y 478, y en *Los fines no fiscales de los tributos*, cit., pags. 118 y 122: «[...] si bien el legislador puede ampararse en otros principios y valores constitucionales para eximir o dejar de gravar una manifestación de riqueza susceptible de imposición, en modo alguno dichos objetivos (extrafiscales) podrían legitimar el gravamen de una riqueza situada fuera de los límites imposables, ya que sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes [...]. [...] no habría [...] justificación posible para la arbitrariedad que supone el gravamen —extrafiscal o no— de una situación económica no enmarcada en los límites de la imposición o que no demuestre capacidad económica alguna». En el mismo sentido se expresan Martínez Lago en *Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 55, 1987, pag. 429; Magadán Díaz y Rivas García en *Fiscalidad ambiental autonómica*, JMB, Barcelona, 1998, pag. 55; y Alarcón García en *Manual del Sistema Fiscal Español*, Thomson, Madrid, 2005, pag. 33. En términos parecidos pero más tajantes se expresa Alonso González en *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pag. 125: «[...] todo tributo extrafiscal debe respetar, primeramente y de forma inevitable, el principio de capacidad económica [...]; así como Cazorla Prieto en *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental*, Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2008, pag. 60; Vaquera García en *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pags. 93 a 96 y 101; Nieto Montero en *El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 238, 1995, pag. 942; y Aizaga en *La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal*, Fiscalidad Ambiental, Cedecs, Barcelona, 1998, pag. 331.

⁷² Lago Montero se pronuncia de esta manera en op. cit., pags. 123 a 128. También Puebla Agramunt en *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pags. 90 y 91; Albiñana García-Quintana y Villar Ezcurra en *Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español*, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 197-198, 1999, pags. 56 y 57; y Aparicio Pérez, Álvarez García y González González en *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común*, cit., pag. 111. Ortiz Calle cita a la doctrina alemana, que enuncia estos mismos criterios al hablar de lo que llaman los «impuestos especiales», cuya caracterización se parece a algunos de los nuestros que reciben tal nombre: *Fiscalidad ambiental y límites al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente)*, cit., pag. 34.

tribuyentes»⁷³, «podrían ser asimilados a "multas" sin infracción previa, pues cumplen funciones correctoras disminuyendo, moderando u obstaculizando una determinada actividad o conducta humana»⁷⁴. En otra obra afirmaba que, en consecuencia, «[...] los tributos con fines extrafinancieros no pued[e]n incurrir en doble imposición respecto de los impuestos en sentido propio, ya que ni jurídica ni económicamente inciden en la misma capacidad económica o de pago»⁷⁵. El razonamiento es correcto, a no ser por el hecho de que si no respetan el principio de capacidad económica no son tributos, y mucho menos impuestos, como el mismo afirmaba más arriba. Así, Albiñana se preguntaba: «¿Pueden ser llamados "impuestos" los que no recaen y gravan capacidades económicas? ¿No estaremos ante recursos coactivos que denominamos impuestos en sentido vulgar o atécnico?»⁷⁶.

En contra de estas opiniones se pronuncia Jiménez Compaired, que afirma que los tributos con fines no fiscales lo son porque son coactivos, tienen el ropaje formal de un tributo y así lo ha considerado el Tribunal Constitucional⁷⁷. No creo que ninguno de ellos sean argumentos suficientes, ya que las sanciones también son coactivas, el ropaje formal puede ser de un tributo pero ello no obsta para que se esconda otra cosa, y el Tribunal Constitucional puede equivocarse, aunque sea el máximo intérprete de la Constitución.

En el otro extremo tendríamos a los autores que afirman que el tributo nunca puede usarse para otros fines distintos de los fiscales, porque éste debe respetar el principio de capacidad económica, principio que nunca respetaría una figura tributaria con fines no fiscales⁷⁸.

En mi opinión, si bien es admisible que los tributos con un fin extrafiscal son diferentes en su formulación e implicaciones a los tributos normales que todos

73 *Los impuestos de ordenamiento económico*, Hacienda Pública Española, nº 71, 1981, pag. 24. En contra, por ejemplo, Pérez de Ayala y González García en *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1989, pags. 180 y 181.

74 *Comentario al art. 31*, Constitución Española de 1978, Vol. III, Comentarios a las Leyes Políticas, Edersa, Madrid, 1996, pag. 319. Comparten lo dicho en este último párrafo Calvo Ortega en *Medio siglo de Hacienda municipal: Del Estatuto al Proyecto de 1974*, Hacienda Pública Española, nº 35, 1975, pag. 192; y Yebra Martul-Ortega en *La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia imponible de las Corporaciones Locales*, cit., pag. 224. En contra se pronuncian Puebla Agramunt en *Los tributos con fines no fiscales*, cit., pag. 89; y Pérez de Ayala Becerril en *La doble imposición en los impuestos medioambientales*, cit., pag. 344, porque si tienen en cuenta el principio de capacidad económica no pueden ser denominados como multas o sanciones, ya que estas no están sujetas a dicho principio.

75 *La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico*, Crónica Tributaria, nº 58, 1989, pag. 30. Similar razonamiento es el expuesto por Herrera Molina y Carbajo Vasco en *Marco general jurídico de la tributación medioambiental...*, cit., pag. 77.

76 *Ibidem.*, pag. 29. Esta misma duda de si son o no impuestos la expresaba también en *Los tributos con fines no financieros*, cit., pag. 90, llegando a la conclusión de que no lo son.

77 *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, cit., pag. 117.

78 Por ejemplo Yebra Martul-Ortega en *Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria*, Hacienda Pública Española, nº 32, 1975, pags. 151, 161 y 162. Pérez Arraiz en *La extrafiscalidad y el medio ambiente*, cit., pag. 692, completa esta afirmación afirmando que «[...] quien paga un tributo de los llamados ecológicos no protege el medio ambiente, con lo que quien daña el medio ambiente no debería por ello ser gravado con un tributo», porque el teórico cambio de comportamiento que buscan este tipo de tributos puede ser fácilmente eludido «[...] por aquellos contribuyentes que tuviesen una elevada capacidad económica, y por el contrario, los contribuyentes con bajo nivel económico deberían, con el fin de evitar el pago del tributo, observar el tipo de conducta ecológica deseada».

conocemos, no es menos cierto que si se les denomina tributos deben gravar una capacidad económica que esté relacionada con el fin extrafiscal. Si no es así, se está conculcando el principio de capacidad económica, porque se grava «algo» que no refleja capacidad económica, o si la refleja, y así debería ser, no se relaciona con el fin para el que el tributo fue creado.

Si atendemos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el tema, planteada, entre otras, en las SsTC 289/2000, 168/2004 y 179/2006, vemos que en la primera, FJ 5, se afirma que «*Ciertamente, si el I.B.I.A.M.A. gravase la actividad contaminante internalizando los costes derivados de actuaciones "distorcionadoras del medio ambiente" –como dice la Exposición de Motivos de la Ley – ninguna tacha cabría hacerle desde la perspectiva del art. 6.3 L.O.F.C.A. en relación con el IBI: ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias impondibles dispares*»; y en la tercera, FJ 6, se afirma, en la misma línea que la anterior, que «*si el impuesto ahora controvertido gravase efectivamente la actividad contaminante ninguna tacha habría que hacerle desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA en relación con el impuesto sobre bienes inmuebles, en la medida en que ambos impuestos estarían afectando a materias impondibles distintas*». Discrepo de esta interpretación, pues considero que el carácter extrafiscal de un tributo no modifica en modo alguno la materia imponible gravada por el mismo, y por tanto tampoco el objeto del tributo.

No obstante, como hemos visto en las resoluciones del Tribunal Constitucional del apartado anterior, se utiliza el fin extrafiscal para negar que dos tributos graven lo mismo, a pesar de que el propio Tribunal analiza todos los elementos de los tributos en cuestión.

¿Sólo se diferencian por esto? ¿o es que un impuesto con un fin extrafiscal puede pasar por encima de los principios constitucionales por el simple hecho de estar bien construido respecto al fin que persigue? Guervós Maíllo es tajante: «El que el tributo autonómico tenga una función predominantemente extrafiscal no le libra del sometimiento a los cánones que el ordenamiento jurídico tiene establecidos para todo tributo, sea de la clase que sea»⁷⁹.

Este problema afecta a todos los impuestos con fines extrafiscales, y queda perfectamente explicado por Alonso González con las siguientes palabras: «En estos casos el problema radica en que el objeto del tributo, tal y como queda legalmente establecido, es suficientemente abstracto como para homologarse con alguna de las fuentes de riqueza prototípicas que tradicionalmente se asumen como objeto o materia imponible: renta, patrimonio o gasto. Y esa falta de claridad es cualquier cosa menos casual. La sustitución de un objeto tributario nítido y claro por la oscura descripción de los objetivos del legislador [...] trata de proveer un disfraz jurídico [...]»⁸⁰, percedero cuando analizamos cada impuesto a la luz del art. 6.3 de la LOFCA y de los principios constitucionales.

Este autor denomina a esta técnica legislativa un fraude de ley, porque «La norma defraudada es, según el caso, el art. 6.2 o el 6.3, y la norma de cobertura

79 *El Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente*, cit., pag. 228.

80 *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, cit., pag. 130.

es la regulación del impuesto autonómico que recurre a descripciones jurídicas del objeto tributario y del hecho imponible suficientemente retorcidas y alambicadas como para impedir que el intérprete pueda, fácilmente, descubrir que, en el fondo, se está intentando eludir la aplicación de los indicados preceptos de la LOFCA»⁸¹.

3.4. La concurrencia entre tributos estatales y locales

Por último, cabe señalar la no existencia de norma alguna que prohíba la concurrencia entre los tributos estatales y los tributos locales. No debería existir, ya que el legislador para ambos tipos de tributos es el mismo, pero dado que la cuestión no es ni mucho menos pacífica, entiendo que debería existir alguna norma que estableciera las reglas de juego en este campo. Los únicos límites que existen hoy a este tipo de concurrencia son los principios constitucionales, en concreto el principio de no confiscatoriedad.

No obstante, el Tribunal Constitucional ha aplicado a este tipo de supuestos la misma interpretación que ha realizado del art. 6.2 de la LOFCA.

La STC 233/1999, en concreto respecto a la posible doble imposición entre el IP y el IBI, afirma lo siguiente en su FJ 23: *«Hay que advertir, antes que nada, con el Abogado del Estado, que la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 L.O.F.C.A., que, como hemos señalado en la STC 186/1993, "sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imposables entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales" [fundamento jurídico 4. c)]. Sentado esto, a mayor abundamiento, debe recordarse que, en reiteradas ocasiones, este Tribunal, tras distinguir entre materia imponible –toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición– y el concepto, estrictamente jurídico, de hecho imponible –el presupuesto fijado por la Ley "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria" (art. 28.1 L.G.T.)–, ha concluido que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente "garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible" [SSTC 37/1987, fundamento jurídico 14; 149/1991, fundamento jurídico 5. A); 186/1993, fundamento jurídico 4. c); 14/1998, fundamento jurídico 11 C)]».*

El mismo planteamiento es reiterado en el ATC 261/2003, que trata, entre otras cosas, sobre la posible doble imposición entre el Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el IRPF⁸². Reproduzco a continuación el FJ 5: *«Por otra parte, la falta de exención de los incrementos de valor con causa en la muerte de una persona y, en consecuencia, su sujeción al gravamen, provocando –según mantiene el órgano judicial– un doble gravamen sobre las plusvalías inmobiliarias (estatal y municipal) no afecta tampoco a la*

⁸¹ *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, cit., pag. 131.

⁸² El Auto 269/2003 reproduce los mismos argumentos contenidos en este.

constitucionalidad del Impuesto, pues la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro Ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que "sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponible entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales" [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c)]. Además, a mayor abundamiento, debe recordarse que este Tribunal ha concluido, en reiteradas ocasiones, que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente "garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible" [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 C); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]».

4. Futuro

Según el Tribunal Constitucional, para considerar que dos tributos gravan lo mismo deben darse tres requisitos. El primero es que haya identidad de hechos imponibles en todo caso⁸³, y en particular de hechos imponibles entre impuestos estatales y autonómicos⁸⁴, y de hechos imponibles entre impuestos estatales y locales⁸⁵; o identidad de materias imponibles entre impuestos autonómicos y locales⁸⁶, que con la nueva redacción del art. 6.3, es la identidad de hechos imponibles también en este caso. El segundo es que haya identidad de sujetos pasivos. El tercero es que la finalidad de uno de los tributos no sea distinta de la del otro⁸⁷.

En el caso de que dos o más tributos recaigan sobre la misma manifestación de capacidad económica, y sobre el mismo sujeto pasivo, habrá que atender al principio de no confiscatoriedad, tal como se expone en las SsTC 37/1987 y 150/1990, pero no se ha vuelto sobre ello en sentencias posteriores.

Como hemos visto, gran parte de la doctrina no comparte el criterio del Tribunal Constitucional⁸⁸ porque considera que el hecho imponible no basta para deducir cuál es la riqueza gravada por el tributo, a lo que nos adherimos. Hay que acudir a la materia imponible u objeto del tributo, por lo que la solución dada

83 Esta afirmación se deriva de la frase «la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible» contenida en las SsTC 37/1987, FJ 14; 149/1991, FJ 5 A); 186/1993, FJ 4 c); 14/1998, FJ 11 C); 233/1999, FJ 23; ATC 261/2003, FJ 5 y STC 242/2004, FJ 6.

84 Por interpretación del art. 6.2 de la LOFCA.

85 Respecto a este supuesto, si bien el Tribunal Constitucional no ha hecho una declaración para la generalidad de los casos, utilizó, como hemos visto, el criterio de la disparidad de hechos imponibles en la STC 233/1999 y en el ATC 261/2003. Entiendo que en futuros casos que puedan ser llevados ante el Tribunal Constitucional, este aplicará el mismo criterio, que, *a sensu contrario*, es el que acabo de enunciar.

86 Por interpretación del art. 6.3 de la LOFCA.

87 SsTC 289/2000, 168/2004 y 179/2006, entre otras.

88 No obstante, hay quien la defiende, como por ejemplo J. L. Pérez de Ayala en *La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones*, Conflictos de imposición. Doble imposición interna e internacional, Asociación Española de Asesores Fiscales, Colección Monografías, nº 6, 1995.

por la antigua redacción del art. 6.3 de la LOFCA debería extenderse a todos los supuestos y no sólo a la relación entre tributos autonómicos y locales⁸⁹, razón por la cual se ha modificado el art. 6.3, pero en sentido contrario al que hubiéramos deseado.

¿Cuál debería ser entonces la interpretación del art. 6 de la LOFCA de cara al futuro? Una interpretación que tenga como eje el objeto del tributo, que es el que garantiza el cumplimiento de los principios constitucionales del art. 31.1 de nuestra Constitución, en particular los de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Pues bien, en nuestra opinión, el Tribunal Constitucional ha hecho lo correcto incluyendo en sus resoluciones el análisis de los diferentes elementos del tributo para determinar qué grava exactamente, pero sigue insistiendo en utilizar la finalidad del tributo como elemento diferenciador.

El art. 6, como ya hemos visto, habla en sus apartados 2 y 3 sólo de hechos imponibles, y de nada más. Está redacción, que como bien defiende el Tribunal, es insuficiente, requiere de un análisis más profundo que la mera redacción literal del hecho imponible. El análisis del tribunal en las sentencias comentadas lleva a determinar la materia imponible u objeto del tributo, que debe ser el que indique si dos tributos recaen sobre la misma fuente de riqueza o no. La capacidad económica gravada viene determinada por este elemento fundamental, normalmente soslayado por los impuestos autonómicos, que utilizan elementos que no evidencian capacidad económica alguna, como por ejemplo, la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, el impacto medioambiental derivado de la utilización de grandes superficies con finalidades comerciales, el riesgo local medioambiental, las emisiones de dióxido de carbono, la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, y un largo etcétera.

Ahora bien, la finalidad del impuesto no altera la capacidad económica gravada ni el sujeto pasivo responsable del pago del tributo, haciendo que el pago de las distintas cuotas salgan del mismo bolsillo. Por ello, el Tribunal Constitucional no debe utilizar el fin extrafiscal como argumento para considerar que dos tributos recaen sobre la misma fuente de riqueza y sobre el mismo sujeto pasivo, ya que como hemos comprobado sí lo hacen, a pesar de tener una finalidad distinta.

En consecuencia, los recursos ante el Tribunal Constitucional, y también sus sentencias, deberían centrarse en analizar: en primer lugar, si se produce o no la identidad de hechos imponibles (como indica el art. 6 de la LOFCA); en segundo lugar, si se cumple con el principio de capacidad económica en la formulación de la materia gravada por los tributos de que se trate, independientemente del fin que tengan, analizando los elementos que los definen; y en tercer

89 En este sentido, pero considerando que todos los apartados del art. 6 de la LOFCA deberían contener la expresión «hechos imponibles» o bien la expresión «materias» o deberían interpretarse de esta forma, por coherencia, se pronuncia Patón García en *La adecuación constitucional del Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica medioambiental*, Impuestos, nº 13, 2002, pag. 16.

lugar, si al final gravan la misma fuente de riqueza y al mismo sujeto pasivo, analizar si existe o no confiscatoriedad, no sólo entre los dos tributos objeto de disputa, sino con todos los demás que recaen sobre la misma fuente de riqueza y sobre el mismo sujeto pasivo⁹⁰. Sólo así se cumplirá realmente con la intención del legislador cuando se redactó el art. 6 de la LOFCA.

Con cualquier otra interpretación del art. 6 de la LOFCA distinta de la que se acaba de formular, seguiremos teniendo tres problemas fundamentales: que las Comunidades Autónomas seguirán creando tributos donde los hechos imponibles serán cada vez más creativos pero seguirán sin reflejar la capacidad económica del sujeto pasivo; los tributos seguirán siendo creaciones de laboratorio en las que el fin extrafiscal esté bien reflejado en la redacción de los mismos, aunque graven lo mismo que otros tributos estatales o locales; y el art. 31.1 de la Constitución seguirá siendo sistemáticamente olvidado por las Comunidades Autónomas al crear sus tributos y por el Tribunal Constitucional cuando los interpreta. Entendemos, no obstante, que el Tribunal pretende defender el ejercicio de la potestad de las Comunidades Autónomas para crear tributos propios, pero no puede defenderse un mandato constitucional en perjuicio de otro, donde al final el perjudicado es siempre el mismo: el sujeto pasivo.

No debemos olvidar que todo este cúmulo de problemas son consecuencia directa de las acciones del legislador estatal, primero con la inadecuada y confusa redacción original del art. 6 de la LOFCA, segundo con la modificación del mismo en 2009 por razones de oportunidad económica (que las Comunidades Autónomas pudieran mantenerse en tiempos de crisis) y no jurídicas, y tercero por los cambios realizados en 2003 en la Ley General Tributaria eliminando toda referencia al objeto del tributo, eliminando los índices de riqueza, e incluyendo la finalidad extrafiscal de manera expresa, y todo ello en detrimento del principio de capacidad económica, que ha quedado *de facto* vaciado de contenido. Lo lamentable es que quizá la intención haya sido precisamente esa.

5. Bibliografía

Adame Martínez, F. D. (1996). Tributos propios de las comunidades Autónomas. Granada: Comares.

Alonso González, L. M. (2004). Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.

Álvarez Arroyo, F. (1994). Incidencia de las CCAA en el sistema financiero y tributario local: Análisis jurídico del artículo 6.3 de la LOFCA y sus posibilidades de aplicación, Quincena Fiscal, nº 14.

Álvarez García, S., Aparicio Pérez, A. y González González, A. I., (2004). La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común, Documentos IEF, nº 20.

90 En la actualidad, tenemos un total de 83 impuestos y cánones autonómicos en vigor, y muchas empresas afectadas por los mismos operan en todas o casi todas las Comunidades Autónomas.

Borrero Moro, C. J. (2004). La materia imponible en los tributos extrafiscales: ¿presupuesto de la realización de la autonomía financiera?, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 33. Pamplona: Aranzadi.

Borrero Moro, C. J. (2010). Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA, Revista Española de Derecho Financiero, nº 146.

Calvo Vérguez, J. (2005). Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales. Pamplona: Thomson-Civitas.

Casado Ollero, G. (1981). El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas. Granada: Instituto de Desarrollo Regional.

Casado Ollero, G. (2003). En torno a la jurisprudencia constitucional tributaria del primer bienio del siglo. Algunos materiales de reflexión sobre la distribución constitucional de competencias tributarias, Crónica Tributaria, nº 106.

Checa Gonzalez, C. (1985). Hecho imponible y objeto del tributo. El problema de la doble imposición interna, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 238.

Checa González, C. (1996). Hecho Imponible, La reforma de la Ley General Tributaria. Valladolid: Lex Nova.

Checa González, C. (2001). Interdicción de la imposición autonómica sobre hechos imposables ya gravados por el Estado, Jurisprudencia Tributaria, nº 18.

Checa González, C. (2002). Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 25. Pamplona: Aranzadi.

Checa González, C. (2002). La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las corporaciones locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA, Nueva Fiscalidad, nº 2.

Checa González, C. (2003). Límite derivado del art. 6.2 de la LOFCA para el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas, Nueva Fiscalidad, nº 3.

Checa González, C. (2010). Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, Quincena Fiscal, nº 3.

De Juan Ledesma, N. (2012). La prohibición de la doble imposición autonómica y local: a vueltas con el artículo 6.3 de la LOFCA, Tributos Locales, nº 108.

De la Cruz Rodríguez, B. (1996). ¿Qué futuro tienen los impuestos propios de las Comunidades Autónomas?, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 239.

De la Hucha Celador, F. (1992). Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española, Documentación Administrativa, nº 232-233.

Del Blanco García, A. J. (2010). La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA a la luz de la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria, nº 1.

Delgado González, A. (1989). La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 61.

Fernández Junquera, M. (1987). Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas, Las Cortes generales, Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Gómez Cabrera, C. (1996). Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota, Impuestos, nº 21.

González Méndez, A. (2009). La modificación del artículo 6.3 de la LOFCA en el marco de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 321.

Gonzalo y González, L. (2003). Fiscalidad Autonómica y Local. Madrid: Dykinson.

Jiménez Compaired, I. (1994). La imposición propia de las Comunidades Autónomas. Madrid: BOE.

Lago Montero, J. M. (2000). El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas. Pamplona: Aranzadi.

Lasarte Álvarez, J. (1982). Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas: crónica parlamentaria, Revista de Estudios Regionales, nº 9.

Lasarte Álvarez, J. (1998). El poder tributario de las Comunidades Autónomas, Manual General de Derecho Financiero, Tomo IV, Vol. I. Granada: Comares.

Linares y Martín de Rosales, J. (1980). Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, Hacienda Pública Española, nº 65.

López Espadafor, C. M. (1999). La doble imposición interna. Valladolid: Lex Nova.

Martínez García-Moncó, A. (2005). Impuestos propios: crisis y perspectivas, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega. Valladolid: Lex Nova.

Pérez de Ayala Becerril, M. (1996). El objeto del impuesto y el art. 6.2 de la LOFCA, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 240.

Pérez de Ayala Becerril, M. (1998). La doble imposición en los impuestos medioambientales, Fiscalidad Ambiental. Barcelona: Cedecs.

Pérez de Ayala, J. L. (1995). La doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones, Conflictos de imposición. Doble imposición

interna e internacional. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales, Colección Monografías, nº 6.

Pita Grandal, A. M. (1987). Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA, Impuestos, 1987-II.

Sanz Gómez, R. J. (coord.) (2017). Tributos propios de las Comunidades Autónomas. Valencia: Tirant lo Blanch.

Utande San Juan, J. M. (2006). Panorámica de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, Tributos locales y autonómicos. Pamplona: Thomson-Aranzadi.

Vega Herrero, M. (1984). Los principios inspiradores de la organización territorial del Estado en la jurisprudencia constitucional, Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas), Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Yagüe Ballester, I. (1999). Impuestos verdes autonómicos vs. Principios tributarios del Ordenamiento Español, Observatorio Medioambiental, nº 2.

Zornoza Pérez, J. J. (1992). Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas, Documentación Administrativa, nº 232-233.

THE ALLOCATION OF TAXING RIGHTS FOR HIGHLY DIGITALISED BUSINESS MODELS: IN SEARCH OF A FAIR AND NEUTRAL SOLUTION

José Ángel Gómez Requena¹

Assistant Professor of Tax Law at
University of Castilla-La Mancha (UCLM)
Spain

Título

La asignación de los derechos de gravamen en los modelos de negocios altamente digitalizados: en busca de una solución justa y neutral

Resumen

El objeto de este artículo es analizar el impacto de los modelos de negocio altamente digitalizados en el reparto de los derechos de gravamen. El reto abarca introducir nuevas reglas del nexo y de reasignación de los beneficios, que requiere de una modificación para autorizar a los estados de la fuente/mercado y así cumplir con el mandato post-BEPS de tributar en el territorio donde se ha generado el valor. Los modelos de negocio altamente digitalizados se aprovechan de los datos y contenidos generados por los usuarios para crear valor y obtener beneficios. En opinión del autor, la solución a este problema debe respetar las condiciones establecidas en el acuerdo marco de Ottawa de la OCDE para la tributación del comercio electrónico y especialmente lo establecido en el mismo respecto a la neutralidad y justicia fiscal. Dada la dificultad que supone implantar un nuevo concepto de establecimiento permanente virtual a corto o medio plazo, el autor propone tres alternativas que respetan la neutralidad y justicia fiscal, atribuyendo a las jurisdicciones de mercado el derecho a gravar: 1) Creando un nuevo tipo de ingreso en base al artículo de los servicios e publicidad de los Convenios. 2) Haciendo una interpretación

1 Dr. José Ángel Gómez Requena, Assistant Professor of Tax Law at University of Castilla-La Mancha (UCLM). Member of the *Centro Internacional de Estudios Fiscales* of the UCLM. This article was developed under a post-doctoral research stay at the *Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Universidade de Lisboa* under the supervision of the Prof. Dr. Ana Paula Dourado. This article was written under the scope of the two following research projects: 1. «Fiscalidad y Economía Digital» DER2014-55677-R, funded by the Spanish Ministry of Economy whose main researcher is Prof. Dr. Saturnina Moreno González. 2. Los derechos de los contribuyentes y la lucha contra el fraude fiscal en los diferentes niveles de Hacienda », SBPLY/17/180501/000166, co-funded by the Regional Government of Castile-La Mancha (Department of Education, Culture and Sports) and the multiregional ERDF programme, whose main researcher is Prof. Dr. Miguel Ángel Collado Yurrita.

expansiva del concepto de cánones en el que se incluya como tales los servicios prestados en la nube. 3) Mediante un nuevo método de distribución del resultado residual que tenga en cuenta factores tanto del lado de la oferta como de la demanda.

Palabras clave

Modelos de negocio altamente digitalizados, potestad tributaria, nexo, reparto de beneficios, BEPS 2.0

Abstract

The aim of this article is to analyse the impact of highly digitalised business models on the distribution of taxing rights. The challenge encompasses the rules on the nexus and the allocation of profits, which require a modification to empower the source/market states and thus comply with the post-BEPS mandate of taxation in the territory where value is generated. Highly digitalised business models take advantage of data and user-generated content to create value and obtain profits. In the author's opinion, the solution to this problem must be respectful with the OECD Ottawa Taxation Framework Conditions for e-commerce, especially with tax neutrality and fairness. Given the difficult scenario of implementing a concept of virtual permanent establishment in the short and medium term, the author proposes three alternatives that respect tax neutrality and tax fairness, empowering the source/market states more: 1. Creating a new income from the provision of advertising services in the Taxation Conventions 2. The expansive interpretation of the concept of royalties to include cloud-based services, and 3. A new Residual Profit *Split* Method that contains supply-side and demand-side factors.

Keywords

Highly digitalised business models, Taxing power, nexus, profit allocation, BEPS 2.0

Fecha de recepción: 13-01-2020/Fecha de aceptación: 20/01/2020

SUMARIO

1. Introduction
2. Impact of highly digitalised business models on the international tax framework
 - 2.1. Digitalisation and the jurisdictional disconnect
 - 2.2. Principal characteristics of highly digitalised business models that impact on the international tax system
 - 2.3. Focusing on the problem: nexus and profit allocation. A «unified approach» under Pillar One
 - 2.4. Searching for a solution that respects the Ottawa principles
3. The evolution of the benefit principle and the sourcing theory in the new principle of value creation
4. Objective: new nexus and profit allocation rules based on users and data
 - 4.1. Three actors interested in taxing income: the residence state, the source state and the market state
 - 4.2. The role of data: value creation based on user participation
5. Proposals intended to ensure fairness and neutrality in the international tax scenario
 - 5.1. Income from the provision of advertising services
 - 5.2. Expanding the concept of royalties to include cloud-based services
 - 5.3. Residual Profit *Split* Method and supply-side and demand-side factors
6. Conclusions

«In today's era of volatility, there is no other way but to re-invent. The only sustainable advantage you can have over others is agility, that's it. Because nothing else is sustainable, everything else you create, somebody else will replicate.»

Jeff Bezos

1. Introduction

Due to the recent, rapid growth in new technologies and the emergence of highly digitalised business models, there remains a problem unsolved by the measures included in the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan. This problem is the absence of taxation in jurisdictions where income is generated by digital businesses that work remotely to collect data on users and their preferences as they interact with networks. This requires modernizing tax regulations and the creation of new nexus and profit allocation rules to address this reality and empower market/source states where income is generated. Two different aspects of digitalisation are at play here. One is that digitalisation allows traditional business models to evolve, tackled in BEPS Action 1, while another quite different one is that digitalisation can give rise to highly digitalised models, such as cloud-based services, Facebook, Instagram, Google, etc. This latter aspect is not sufficiently addressed in the BEPS project.

The distribution of taxing rights between market/source states, those in which businesses operate without a physical presence, and residence states, those where companies with purely digital business models are resident, is a challenge that demands novel solutions. Such solutions require new tax nexus and fairer profit allocation rules that align the place of taxation with the territories where value is generated.

This article studies the current impact of highly digitalised business models on the international tax system (Section 2), provides an overview of the new principle of value creation (Section 3), focuses on the problem to be solved and the importance of the users' data and participation in the provision of new nexus and profit allocation rules, with an analysis of the recent Secretariat Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One (Section 4), and finally proposes three possible multilateral measures to create an international tax system that is both fair and neutral in dealing with the new digital business models (Section. 5.).

2. **Impact of highly digitalised business models on the international tax framework**

2.1. **Digitalisation and the jurisdictional disconnect**

The rapid development and implementation of information and communication technologies in business models has naturally led to discussion of the fourth industrial revolution. The way companies produce goods and provide services is changing and this is even truer in the case of new digitalised business models emerging from the so-called digital economy. The primary impact on national and international tax systems is the proliferation of base erosion and profit shifting (BEPS) scenarios, which was the subject of in-depth analysis in Action 1 of the BEPS Project developed by the OECD, G-20, United Nations and the European Commission. The spread of BEPS in a digital economy is clearly encouraged by the absence of global tax governance and the lack of integrated tax policies across different jurisdictions, which generates underlying BEPS scenarios at international level, which, in turn, ultimately have an effect at national level.²

The global economy is now clearly digital. As stated by the International Monetary Fund, «all activities that use digitised data are part of the digital economy: in modern economies, the entire economy.»³ New information and communication technologies, such as cloud computing and Big Data, the massive analysis of data as a tool to create value creation, and the expansion of additive technologies like 3D printing and artificial intelligence, have generated an intense debate on tax systems.

The international community is governed jointly by national tax systems and an international tax system.⁴ The structure and concepts of the international system are the fruit of a consensus reached in the first half of the 20th century, while national tax systems are independently and unilaterally established by each individual state. The challenges of the digital era ultimately affect national tax systems, as they directly suffer the loss of tax revenue. This is the logical conclusion of the connection between a national and an international tax system. The challenges posed by digitalisation are global for two reasons. First, because cross-border trade, in its broadest sense, has felt the greatest impact of digitalisation. Second, and as a consequence of the first, the current international tax regulations fail to provide a response to digital business model. The

2 As suggested by Dourado, the lack of an internal world market means the notion of whether taxpayers eventually pay the total amount of their taxes has been lost. A. P. Dourado, *Governança Fiscal Global*, p. 52 (Almedina, 2017).

3 IMF, *Measuring the Digital Economy*, p. 7 (International Monetary Fund 2018), available at <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2018/04/03/022818-measuring-the-digital-economy> (last access: 14.06.2019). During the present work, the terms «digital economy» and «digitalization of the economy» are used to refer to the same concept: the emergence of new information and communication technologies that have created new business models and transformed the traditional ones.

4 Regional systems, such as the so-called EU Tax law can be included among the national and international tax systems. In this author's view, the European tax system corresponds to a hybrid category.

reason is simple: the current regulations were conceived for the so-called brick-and-mortar economy, a world economy based on physical elements and territorial connections. However, the economy is now digital and such regulations have become obsolete.

The constant evolution of the digital economy highlights the shortcomings of the international tax system, directly impacting on national tax regimes. The pressure on national governments led the OECD to undertake the BEPS Project in February 2013. The outcomes of BEPS Action 1, which was intended to find a solution to the updating of tax regulations for the digital economy in order to counter the effects of BEPS scenarios, are widely known. Following six years of debate in the international community, no political consensus has been reached on the measures to be implemented at international level. This only serves to heighten the pressure on governments, which, in view of the ineffectiveness of the multilateral solutions, are now opting for unilateral measures, such as equalization levies.

Companies continue to follow the same traditional formula to generate business. They acquire resources, which they process, thus adding value, and then sell the product or service generated. The emergence of new technologies has led to the dematerialization of economic activity, meaning that a company's physical presence in a market country has become optional. In other words, digitalisation has promoted the physical disconnect between economic activity and the territory in which it is developed.

The *OECD Interim Report about Tax Challenges Arising from Digitalisation*, published in March 2018, categorizes current digitalised business models into four types.⁵ These are characterised by an extensive global value chain, the importance of intangible assets and the use of Big Data. Companies may also work with a combination of two or more of these types of business models, as is the case of Amazon. The first group of businesses are multi-sided platforms, such as Uber, Facebook, Airbnb, Amazon Marketplace or BlaBlaCar, where the companies operating the platforms allow end-users to exchange goods and services and interact across market sides, generating powerful network effects. The second group is that of resellers. In this business model, companies acquire products from third-party suppliers and resell them to buyers. Typical examples of this business line are Netflix, Spotify and e-commerce Amazon. The third group is made up of vertically integrated firms, in which businesses have acquired ownership of the entire business process from production to the sale of goods or services to customers. Examples of this model include Netflix (film and series production) and Huawei (hardware and cloud computing). The fourth and last group is that of input suppliers. These are suppliers of goods or services provided by other businesses, such as components produced by Intel. These input suppliers only interact with the companies providing services and never with the final customers.

5 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*, pp. 30-31 (OECD 2018).

2.2. Principal characteristics of highly digitalised business models that impact on the international tax system

The digital economy has facilitated greater expansion and globalization of cross-border business activities. The suppression of different costs present in traditional economic models has exponentially stimulated the development of economic activities in other jurisdictions. Due to the qualities and advantages of new technologies, the physical presence of companies in the territories where economic activity is undertaken, be it providing services or selling goods, has decreased. This scenario raises doubts about the adequacy of the classic concepts of international taxation, such as the concept of permanent establishment, embedded in a traditional concept of trade. Business models such as those of social networks or the collaborative economy, evidence the ineffectiveness of current rules on profit sharing. Without the need for a physical infrastructure in the countries in which they operate, these businesses generate value and income that constitute a clear economic presence. Consequently, they are not subject to the application of the threshold of permanent establishment, thus avoiding taxation in the source state. However, their economic presence is, on occasions, greater than that of other companies that do not operate with digitalised business models.

The Action 1 Final Report underlined a series of wide-ranging taxation challenges presented by the digital economy, which, since its publication, have been forcefully reiterated. There are three challenges: nexus, use of data and the attribution of value and the characterization for tax purposes of payments made for the acquisition of digital products or services.⁶ These three main problems overlap with each other, occurring in conjunction in certain digital business models. The reciprocal interaction of these three challenges has a significant impact on two pillars of international taxation. These pillars are the rules that determine, on one hand, the nexus between an economic activity and a jurisdiction for purposes of taxation, and on the other, the rules that distribute profits between the different states with taxing rights.

The *OECD Interim Report* of March 2018 specifically identifies three common characteristics of highly digitalised business models, which, in this author's opinion, are an *ad hoc* restatement of the three wide-ranging challenges reported in Action 1 Final Report of October 2015.

The first of these characteristics is referred to as scale without mass. Highly digitalised business models have no need to be physically present in the market country in which they do business with customers: their economic relationship with their customers is directly digital and cross-jurisdictional. Consequently, the market country experiences a loss of taxing power over the profits the digital company is generating in their jurisdiction. Despite a significant economic presence, the current nexus rules do not enable the market countries to subject this economic presence to taxation.

⁶ Cfr. OECD, *Addressing the tax challenges of the digital economy – Action 1 Final Report.*, p. 99 (OECD 2015).

The second characteristic is the presence in these business models of intangible assets, such as trademarks, algorithms or *software*, which are central to the profitability of digital companies. Given the ease of the intragroup mobility of these assets, the separation between the legal and economic ownership of these intangibles frequently gives rise to challenges when sharing profits between the groups» companies in line with at arm's length principle. It is largely expected that this second challenge will be gradually countered by the recommendations included in Chapter IV of the OECD Transfer Pricing Guidelines developed under BEPS Actions 8-10.

The third characteristic is the most peculiar and exclusive to highly digitalised business models, that is, data and user participation. On many occasions, users indirectly contribute to companies» value creation at source. This interactive relationship results in companies» creating value. However, current nexus rules provide no answer to this problem and the value created is not subject to taxation in the market country. The rules on profit distribution also fail to provide a solution to this problem and these elements of value creation are not considered when profits are shared across a group's different companies.⁷

2.3. Focusing on the problem: nexus and profit allocation. A «unified approach» under Pillar One

As previously stated, broadly speaking, the problem lies in the remote participation in a jurisdiction's national economy by digitalised companies without the source or market country having taxing rights on the income generated.

This problem comprises two more specific challenges, those of nexus and profit allocation. The taxing rights across the different states in which the value chains of highly digitalised business models interact must be shared in a fair but neutral way so as to avoid discouraging the growth of this new form of value creation in the worldwide economy. These two pillars⁸ are at the centre of the work being developed by the 129 countries involved in the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (hereinafter, Inclusive Framework), which aims to find a consensus solution to new nexus and profit allocation rules to satisfy the principle that income should be taxed in the jurisdictions where the value is generated.

The problem revolves around two highly concrete elements. In this author's view, the solution to these problems should follow the order now described. First, it is necessary to establish new nexus rules that manage to «capture» the economic and digital presence in the market or source state that generates

⁷ As stated by Petruzzi and Buriak, users are «unconscious contributors to the business value of a highly digitalized company». Cfr. R. Petruzzi & S. Buriak, *Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy – a possible answer in the proper application of the transfer pricing rules?* 72 Bulletin for International Taxation 4 (2018).

⁸ See OECD, *Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*, pp. 11 and ff. (OECD 2019), available at <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm> (last access 17.06.2019).

value. This would involve adapting the current rules in permanent establishment or the introduction of new taxes whose points of connection are not factors associated with physical presence in a jurisdiction, but rather nexus that take into account the dematerialization of cross-border economic activities. Second, once a consensus-based solution on the nexus rules to be implemented has been found, the new rules on the allocation of profits across states could be established. This author finds this would be a way to tacitly share taxing rights between the states involved in the value creation of highly digitalised business models. Without a consensus on the new nexus rules for a digital economy, the problem of how to quantify and allocate the value created across the participating states cannot be addressed. Without a nexus, a state has no taxing rights on the income proportionally corresponding to the value generated by the digitalised company in its jurisdiction.

The rules on nexus and profit allocation are grounded in traditional principles from the first half of the 20th century. They were designed to respond to the distribution of tax sovereignty between states in order to avoid scenarios of double taxation. Moreover, they revolve around immobile factors of production, such as land, work and capital. Currently, while recognizing the continuing presence of such factors, the value of many business is generated from intangible assets.

There is a need to modernize tax law to provide responses to today's challenges. Many proposals have been put forward to solve the two problems mentioned above, such as equalization taxes,⁹ withholding taxes on base-eroding payments,¹⁰ personal establishment criteria based on significant economic activity,¹¹ among others. The taxation of new, highly digitalised business models is unfair under the current rules of international taxation. This is not a particular problem in a specific group of states but affects nearly all countries given the high level of expansion of these models. Consequently, the solutions to the problems of nexus and profit allocation must be coordinated and multilateral if they are to avoid disparities and scenarios of harmful tax competition between states.¹²

It will not be easy to find a consensus solution accepted across the whole international community. The positions of the 129 countries analysing new rules on nexus and profit allocation under the Inclusive Framework currently fall into three large groups.¹³

9 See Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM (2018) 148 final, 21.03.2018.

10 See A. Báez Moreno & Y. Brauner, *Withholding taxes in the Service of BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy* (IBFD, 2015), available at <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf> (last access: 17.06.2019).

11 See P. Hongler & P. Pistone, *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy* (IBFD 2015), available at https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf (last access: 17.06.2019).

12 Cfr. S. Moreno González, *Alternativas para la tributación de la economía digital. El establecimiento permanente virtual*, in *4ª Revolución Industrial: impacto de la automatización de la Inteligencia Artificial en la sociedad y la economía digital*, p. 73 (C. García Novoa ed., Thomson-Reuters 2019).

13 OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*, supra n.4 at p. 171-172.

The first group, which includes the European Union, share the view that there exists a series of characteristics in highly digitalised business models, especially those related to data and user participation, which may generate a misalignment between the location where profits are taxed and the location where value is created. This misalignment is not the result of any aggressive tax planning strategy but rather the absence of taxation on the market or source jurisdiction is produced because the international tax framework fails to capture these new forms of value creation derived from user participation. Thus, for these countries, it is necessary to reconsider the rules on nexus and profit allocation.

The second group of countries, headed by the United States, recognizes the present scenario and the problem of the absence of taxation at source of highly digitalised business models. However, the countries in this group do not take the view that the challenges are exclusive to these disruptive business models, but are more general problems which underline the ineffectiveness of the international tax system. In addition, they reject the idea that data and user participation are forms of value creation that should be captured in the jurisdiction where the user is located. Thus, it could be said that this group agrees with the first group on the diagnosis of the problem, but diverges on the solution.

Finally, the third group of countries is generally satisfied with the existing tax system and see no need for reform. They hold that the BEPS package currently being implemented in the international community is sufficient to mitigate the possible challenges of highly digitalised business models.

As a reflection, the two problems are clearly identified. Nonetheless, the positions with regard to how to establish solutions are considerably divergent while discussion in the OECD centres on the role and value given to the data and content generated by users. Thus, it is necessary to build bridges across these divergent positions over the coming months in order to find a consensus-based solution in 2020 to avoid the adoption of unilateral measures.

In January 2019, the Inclusive Framework published a short policy note in which the proposals to correct the mismatches that digitalisation causes between the place of value creation and the territory of effective taxation were considered in two pillars, following the published interim report in March of 2018. Pillar one aims to articulate new rules about the nexus and the profit allocation rules that go beyond the arm's length principle. Those proposals are: «user participation», «marketing intangibles» and «significant economic presence»¹⁴.

The user participation proposal would create a new justified nexus in the active participation of users in the generation of value of highly digitised business models. The data that companies collect from users derived from participation in their networks contribute to the generation of value and the development of the business model.

14 Cfr. OECD, *Public consultation document. Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy* (OECD, 2019).

The marketing intangibles proposal defends the modification of the nexus and profit allocation rules taking as a central axis the role that intangible assets play in the business model. This proposal is intended for remote participation or through a limited local presence of a company in a jurisdiction, which uses its brand and other marketing intangibles to develop a customer and user base that ultimately generates income that currently they escape taxation in the market state.

Finally, the significant economic proposal implies the creation of a nexus for non-resident companies that have a significant economic presence in the market jurisdiction in which they offer their services to users digitally. It is proposed to create a revenue threshold that, if exceeded, would result in the subjection of the non-resident company to the tax authority of the market state. The tax base that would correspond to each market state would be determined through a distribution formula based on factors such as sales, assets and employees.

These three proposals share several characteristics. First, they seek to reallocate taxing rights to tax the income that highly digitised companies enter into the market jurisdiction. Secondly, they introduce new nexus rules that are not justified in a physical presence in the state where the users access to the virtual platform where services are provided. Thirdly, the proposals are aware that an effective response to the current profit allocation challenge must go beyond the arm's length principle. Finally, these proposals seek simplicity, stability of the tax system and tax certainty for taxpayers.

Nonetheless, among these three proposals there are some differences, such as that only the user participation proposal is designed to counteract the tax challenges of the digitalised business models or that only the significant economic presence proposal brings together all the profits –routine and non-routine– in its distribution formula for the multinational enterprise. For this reason, recently the Secretariat has published its proposal for a «unified approach» under Pillar One which seeks to offer a unitary approach to face the challenges on the nexus and the profit allocation of highly digitalised companies, starting from the points in common of the abovementioned proposals¹⁵.

The current nexus rules are based on a physical presence criteria. Thus, it is understandable that the proposals for a new nexus base on aspects such as digital presence and/or significant economic presence. Notwithstanding, it is not enough to just devise a new nexus on the basis of these criteria, but it is also necessary to update the profit allocation rules, going beyond the arm's length principle and the separate entity principle. In case of maintaining the current profit allocation rules, the solution would be useless because zero profit would be attributed to the market state given the absence of physical presence in them. The unified approach would add formula-based solutions *in situations* where the arm's length principle currently precludes taxing rights of market states. It is expected that for the upcoming meeting of the Inclusive Framework on January 2020 a position will be adopted regarding the acceptance or rejection of this new proposal.

15 Cfr. OECD, *Public consultation document. Secretariat proposal for a «unified approach» under Pillar One* (OECD, 2019).

The scope of this proposal includes only enterprises with a high level of digitalisation in their business models, e.g. multinational enterprises that generate income by remotely supplying digital products and content to consumers in other states. The OECD proposes for the first time a proposal that will exclusively affect digitalised enterprises. Curiously, since the publication of the Action 1 Final Report, the application of solutions that do not ring-fence the digital economy has been defended.

The nexus proposed by the unified approach to market jurisdictions is based on the volume of sales. The new nexus would define a revenue threshold as an indicator of a sustained and significant presence in the market country. In this way, it would be possible to tax non-resident enterprises that operate without permanent establishment in the countries, but enjoy a notable economic presence in them.

Finally, the Secretariat Proposal closes with new profit allocation rules. Once the market states have the right to tax the profits of non-resident enterprises, the profits must be attributed in a different way to the current one. If the allocation is to be carried out under the factors «functions performed», «assets used» and «risks assumed» the profit distributed to the market jurisdictions will be zero.

Three tier allocation mechanisms are proposed. This is an allocation based on a tripartite formula. The «Amount A» allocates the deemed residual profit of a multinational group among the market jurisdictions that have the taxing right thanks to the nexus based on a revenue threshold. The deemed residual profit is the profit that remains after allocating the routine profit derived from certain activities among those group companies in those countries where the activities are performed. «Amount B» addresses a mechanism whereby distribution activities with physical presence that are carried out in the market state would have a fixed remuneration. Thus, the «unified approach» proposal understands that the tax certainty of both taxpayers and tax administrations would be favoured and the current tax disputes resulting from the application of transfer pricing rules would be reduced. Finally, the «Amount C» is a closing mechanism that provides that any tax dispute between the market state and the taxpayer on any element of the proposal is submitted to a binding mechanism for resolving conflicts, i.e. tax arbitration.

In the author's opinion, this proposal is very correct in its approach and would be a powerful weapon to fight against the current tax challenges of highly digitalised business models. Nonetheless, the proposal does not pronounce on the way in which the tax liability of non-resident taxpayers will be executed. Therefore, it would be interesting that, in parallel to this proposal, a reference to cooperative tax compliance measures for enterprises operating highly digitalised business models should be studied., e.g. *Netflix*, *HBO*, *Instagram*, etc. How is it going to be ensured that the corresponding portion of income that corresponds to a market state is going to be collected? Would a withholding tax mechanism be effective? What functions performed in the market jurisdiction will be remunerated with a fixed consideration? There are several questions that must be effectively resolved for this recent proposal to be useful in the future.

2.4. Searching for a solution that respects the Ottawa principles

The eventual solution to the problem of taxing income generated in source/market jurisdictions must necessarily respect the principles of fairness and neutrality.¹⁶ Adequate and fair allocation of taxing rights cannot ignore the principles on taxation of e-commerce laid out in the OECD's 2003 Ottawa Taxation Framework Conditions.¹⁷ These principles are neutrality, efficiency, certainty, simplicity, effectiveness, fairness and flexibility. The two most relevant principles in the search for a global solution to problems of nexus and profit allocation rules are those of neutrality and fairness.

The most important principle is that of neutrality, the aim of which, broadly speaking, is to ensure that taxation neither prejudices nor induces taxpayers to undertake or refrain from undertaking economic activities as a reaction to tax burdens.¹⁸ To achieve this neutrality, non-ring-fenced solutions to the problem of the digital economy are needed. The solution adopted must also serve for all other business models, from the most traditional to the most highly digitalised. Not ring-fencing the digital economy from the rest of the economy has always been one of the OECD's priorities. The whole economy is now partially or completely digitalised. An *ad hoc* proposal might adversely affect the principle of neutrality, potentially leading to digital models being treated differently from non-digital ones, which, in turn, could discourage economic operators from investing in the digitalisation of their businesses. In short, their business decisions might be motivated by tax factors more than by purely economic motives.

The principle of fairness is also of great importance in tax systems. There is no generally accepted definition of tax fairness. Indeed, there are many definitions as there are ethical perspectives from which the concept can be analysed, eventually making the expression something of an «umbrella term».¹⁹ The principle of fairness is often invoked by international and supranational organizations²⁰ to justify proposals intended to correct the misalignments that have arisen in the international tax system as a result of the digitalised economy. In order to find a solution to the existing problem, the principle of justice must be considered from two perspectives.

On the one hand, tax fairness should address the horizontal equity between digital economic operators and those who work without a digitalised business model. The solution must establish equal taxation for similar situations of economic capacity, so that the current imbalance is resolved. As a result of the absence of tax nexus, value created in the source/market state is not taxed. Hence, as regards cross-border trade, non-resident taxpayers with brick-and-

16 Cfr. IBFD Task Force on the Digital Economy, *Comments submitted to the OECD Public Consultation Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy*, p. 11 (IBFD 2019).

17 OECD, *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions* (OECD 2003) available at <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf> (last access: 17.06.2019).

18 G. Lopes Courinha, *Estudos de Direito Internacional Fiscal*, p. 121 (Almedina 2015).

19 See F. Develba, *Fairness and international taxation: star-crossed lovers?*, 10 *World Tax Journal* 4 (2018).

20 For example, the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market* COM (2017) 547 final. 21st September 2017.

-mortar business models are subject to higher taxation than non-resident agents operating in the same jurisdiction using digitalised business models. The essential aim of the proposals and initiatives to reformulate international tax rules is to bring taxation on digital business models into line with that on traditional models.

On the other hand, tax fairness should also be understood as inter-nation fairness.²¹ Equity between countries could be achieved by means of rules on the allocation of taxing rights that give each state its corresponding share according to the level of value generated within their borders. Aligning taxation with the location of value creation would give source and market states greater powers to include income representing value creation within their jurisdiction in the tax base of their corporate tax systems.

In summary, the principles of neutrality and fairness must necessarily be counterbalanced in the new nexus and profit allocation rules. The principle of fairness can lead to proposals that aim to increase the tax burden on digitalised business models, leading to these being ring-fenced as happens with equalization levies. Thus, the principle of neutrality serves to counteract this possibility, aiming to achieve a solution that is as neutral as possible, one that addresses the entire economy and does not isolate the digital one. In this author's view, the solution to the problem must be one of fair but neutral taxation.

3. The evolution of the benefit principle and the sourcing theory in the new principle of value creation

The emergence of the concept of value creation following the BEPS Project will necessarily be the guiding principle for fair and effective allocation of the rights to tax business profits where the value is actually generated.²² *a priori*, it is not a classic concept of international taxation,²³ but its philosophical grounding is similar to that of the classic theories of international corporate taxation, such as the sourcing theory or the benefit principle.

The sourcing theory is closely related to taxation based on territoriality criteria. This theory advocates that states should have full taxing rights on any income generated as a consequence of economic activities undertaken within their jurisdictional borders²⁴. With the growth at international level of the combined criterion of person-centric taxation, based on residence, or in a few limi-

21 Cfr. IBFD Task Force on the Digital Economy, *Comments submitted to the OECD Public Consultation Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy*, supra n. 13, at p. 12.

22 For example, the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, updated in 2017, proposes the alignment of the results of transfer pricing and the location in which value is created.

23 Cfr. J. Becker & J. Englisch, *Taxing where value is created: what's «user involvement» got to do with it?*, 47 *Intertax* 2, p. 161 (2019).

24 As stated by Hongler and Pistone, «the sourcing theory provides the theoretical background for drawing a nexus with the taxing jurisdiction that moves away from the association with physical presence and more closely reflects value creation in respect of business income in the era of the digital economy». Cfr. P. Hongler & P. Pistone, *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy*, supra n. 10, at p. 18.

ted jurisdictions, on nationality, and real taxation, the sourcing theory lost its practical significance. However, from a theoretical perspective, in the post-BEPS era, the content of the theory has been invoked again in order to respond to the challenges of the digital economy in such a way that the state in which value is created has the right to tax the income generated.²⁵

The benefit principle has been, since 1920, the cornerstone of the allocation of tax sovereignty between states. The principle is related to the concept of economic allegiance²⁶. It establishes that companies should be taxed in the jurisdiction in which they benefit from the use of the infrastructure of the state and other public goods or services when undertaking economic activity in a particular jurisdiction. These benefits might include elements such as the use of a stable legal framework, the maintenance of a digital, technological structure allowing a company to operate in a state, communication networks, energy supplies and public subsidies. This principle is grounded in Thomas Hobbes' philosophical tenet that defends the payment of taxes as a form of compensation for ensuring safety, in proportion to the degree of a company's use of a state's infrastructure and services.²⁷

The principle of value creation has no hard and fast definition. Despite being a significant concept in the field of international taxation since its emergence in 2013 as a guiding principle to address the challenges of the digital economy, there is no uniform concept of taxation where value is created. The principle gives rise to the following questions: What is value creation? How is value created? Where is value understood to be created? and How can value be quantified? The vague and imprecise nature of the term endows it with a flexible content that allows states, international and supranational organizations and academics to present different proposals to respond to the challenge of aligning taxation with the location of value creation in a highly digitalised economy.

In economic terms, a company creates value when their income exceeds the costs of producing a good or providing a service, with value creation potentially arising along the whole value chain, as described in Porter's theory.²⁸ As regards a company running a digital business model, value is created along the value chain when, by exploiting user-generated data and content, the company obtains profit when offering their services or goods in the market. It is worth noting that functions such as data collection have traditionally been regarded as another complementary function of the value chain. However, with the emergence of Big Data, it is no longer a routine function but an independent productive factor that creates wealth for a company.

This author is of the opinion that the principle of value creation is not a revolutionary one. The existing international tax rules state that active income –

25 Cfr. E.CCM Kemmeren, *Legal and economic principles support an origin and import neutrality-based over a residence and export neutrality-based tax treaty policy*, pp. 237-315 (M. Lang et al. eds., IBFD Publishing, 2010).

26 As stated by Pinto, «the principle of economic allegiance requires anyone that obtains significant benefits from an economic community to pay tax to that community». D. Pinto, *E-commerce and source-based income taxation*, IBFD Publishing, Amsterdam, 2003, p. 196.

27 Cfr. F. Develba, *Fairness and international taxation: star-crossed lovers?*, supra n. 16

28 Cfr. M. Olbert & C. Spengel, *International taxation in the digital economy: challenge accepted?*, 9 World Tax Journal 1, p. 22 (2017)

business profits – are to be taxed in the source state, while passive income – dividends, interest and royalties – shall be taxed in the residence state. Income has always been taxed in the jurisdiction where the value is understood to have been created. Clearly, if a source state exercises its taxing rights, it is because the threshold of permanent establishment is applied, based on a physical presence in the jurisdiction. However, as pointed out by Dourado,²⁹ in the remaining cases the residence state acts as a «qualified source state» since the residence is understood to be an economic nexus with the jurisdiction. In short, it serves as a way to align taxation with the territory in which companies enjoy benefits and infrastructures and where income is generated from economic activity, as espoused by the sourcing theory and the benefit principle.

The new technologies have now changed the way value is created. The emergence of the principle of value creation is in line with the classic international taxation theories. This means that, in the digital era, it is necessary to ensure that taxing rights are allocated to the states in which the business model can be shown to have a territorial nexus and creates value. This would be the case, for example, of data collected from customers, the location where these data are handled or the jurisdiction in which they are stored. The underlying idea of value creation is the same; to align taxation with the state with the clearest nexus to the income generated. However, the way value is created and attributed is in constant evolution. Consequently, the current process of consolidating the principle of value creation involves designing new nexus and rules of attribution of profits. In short, this author finds that the principle of value creation is a contemporary version of the sourcing theory and the benefit principle.³⁰

Among these proposals aiming to establish rules on nexus and tax allocation in line with value creation, the most outstanding is the direction taken by the OECD and initiated in their *Public Consultation Document «Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy»*, published in February 2019. The report suggests three proposals for the allocation of taxing rights in the market/source state. Firstly, the user participation proposal, which contemplates value creation from the active participation of users in digital business models, such as social networks, search engines or online marketplaces. Secondly, the marketing intangibles proposal, which advocates value creation through the network of users/customers that a company generates remotely thanks to its intangible assets –trademarks, customer lists– in a particular state. And thirdly, the significant economic presence proposal, which advocates value creation when there is a remote, but economically significant presence, through economic activity in a particular jurisdiction. These proposals take into account supply and demand factors in value creation. If users did not exist, these digital business models would not work and there would be no value creation.³¹

29 A.P. Dourado, *Digital taxation opens Pandora Box*, 46 Intertax 6/7, pp. 566-657 (2018).

30 Other authors, however, reject the alignment of the benefit principle and the principle of value creation. M. Deveraux & J. Vella, *Value creation as the fundamental principle of the international corporate tax system*, European Tax Policy Forum Policy Paper, p. 6 (2018).

31 Cfr. W. Schön, *Ten questions about why and how to tax the digitalized economy*, 72 Bulletin for International Taxation 4/5 (2018).

It is therefore desirable that the principle of value creation evolves and serves as a guideline for the allocation of taxing rights, taking into account both supply-side preferences and demand-side preferences.

4. Objective: new nexus and profit allocation rules based on users and data

As previously mentioned, today's method of complying with the mantra of taxing where value is created involves analysing and quantifying the value created by user participation in a particular network and the data they directly or indirectly supply to such a network. Solving the problem of the remote participation of certain business models in a country's domestic economy primarily entails creating, firstly, new tax nexus that substantiate a taxable presence in a jurisdiction in the same way as a permanent establishment. Secondly, once the presence of a tax nexus is provided for, new rules on the allocation of taxable profits must be established. These would, in other words, be rules that tacitly allocate taxing rights among the states in which the company has a taxable presence captured by the new nexus. Thus, the residual profit derived from non-routine functions can be shared between them under formulas taking into account demand-side factors such as the number of users, the volume of data generated or the quality of the data. Nonetheless, despite this being the current direction taken by the BEPS Inclusive Framework, there is clearly a misalignment with the origins of the BEPS Project (the fight against abusive or aggressive practices that prejudiced the taxing powers of states), undoubtedly brought about by the all-pervading presence of digitalisation since 2013, when the ambitious programme to tackle BEPS practices was launched.

4.1. Three actors interested in taxing income: the residence state, the source state and the market state

Data generate an undeniable value in the current digitalised economy. Without the data that users provide to certain business models, such activities could not be launched. Neither would it be feasible to obtain sizeable profits without the generation of so-called network effects. These effects are brought about when the use of a certain network originates a type of «call effect» on other users, such as in the case of Facebook.³² Consequently, the greater the number of registered users, the greater is the volume of data available to the company, and hence they can sell advertising space to other companies or transfer the data, generating greater profits for their digital business model. In this way, users become a hybrid figure in the supply chain, known as «prosumers». That is, while continuing to consume the services provided, they also tacitly produce value for the company thanks to their interaction with these digital platforms.

32 Cfr. J. Becker & J. Englisch, *Taxing where value is created: what's «user involvement» got to do with it?*, supra n. 20, at p. 167.

With the emergence of highly digitalised business models, the classic distinction between taxation in the residence state and the source state has opened up to include a new actor, the market state. This refers to the jurisdiction in which the services are provided to a network's users/customers and where the data are collected. In this author's view, the market state arises as a consequence of the dual definition of the theoretical term of source state. On one hand, the source country is the origin of the income, that is, the territory in which the money flow towards the digital company's residence state is generated, while, on the other hand, source state can be understood to be the jurisdiction in which the services are used and value is consequently created. The source state is the jurisdiction in which customers use their devices to access the network (source country as the place of consumption and value creation), directly or indirectly releasing a series of data that help the digital company (residence state) to improve its services and supply advertising space to companies located in other jurisdictions (source state as the origin of income). This is the business model of a social network, which is the model that most clearly demonstrates the triangular relationship between residence state, market state and source state in its strictest sense.

In view of the above, taxing rights need to be distributed between three states. Taking into account supply-side factors such as risks, assets or workers, the existing rules of international taxation fail to allocate taxable income to market states. Hence, it is necessary to open the door to new demand-side factors, such as sales, number of users or volume of data, in order to achieve a fairer distribution of taxing rights across states.

Nonetheless, criticisms have been raised about the consideration of the market state as another actor to be taken into account in the formulas for profit allocation. Schön³³ suggests that the market state is already taken into consideration for indirect taxation, which is attributed exclusively to the use state, proposing therefore the creation of a nexus related to tangible or intangible digital investment in a state. Wherever a company invests, income is expected to be obtained, and thus digital companies would be taxed in the corresponding jurisdiction provided there exists prior investment. Although it is true that the use country partly benefits from the profits in the form of taxation on the volume of business, the present author understands this is not counter to direct taxation of tax nexus based on demand-side factors, since there is no indirect taxation on what is the crux of the challenge under study, the value created by users' participation and data. Hence, the allocation of taxing rights to the states where the users are located, and where a large part of a multinational digital company's value is created, is compatible with the rules of indirect taxation.

Finally, technical difficulties might arise in determining the location of a user in a jurisdiction. The use of VPN networks could camouflage the real market state. An alternative solution might be the use of GPS to determine the location of users' devices. However, the potential impact of this on fundamental rights demands these types of challenges are solved in a more respectful way.

33 W. Schön, *Ten questions about why and how to tax the digitalized economy*, supra n. 27.

4.2. The role of data: value creation based on user participation

The role of data in the value creation process can be considered from multiple perspectives. The raw data companies gather from their customers thanks to powerful algorithms or Big Data techniques require processing and studying in order to determine the best strategy to maximize profits from their exploitation. By this we mean that the data *per se* lack significance and do not create value just because they are data. It is the subsequent processing, classification, study and use made of such data that helps to create value within the company's supply chain. As underlined by Moreno González,³⁴ there are certain grey areas in this set of activities and their role in value creation, since simply collecting data could be interpreted as a routine function not involving the generation of value. In addition, as indicated by Becker and Englisch,³⁵ some doubt exists as regards the place where the data are harvested, since it could be understood to be either the place the user is located or indeed the place where the user's digital footprint is recorded.

The author of the present work feels that this doubt is a result of the current rules on transfer pricing, which are grounded in a functional analysis that gives greater weight to supply-side factors.³⁶ Chapter VI of OECD 2017 Guidelines on Transfer Pricing (GTP, from hereon in) sets out an intragroup distribution of profits in business operations that involve intangible assets which benefits jurisdictions where there exist persons that perform a series of significant functions, attributing to them the assets and risks inherent in such functions and, consequently, accumulating a large part of the profits. This new approach, which continues in the line of Actions 8 to 10 provides no answer to the problem of the role of users' data in value creation and the subsequent allocation of taxing rights because the collection, processing, analysis and use of such data are completely dematerialised. These functions are performed by computers and not by human personnel.

It is true that the value created by users' participation in business models such as search engines and social networks is not directly generated by the companies, but is value created by an external party, the users. However, this value creation is the result of a prior consideration toward these users. Although, in most cases, this consideration is not monetary, it is so in the sense that the companies provide a «remuneration» in the form of free services provided to the customer in exchange for permission to handle the user's data. This is what happens in networks using the «freemium» model, which provides users with certain estándar services, free of charge, that serve to harvest data. Subsequently, users can expand these services by subscribing to further paid service bundles, as is the case, for example, of cloud-based services that provide, in exchange for a fee, more extensive storage space in the companies' servers.

34 S. Moreno González, *Alternativas para la tributación de la economía digital. El establecimiento permanente virtual*, supra n. 11, at p. 86.

35 J. Becker & J. Englisch, *Taxing where value is created: what's «user involvement» got to do with it?*, supra n. 20, at p. 168.

36 Cfr. A. Martín Jiménez, *BEPS, the digital(ized) economy and the taxation of services and royalties*, UCA Tax Law Department Working Papers 1, p. 17 (2018).

The way companies generate value has clearly changed, and thus the approach to analysing the concept of value creation must be updated accordingly. The gathering of data derived from users» participation provides companies with an embedded economic value. It is not important that these data pass through various stages to hypothesize an increase in their value. This author's position does not ignore the fact that what a company does with the data it obtains is also important in the process of value creation. Indeed, technologies such as the powerful algorithms which allow companies to aggregate user data and identify patterns of consumer behaviour in order to subsequently target them with specific advertising add to their value creation.³⁷ Nonetheless, if these volumes of data did not exist, it would be senseless to argue that value is created because data are the «oil» of the 21st^t century³⁸

From the moment the data are harvested as a result of consumers» active or passive participation, the production process is initiated and value creation emerges. Thanks to the data gathered from a particular jurisdiction, the company creates new value. The users form part of this value creation process, and thus it is logical to advocate tax rules that take this reality into account when allocating taxing rights across states. Accordingly, it is necessary to create a nexus and allocate profits between the source/market states, taking into account this new form of value creation by, for example, considering a sustained user relationship with customers in a particular jurisdiction as an intangible asset for the company.³⁹

5. Proposals intended to ensure fairness and neutrality in the international tax scenario

As mentioned at several points throughout this work, three characteristics are common to highly digitalised business models that are responsible for the misalignment of the location of effective taxation and the place of value creation. In this type of business model, analysis of the value chain reveals that the data, interaction and synergies propitiated by the users of these platforms are a substantive part of the value creation process. The reality shows that nexus and profit allocation rules are ineffective in taxing this income where it is actually generated.

The author of this works defends the need to update certain elements of tax law to achieve fairer taxation in society. However, this solution must also necessarily be neutral to avoid ring-fencing the digital economy and distorting the decision-making of economic agents who base their business models on the exploitation of information technologies. The solution or solutions to be implemented must fully meet the following two requirements:

37 Congressional Research Service, *Digital Service Taxes (DTS): Policy and Economics Analysis*, pp. 13-14 (2019) available at <https://fas.org/sgp/crs/misc/R45532.pdf> (accessed 28 June 2019).

38 <https://www.economist.com/leaders/2017/05/06/the-worlds-most-valuable-resource-is-no-longer-oil-but-data> (accessed 28 June 2019).

39 Cfr. J. Becker & J. Englisch, *Taxing where value is created: what's «user involvement» got to do with it?*, supra n. 20, at pp. 170-171, and HM Treasury, *Corporate Tax and the Digital Economy: position paper update*, p. 8 (2018).

1. A balance between the tax regimes applied to so-called traditional business models and highly digitalised ones. In other words, the solutions need to take a holistic view of the economy, which is not, in this author's opinion, incompatible with the adoption of new rules as a result of the misalignments that the digital economy has served to highlight. The reason for adopting these proposed holistic solutions that would affect both highly digitalised business models and those with lower levels of digitalisation is the emerging unfairness in the international tax regime. However, the mistake must not be made of adopting *ad hoc* solutions for these business models since this would run the risk of discouraging their development.
2. Multilateralism. Global problems, such as those referring to nexus and profit allocation affecting all states, should be addressed with multilateral solutions that treat all those involved in the same way. Unilateral solutions might be feasible in the short term but would only be provisional stopgaps until the international community achieves a position with the broadest consensus possible, which would then be set out in hard law instruments.⁴⁰

There now follows a presentation of three possible solutions that meet the described requirements and that are fair and neutral: the inclusion of a new type of income in tax conventions for the provision of advertising services, an interpretation of the concept of royalty that broadens out to include income from cloud-based services and the inclusion of demand-side factors in the analysis of transfer pricing. The intention of these proposals is for source or market states to gain greater taxing powers when value creation is generated within their borders.

5.1. Income from the provision of advertising services

Double taxation conventions include a series of incomes, the taxing rights of which are shared between the residence state and the source state. They set out distributive rules that confer prominence to the source states if this is desirable from a tax policy perspective.

The presence of advertisements on users' devices and interfaces is the external manifestation of value creation. This advertising is the result of handling and processing user data harvested in the market state by companies that operate digital business models. Depending on the data, they rent advertising space on their platforms to third-party companies in exchange for payment. Thus, the proposal consists of establishing a special type of income within the tax conventions so as to create rules for the allocation of taxing rights that prio-

⁴⁰ We have underlined in previous Works that the ideal solution is the creation of a concept of permanent establishment based on significant economic and digital presence. See J.A. Gómez Requena & S. Moreno González, *Adapting the concept of permanent establishment to the context of the digital commerce; from fixity to significant digital economic presence*, 45 Intertax 3 (2017). The present work proposes further complementary solutions.

ritize taxation in the state where such advertising is shown and/or the company advertising makes the payment.

Generally speaking, these types of cross-border payments for the provision of an online advertising service, such as the ads that appear on social networks or search engines, would be characterised as business profits (Art. 7 OECD Model Convention), giving the exclusive taxing rights to the residence state of the company providing the rental service, that is the digital company, provided it has a permanent establishment in the source state, which is problematic given the current definition of this concept at international level.

Hence, it is the author's belief that a new type of income for the provision of advertising services with the proposed taxation shared between the source state and the residence state could help to align taxation and the jurisdiction where value is created. The income generated from companies wishing to advertise is indirectly derived from value created from the data and content generated by users in the source/market state. The proposal here is that when a quantitative threshold is surpassed, following the model for dividends (Art. 10 OECD Model Convention) or royalties (Art. 12 OECD Model Convention), the source state should be given certain limited taxing rights over the income paid to a non-resident company. By establishing an amount under which taxation continues to correspond to the residence state avoids smaller digital business models incurring administrative costs and focuses on digital business models with greater economic capacity and value creation, such as Google, Facebook, Instagram, etc. Moreover, this proposal does not differentiate between the *renting* of online advertising space in the media or physical spaces. It would be applied equally to all types and would be more respectful of tax neutrality and would avoid ring-fencing the digital economy.

5.2. Expanding the concept of royalties to include cloud-based services

Cloud computing is a business model that provides users with a variety of services within a network. These services include, for example, applications, data storage, server rental, supplying a virtual infrastructure to develop a program or the sale of digital products. Providers of cloud-based services supply these services online with no physical presence in the customer's jurisdiction. Thus, the problem mentioned throughout the present study is repeated, the nexus and profit allocation rules grant no taxing rights to the source or market state.

A large number of tax conventions set out the taxing rights on royalties, allowing the source state to tax a part of the revenue by means of a withholding tax. This is arguably an opportunity to help solve the taxation problems derived from digitalisation; income from cloud computing services could be included under the international concept of royalties enshrined in Art. 12 of the OECD Model Convention. This is even truer if we consider that certain tax conventions still in force include the rental of commercial, industrial or scientific equipment under the concept of royalties. The use of withholding taxes on royalties was

originally a mechanism designed to mitigate the absence of tax nexus for countries that imported technological equipment. Following this philosophy of empowering source states, the OECD Model Convention proposes a solution to the challenges of BEPS by establishing in Art. 12 a withholding tax on income from the provision of technical services, which includes services both supplied physically in the source state and those provided online.⁴¹

Art 12 of the OECD Model Convention is in need of modernization in order to bring about a common, international position on the tax treatment of income from cloud computing services. Although it is true that the rules on taxing *software* are broadly transferable to these services, the characteristics of *Software* as a Service, Infrastructure as a Service and Platform as a Service demand these rules are clarified. The user's level of control in each of these three cloud computing models varies and this has consequences when characterizing the income as royalties or business. In this sense, the author of this work proposes that tax conventions should broaden the concept of royalty to include the payment for the use of *software* supplied in cloud-based services. This solution is neutral because the concept of royalties will continue to affect both cross-border income from both the transfer of intellectual or industrial copyrights and the *renting* of equipment, as well as income derived from cloud computing services. In this way, the taxation of two types of business model, traditional and digital, would be brought into line, thus establishing a fairer tax regime.

5.3. Residual Profit *Split* Method and supply-side and demand-side factors

Once the nexus rules are updated to address the challenges of the digital economy, the problem of allocating the tax bases between states with a legitimate taxing rights on the income from these highly digitalised business models will be finally solved. These nexus would establish connections, such as data generation, number of users or turnover, between a jurisdiction and the income derived from dematerialised economic activities. As advocated by the European Union in the Proposal for a Council Directive on the «virtual permanent establishment»,⁴² these nexus would give rise to a permanent establishment in one or more different states. Hence, the next step would be to set out rules on transfer pricing to allocate these profits more fairly than is the case at the moment.

Profits are allocated between companies from the same group or are attributed to a permanent establishment in line with the arm's length principle. This principle involves studying the functions conducted and controlled, the assets utilised and the risks assumed by the associate companies. This analysis is intended to establish value creation and the subsequent allocation of profits among the group's companies with a manifest economic activity derived from

41 Cfr. A. Martín Jiménez, *BEPS, the digital(ized) economy and the taxation of services and royalties*, supra n. 32, at pp. 33-35.

42 Proposal of a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM(2018) 147 final, 21 March 2018.

these functions. A series of assets and risks would then correspond to such functions, thus assigning them part of the profit.

However, this method of applying the arm's length under the auspices of Actions 8-10 of the BEPS Project assigns value to the supply side but fails to consider value creation on the demand side.⁴³ Productive factors, such as labour, assets or human capital, are determinants in profit allocation. Demand-side factors, including, for example, users or sales, are not taken into account in this allocation. Here is the core of the problem, since, as stated in the present work, the new, highly digitalised business models create value thanks to user participation and the quality of their data. Without a focus on the demand side, the supply side alone does not create value and this type of business model would be impracticable. Hence, the allocation system must be modernised to encompass a demand-side approach, while also reviewing the supply side to account for new value creation factors. This author believes that the solution lies in a Residual Profit *Split* Method (RPSM).

The RPSM is a variation of the Profit *Split* Method and its aim is to determine the overall profits and subsequently *split* them among the group's companies according to the same series of factors that would have been used by independent companies engaging in such transactions. It is a method that will play a key role in the post-BEPS scenario, since it strikes a balance between those who defend the arm's length principle and those advocating formulaic profit allocation. It is an appropriate method for cases in which there are no comparable operations and one of the following situations occurs: 1. The parties make unique and valuable contributions, or, 2. There is a high degree of integration in the business model.⁴⁴

The allocation of profits under the proposed RPSM would entail new residual profit splitting factors. Alongside traditional factors like human capital, risks, sales or expenses, this author proposes the inclusion on the supply side of a new type of asset, data, and on the demand side, the number of users of the platform. The profits from routine functions would be *split* according to the existing allocation factors included in the OECD's Guidelines on Transfer Pricing. However, the residual profits from non-routine functions, which represent a large part of the income from highly digitalised business models, such as social networks or search engines, would be distributed in line with a formula containing factors such as the volume of data gathered and the number of users in a particular jurisdiction.

43 Of the same opinion, A. Martín Jiménez, *BEPS, the digital(ized) economy and the taxation of services and royalties*, supra n. 32, at p. 17; J. Becker & J. Englisch, *Taxing where value is created: what's «user involvement» got to do with it?*, supra n. 20, at p. 168; Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters ONU, *Tax Issues related to the digitalization of the economy: report*, p. 9 (2019).

44 Cfr. European Union Transfer Pricing Forum, *The application of the Profit Split Method within the EU*, March, 2019 available at https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/report_on_the_application_of_the_profit_split_method_within_the_eu_en.pdf (last access: 10.07.2019). Following this report, unique and valuable contributions are understood to exist when: 1. There are no comparable contributions between independent enterprises in comparable circumstances. 2. They represent a key source of actual or potential economic benefits.

Including a new splitting factor based on data could be a source of controversy depending on the quality of such data and their likelihood of actually creating value. Data can have differing degrees of importance. In this sense, Advanced Pricing Agreements could mitigate this source of conflict, with taxpayers previously agreeing to a selection of the volume of data to be taken into consideration in the formula used to allocate the profits. This proposal is fairer than the existing regime and would allow market states to achieve a greater *split* of the residual profit, which currently falls outside their taxing rights on highly digitalised business models.

6. Conclusions

The problems of nexus and profit allocation in highly digitalised business models require a multilateral solution. The solution should respect the Ottawa Framework Conditions on taxation in the digital economy, especially as regards fairness and neutrality. These principles act as a counterbalance and if respected, will avoid unilateral measures or measures that seek to ring-fence the digital economy, such as equalization levies.

The principle of value creation is a development of the benefit principle and the sourcing theory. Under this scenario, data and user-generated content are elements to be taken into consideration when designing new nexus and profit allocation rules. The international tax system does not take the supply side into account. Nonetheless, it has been demonstrated that digital business models create value thanks to the convergence of supply-side and demand-side factors.

The present article proposes three solutions which, in the author's opinion, are neutral and fair and which are intended to grant greater taxing rights to the market/source state. Firstly, a new type of income is proposed to be included in tax conventions. Secondly, it is suggested that the concept of royalties as enshrined in tax agreements should be broadened. Thirdly, and finally, is the recommendation of an RSPM combining supply-side factors (data as assets) and demand-side factors (number of users).

Análisis crítico
de cuestiones
problemáticas en la
jurisprudencia



EL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS EN LOS PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS ¹

José María Lago Montero
*Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de
Salamanca*

1 Reflexión y comentario tratando de arrojar luz y calma a la polémica judicial y social causada por las S.T.S. 1505/2018, de 16 de octubre –recurso de casación número 5350/2017– ponente Jesús CUDERO BLAS; S.T.S. 1523/2018, de 22 de octubre –recurso de casación número 4900/2017– ponente José DÍAZ DELGADO; S.T.S. 1531/2018, de 23 de octubre –recurso de casación 1168/2017– ponente Nicolás MAURANDI GUILLÉN; S.T.S. 1169/2018, de 27 de noviembre –recurso de casación número 1049/2017– ponente Eduardo ESPÍN TEMPLADO; S.T.S. 1670/2018, de 27 de noviembre –recurso de casación 1653/2017– ponente Jorge RODRÍGUEZ-ZAPATA; y la S.T.S. 1671/2018, de 27 de noviembre –recurso de casación número 5911/2017– ponente Jorge RODRÍGUEZ-ZAPATA.

SUMARIO

1. La tributación de los préstamos hipotecarios en el I.A.J.D., asentada en una endeble y poco visible manifestación de capacidad económica indirecta
2. La trascendental importancia de la hipoteca, desde un punto de vista jurídico-tributario, desplaza al préstamo como negocio principal, que lo es solo desde el punto de vista jurídico-civil, en este complejo negocio de préstamo hipotecario
3. La ambigüedad legislativa en la determinación del sujeto pasivo del I.A.J.D., que ha de serlo el adquirente más relevante desde el punto de vista jurídico-tributario, el mayor beneficiario del complejo negocio de préstamo hipotecario
4. Si el impuesto se repercute silenciosamente a los consumidores/usuarios, ¿qué cabe esperar de Parlamentos, Gobiernos —nacional y autonómicos— y Tribunales —T.C., T.J.U.E.—, además de dar tranquilidad a la banca?
5. Bibliografía

1. La tributación de los préstamos hipotecarios en el I.A.J.D., asentada en una endeble y poco visible manifestación de capacidad económica indirecta

La sujeción de las hipotecas a los impuestos indirectos, al impuesto sobre actos jurídicos documentados —en adelante I.A.J.D.—, desde la entrada en vigor del I.V.A., y desde que tengo uso de razón jurídico-tributaria, que viene a ser la misma época, ha sido cuestión polémica. Ni entonces se veía, ni se ve ahora clara, 34 años después, cuál sería la capacidad económica gravable en este tributo que es el I.A.J.D., de por sí confuso, que alberga dos gravámenes no idénticos, bajo la modalidad de cuota fija y cuota variable, alojados todos en la misma ley que otros dos tributos que tampoco son el mismo gravamen, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales propiamente dicho, en la llamada modalidad transmisiones patrimoniales onerosas —en adelante I.T.P.O.— y el impuesto sobre operaciones societarias, modalidad del anterior —en adelante I.O.S.—². Así pues, el conocido como I.T.P.O.S.A.J.D. es un auténtico macro tributo que acoge en realidad a cuatro tributos en una misma ley y reglamento, que cobijan 4 impuestos distintos, por más que algunos se empeñen en categorizarlo como un impuesto único con 4 modalidades. La doctrina hace años ya que demostró la inexactitud de tal categorización, lo que no ha calado suficientemente en el mundo jurisdiccional, apegado a la pertinencia legislativa en el mantenimiento de una ley común y un reglamento único³.

Esta confusión por confluencia de gravámenes regulados en unos mismos textos legislativo y reglamentario ha terminado por explotar generando una lamentable tormenta judicial en nuestro máximo órgano jurisdiccional en los meses de octubre/noviembre 2018, a la hora de fijar la tributación de los préstamos hipotecarios y, concretamente, la determinación de quién ha de ser el sujeto pasivo obligado al pago en la llamada cuota variable del I.A.J.D. Como es sabido, la cuestión ha generado una extraordinaria polémica en los ámbitos jurisdiccional, político, económico y social, seguida atentamente por buena

2 Arranco de algunas reflexiones ya vertidas en «El impuesto de las hipotecas. Razones de un embrollo y de una jurisprudencia contradictoria del Tribunal Supremo», publicadas en la egregia revista de mi Facultad de Derecho *Ars Juris Salmanticensis* número 7/2019, sobre la base de algunas explicaciones procedentes de «El contrato de constitución de hipoteca inmobiliaria. Aspectos tributarios», ubicadas en el Tratado *Contratos, tomo IX, contratos de financiación y garantía*, magna obra dirigida por Mariano IZQUIERDO TOSLADA, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

3 El mejor estudio del I.A.J.D. sigue siendo el de Marta VILLARÍN LAGOS: *La tributación de los documentos notariales en el impuesto sobre actos jurídicos documentados*, Aranzadi, Pamplona, 1997. Evidencia la endeble capacidad económica que sustenta al tributo en sus dos modalidades, cuota fija y cuota variable, del gravamen sobre los actos jurídicos documentados (páginas 27, 92, 98, 120, 121), respondiendo la primera más bien al concepto de tasa (páginas 87, 88, 90, 98) y la segunda al de impuesto (páginas 243-5). En su modalidad más onerosa que es la segunda, o bien grava capacidades económicas endeble e incluso ausentes o grava capacidades económicas ya gravadas por otros tributos, por lo que el tributo necesita una reforma en profundidad o su definitiva supresión (páginas 376-9). A nuestro juicio, es una verdadera y molesta antigualla, «un residuo de un sistema tributario decimonónico», en terminología de Eugenio SIMÓN ACOSTA, referida a los impuestos indirectos sobre el tráfico no empresarial, en su trabajo «La tributación de los préstamos antes y después de la Ley de Presupuestos para 1988», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nº 200/1989. Como una reliquia superviviente de otros tiempos lo trata PALAO TABOADA, Carlos: «El impuesto sobre actos jurídicos documentados a examen», *Revista Jurídica del Notariado* número 4/1992.

parte de la ciudadanía, que vive o ha vivido años y años pendiente de su particular hipoteca⁴.

Hemos de recordar que tanto los préstamos como las hipotecas pueden estar gravados en uno de los grandes impuestos indirectos, –el I.V.A. o el I.T.P.O. en función de la personalidad del «transmitente» –hipotecante o prestamista–, empresario o no empresario. Lo cierto, sin embargo, es que los préstamos están exentos en ambos tributos desde el 1 de enero de 1986, fecha de entrada en vigor del I.V.A. en España, pero no así las hipotecas, ni tampoco los préstamos hipotecarios, negocios mixtos que son tan abundantes en el mercado y generadores de suculentos ingresos para las entidades financieras y para las C.C.A.A., receptoras de la recaudación del I.A.J.D.⁵.

El protagonista de la polémica que nos ocupa es este otro impuesto aparentemente más modesto por menos conocido y recaudatorio, el I.A.J.D., que grava tanto al préstamo como a la hipoteca, caminen juntos o separados, cuando se documentan en escritura pública inscribible en el Registro⁶. Como es sabido, las operaciones propias del tráfico mercantil, que son muchas más que las del tráfico civil, quedan sujetas en la generalidad de los casos al I.V.A. y al I.A.J.D., doble gravamen que no se da en el tráfico civil, en el que una operación sujeta a I.T.P.O. queda no sujeta a I.A.J.D., sin que se aprecien con nitidez las razones

4 Se comprende la trascendencia social de la polémica a la vista de las cifras de hipotecas para viviendas que se conciertan cada año en España, que se cuentan por cientos de miles –310.096 en 2017, más de 500.000 en los años previos a la crisis–, y de hipotecas vivas al momento presente –5.382.474 en el primer trimestre de 2018–, según datos de la Asociación Hipotecaria Española. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «El mal llamado "impuesto sobre las hipotecas"», *BITPlus* número 225/2019, expresa que en su ya larga vida universitaria jamás había asistido a una polémica tan apasionada. Desbroza los antecedentes históricos del gravamen evidenciando que, desde hace medio siglo, siempre lo pagó el cliente, sufriendo el desequilibrio creciente de la relación jurídica y económica con el Banco, en una situación que era injusta.

5 Sobre las competencias de las C.C.A.A. en este complejo tributo cedido véase Isabel GIL RODRÍGUEZ en la obra colectiva dirigida por el que suscribe *El Sistema de Financiación de las C.C.A.A. Comentarios a la ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán.*, Dykinson, Madrid, 2010. El voto particular concurrente de Nicolás MAURANDI GUILLÉN a las 3 polémicas S.T.S. de 16 de octubre de 2018 que nos ocupan abunda acertadamente en la cuestión de que el I.A.J.D. alberga dos tributos bien distintos en cuanto a su justificación, hecho imponible y cuantificación de la obligación tributaria, «y por tanto también muy distintos en cuanto a los elementos que habían de ser ponderados en uno y otro para indagar quien era la persona más interesada en la actuación sometida a gravamen y, consiguientemente, la que más "méritos" presentaba para individualizar la capacidad económica gravada por el tributo y ostentar la cualidad de sujeto pasivo». Insiste en ello en su voto particular a la S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 –recurso de casación 1669/2018–.

6 El I.A.J.D. es compatible con el I.V.A. pero no con el I.T.P.O., lo que genera una importante diferencia de trato, tildada por algunos operadores de agravio comparativo, entre el tráfico mercantil y el tráfico civil, pero ahora no podemos entretenernos en ello. El tráfico civil se presume de menor entidad económica, razón por la que no tributan los préstamos entre particulares, no sujetos al I.V.A., sujetos pero exentos de la modalidad T.P.O. y no sujetos a la modalidad A.J.D. siempre que no se documenten ante notario, que no lo necesitan. Cfr. los clásicos estudios dirigidos por MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: *Manual del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984.

del porqué de esta desimposición o pluriimposición alternativas, en cuyo análisis no podemos detenernos aquí y ahora⁷.

La capacidad económica, la riqueza gravable fundamento imprescindible de cualquier tributo por mandato del artículo 31 C.E., es francamente difícil de vislumbrar en ninguno de los 4 impuestos que sujetan a los préstamos hipotecarios. Sin duda por ello el legislador estatal, y por razones técnicas el comunitario, establecieron la exención de los préstamos en los dos grandes impuestos, I.V.A. e I.T.P.O. hace ya más de 30 años, vista la escuálida capacidad económica que demuestra quién se endeuda, que más bien demuestra lo contrario, su carencia de riqueza gravable que le lleva a tener que pedir prestado, y lo entorpecedor de las operaciones financieras que resulta cualquier tributo de este calibre⁸.

Sin embargo, y sorprendentemente, parece que la exención no alcanza al I.A.J.D., impuesto indirecto de menor relieve, cuando el préstamo se documenta en escritura pública, como es obligado para constituir la hipoteca. Pese a la posición contraria de la doctrina mayoritaria, el T.S. ha venido denegando sistemáticamente a los préstamos hipotecarios la exención en I.A.J.D. de la que si disfrutaban en I.T.P.O. y en el I.V.A.⁹ No vamos a reproducir ahora una polémica conocida por añeja pero no podemos menos que recordarla por las relaciones

7 Como es sabido, y para no hacer tan farragosa la explicación, cada vez que hablemos en adelante de I.A.J.D. entiéndase que nos estamos refiriendo a la modalidad claramente impositiva del I.A.J.D., a la cuota variable o cuota gradual. Como ha quedado explicado más arriba, el I.A.J.D. alberga también la llamada cuota fija, una suerte de *zugemischstensteuer* que dirían en Alemania, híbrido de tasa e impuesto, heredero del viejo timbre creado en su día por el Conde-Duque de Olivares, que grava el documento propiamente dicho, más que el negocio documentado, el uso del papel oficial por el notario a 0,15 céntimos de euro el folio o 0,30 céntimos de euro el pliego, y que es exigible sin exclusión ninguna, compatible con cualquier otro impuesto, por toda operación que quede documentada en tal papel oficial. Recuérdese que se liquida e ingresa en la propia notaría, juntamente con el arancel notarial, devengándose ambos simultáneamente y siendo exigibles a la retirada del documento. Cfr. MENENDEZ HERNANDEZ, José: *Nueva fiscalidad de los actos jurídicos documentados*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 1994.

8 Le causa sorpresa a Ramón FALCÓN Y TELLA: «Cambio de criterio sobre el sujeto pasivo de A.J.D. en los préstamos hipotecarios: la S.T.S. 1505/2018, de 16 de octubre», editorial de *Quincena Fiscal* nº 20/2018, que se diga que la capacidad de endeudarse es sintomática de capacidad contributiva – Autos T.C. 25/2005, de 18 de enero y 223/2005, de 24 de mayo–. A mí también me sorprende, pues si acaso demuestra una capacidad económica relativa y menor que la de aquellos mortales que no necesitan endeudarse para adquirir una vivienda ni ninguna otra cosa. La jurisprudencia constitucional ha rechazado este tipo de argumentos comparativos cuando se le han planteado sobre la base conocida de que no se pueden comparar situaciones no homogéneas. En mi opinión, habría que verificar cómo y por qué/para qué se endeuda cada cual. Pero imputar a uno riqueza de entrada por ello resulta extraordinariamente atrevido y torpe por parte de los Autos T.C. citados, bien poco meditados en esto.

9 FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Cambio de criterio...*, cit, razona que, si aplicamos la regla de la tributación unificada con todo su rigor, tendría que estar exento todo préstamo, también el hipotecario, tanto en I.V.A. como en I.T.P.O. y en I.A.J.D. En la doctrina amplia panoplia de críticas recogida por LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios*, Thomson Reuters Civitas, Madrid, 2020, páginas 40-42, y de sentencias denegatorias de la exención en nota 11. No obstante, sostienen a lo largo de la obra el argumento de que hay riqueza en movimiento que beneficia a ambos adquirentes, prestamistas y prestatario, por lo que ambos deberían ser sujetos pasivos, uno de la hipoteca y otro del préstamo, en este negocio complejo, sin que haya por qué imputarle toda la capacidad económica, y toda la subjetividad, a uno solo de los dos. Salomónica solución que complica la gestión del tributo, pues siendo cierto que algo de capacidad económica exteriorizan los dos, poquita, por no decir endeble, también lo es que se visibiliza más en el prestamista, como razonamos en el texto, por lo que es más razonable, practicable y técnicamente correcto que sea sujeto pasivo el prestamista, bajo un punto de vista jurídico-tributario y constitucional.

que guarda con la más actual polémica en torno a la determinación del sujeto pasivo. Nos esforzamos por situarnos en la mente del legislador y del juez, y, tratándose como se trata de impuestos indirectos, habrá que pensar que el legislador y la jurisprudencia han visto un acto de gasto o consumo medianamente relevante en el acto de endeudarse y simultáneamente hipotecarse. Que es acto que exteriorizaría una riqueza que hay que sujetar sin exentar, pues una cosa es endeudarse, sin más, y otra endeudarse hipotecándose, lo que altera la relevancia económica de la operación, desde luego. Y que ahí hay una capacidad económica emergente que no la hay en el simple préstamo sin hipoteca, lo que haría inaplicable, según este criterio, la exención de que disfrutaban los préstamos simples, tan fundamentada en I.T.P.O. y en I.V.A., y que, sin embargo, no alcanzaría, en criterio del T.S., a las hipotecas ni, lo que es más relevante, a los préstamos hipotecarios, en el I.A.J.D.¹⁰

Así las cosas, en el préstamo hipotecario ven T.C. y T.S. una manifestación de riqueza que no vemos nítida buena parte de los miopes de la doctrina¹¹, entre los que me encuentro, ni en el prestatario que se hipoteca ni en el prestamista acreedor hipotecario. Se dice así que el prestatario evidencia una riqueza potencial, esto es, su capacidad de endeudamiento sería sintomática de su capacidad de devolución del capital prestado en el futuro, prestatario que sería titular ya de una riqueza real equivalente al valor del bien que ofrece en garantía¹². Por su parte el prestamista se protege y asegura con la hipoteca, obtiene seguridad jurídica con valor económico gracias a la documentación pública que permite la inscribibilidad de su garantía en el registro, que le dota de eficacia ejecutiva

10 Estamos tratando de situarnos en la mente del legislador, tal y como lo ha hecho la jurisprudencia del T.S., por más que no participemos de esta línea de razonamiento. Hay riqueza en movimiento, generada por las partes que formalizan el negocio, así que hay legitimación para contribuir, viene a decir el T.C., también de pasada en la Sentencia 7/2010, de 27 de abril: «el tributo tiene en cuenta la capacidad económica puesto que la cuota resultante estará siempre relacionada con la cuantía del acto jurídico documentado». Es decir, que como éste tiene sustancia económica, riqueza gravable hay.

11 De existir alguna capacidad económica que gravar aquí, que tampoco es visible fácilmente, sería la del acreedor hipotecario, en mi opinión. Lo explica acertadamente Nicolás MAURANDI GUILLÉN en sus votos particulares a las 3 S.S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 citadas: la capacidad contributiva que se exterioriza no es la del prestatario sino la del acreedor, único verdaderamente interesado en que se configure debidamente el título y se inscriba en el Registro. Deslinda el plano jurídico civil y el jurídico tributario y verifica que la accesoriedad se invierte en uno y otro, porque responde a parámetros distintos. Como dice expresivamente el voto particular de Pablo LUCAS MURILLO DE LA CUEVA a las 3 S.S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 citadas, el debate no ha demostrado que la capacidad económica gravable se encuentre en mayor medida en el prestatario, por lo que está motivado el cambio de una jurisprudencia añosa que realiza una sección especializada, a la que corrige el Pleno, causando grave daño a la seguridad jurídica y a la posición constitucional del Tribunal Supremo. En parecidos términos el voto particular de Francisco José NAVARRO SANCHÍS a las 3 S.S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 citadas, solo ve capacidad económica en el acreedor hipotecario, sostiene que el derecho real de hipoteca alcanza preeminencia respecto del préstamo, de tal manera que el negocio principal a efectos tributarios es la hipoteca.

12 Pero es que lo que se grava en este impuesto no es el bien que se hipoteca —como erradamente parecen asumir los Autos T.C. 24/2005, de 18 de enero y 223/2005, de 24 de mayo— sino la seguridad jurídica que adquiere quien formaliza contratos en escritura pública, como bien explica ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: «Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos jurídicos documentados: aspectos problemáticos de su régimen actual y propuestas de reforma», en la obra colectiva dirigida por Antonio CUBERO TRUYO *Evaluación del sistema tributario vigente: propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Tecnos, Madrid, 2013.

para el día de mañana¹³. Los dos, acreedor y deudor, se beneficiarían económicamente del préstamo hipotecario «participando ambos de la riqueza que se genera a su través» –como gusta de repetir una y otra vez el Tribunal Supremo en sus sentencias–¹⁴. Frágiles argumentos todos como tratamos de demostrar seguidamente.

No voy a negar que haya algo de riqueza gravable en estas operaciones de mutuo beneficio, algo, pero bien poquito, pues no olvidemos que estamos hablando de sujetos que se endeudan para obtener prestado lo que no tienen, ergo carecen de capacidad económica directa, patrimonial. Argüir que muestra riqueza potencial aquel que se endeuda porque «devolverá lo prestado» es confundir riqueza potencial con riqueza futura y no presente. Y que yo sepa los impuestos tienen que gravar riquezas presentes en el momento en el que se aplican, no riquezas venideras, futuras y, por ende, inciertas¹⁵.

El argumento de que «el prestatario es ya titular ya de una riqueza real equivalente al valor del bien que ofrece en garantía»¹⁶ es aún más endeble, si cabe, primero porque no es titular precisamente de un bien completamente suyo, es un propietario singular que acaba de adquirir una propiedad hipotecada, ergo afectada y limitada por el derecho real de garantía que pesa sobre ella. Adquisición que ya está siendo gravada y bien gravada por el I.V.A. o el I.T.P.O. Y aquí

13 TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: *El mal llamado «impuesto sobre las hipotecas»...*, cit, poco proclive a los cambios rupturistas de criterio como el que se ha producido, admite: «No niego que pueda ser más justo que el prestamista sea quien satisfaga el I.A.J.D. , porque en definitiva es quien resulta favorecido por la constitución de la hipoteca...pero también nos hemos cansado de oír que no se debe legislar en caliente, y este es un ejemplo más de lo acertado de esta afirmación...sin negar que la situación que existía era injusta ». Las 3 S.T.S. de 16 de octubre de 2018 tienen muy claro que lo determinante de este gravamen es la inscribibilidad, que no afecta al préstamo sino a la hipoteca, considerando la primera copia título ejecutivo....«esta circunstancia actúa como *conditio iuris* de la sujeción al impuesto, es claro que en los negocios jurídicos complejos resultará esencial aquél de ellos que cumpla tal exigencia» –Fundamento Jurídico Quinto.3–. No veo por ninguna parte la falta de finura que reprochan LASARTE y RAMOS, ob cit, página 140, a este razonamiento, pues va referido a la cuota variable, no a la cuota fija, como terminan luego de reconocer. El prestatario no necesita para nada de la protección registral, ni la pide ni se beneficia de ella.

14 En reiterada exaltación de la tesis de la unidad civil y tributaria, y de que ambas partes se benefician del negocio complejo, sin ver ninguna extralimitación reglamentaria, S.S.T.S. de 17 de noviembre de 2001 –recurso de casación 2194/1996; 19 de noviembre de 2001 –recurso de casación 2196/1996–; 23 de noviembre de 2001 –recurso de casación 2533/1996; 24 de junio de 2002 –recurso de casación 3170/1997; 20 de enero de 2004 –recurso de casación 158/2002–, 14 de mayo de 2004 –recurso de casación 4075/1999–; 20 de enero de 2006 –recurso de casación 696/2001–, 27 de marzo de 2006 –recurso de casación 1839/2001–; 20 de junio de 2006 –recurso de casación 2794/2001–; 31 de octubre de 2006 –recurso de casación 4593/2001–; y 22 de noviembre de 2017 –recurso de casación 3142/2016–, basadas todas en la configuración unitaria, civil y fiscal, del préstamo hipotecario.

15 Sigue haciendo mucho daño la doctrina de la riqueza potencial del T.C., que empezó con el impuesto sobre tierras infrautilizadas y siguió en el T.S. con el I.A.E. La recuperan los Autos T.C. 24/2005, de 18 de enero, y 223/2005, de 24 de mayo, para constitucionalizar torpemente el I.A.J.D.: «solo quien tiene capacidad de pago, esto es, quien tiene aptitud para hacer frente a la amortización de un préstamo o de una deuda puede convertirse en titular del mismo». Como bien señalan LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D....*, cit, acudir a la riqueza potencial es como deslizarse por una pendiente cómoda y peligrosa, es un concepto jurídico indeterminado que debe ser esgrimido con precaución y no resulta convincente en este caso porque se confía en que se obtendrán los ingresos futuros necesarios para la amortización, lo cual está por ver: no es ya potencial esa riqueza sino meramente futurible en mi opinión.

16 Grave confusión en la que incurre los Autos T.C. 24/2005, de 18 de enero, y 223/2005, de 24 de mayo, que más parecen guiados del interés de quitarse esta patata caliente de encima de la mesa, que de indagar acerca de cuál es la capacidad económica gravable, bien dudosa, desde luego, como

estamos tratando de encontrar la legitimación del impuesto que grava el negocio en la medida en que se documenta, no la adquisición ya gravada. Tal propiedad va a ser gravada a partir de su adquisición en el I.B.I., impuesto directo, patrimonial, y aquí de lo que estamos tratando es de justificar la riqueza que emerge para que opere un impuesto indirecto, el I.A.J.D., que no se basa en la titularidad de bienes sino en la realización de un negocio documentado. El argumento, pues, está fuera de lugar por doble motivo, pues nada tienen que ver la adquisición y la titularidad del bien que se hipoteca con la legitimación del impuesto que grava el negocio por ser documentado en escritura pública¹⁷.

El tercer argumento encierra un voluntarista e inconcreto juicio de valor: el tributo es exigible porque no cabe duda de que el mercado inmobiliario en el que juegan los actores, prestamista y prestatario, moviliza la economía, «participando ambos de la riqueza que se genera a su través». Parece que se quiere decir, aunque no se termina de expresar así, una obviedad, que el prestatario se beneficia porque adquiere el préstamo en mejores condiciones económicas, más fácilmente y más barato, gracias a la garantía real; y el prestamista se beneficia porque concierta el préstamo más seguro, más valioso por más fácil de ejecutar y reembolsar el día de mañana, beneficiándose el tráfico inmobiliario de la seguridad jurídica, indudablemente¹⁸.

No voy a negar que los operadores del mercado hipotecario, prestamistas y prestatarios, movilizan riqueza. Pero sí dejo apuntado que se reflexione acerca de quién es el más beneficiado de ella, quien adquiere más desde el punto de vista del principio de capacidad económica pues tratándose de impuestos indirectos es la pregunta pertinente para determinar con mayor corrección quién debe de ser el sujeto pasivo obligado al pago¹⁹. Adelanto que en mi entender el adquirente más beneficiado en este negocio complejo es el prestamista, acreedor hipotecario, por el valor de la seguridad jurídica que adquiere al documentar

admiten LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D....*, cit, que no obstante ven alguna riqueza en la circulación de bienes que implica el préstamo, por lo que les parece simplificador postular suprimir el impuesto, conclusión que no es compartible: si estamos diciendo y aceptando que apenas hay capacidad económica visible, el I.A.J.D. tiene un fragilísimo fundamento constitucional, de papel podríamos decir, ergo no es simplificador suprimirlo, al menos para las operaciones encaminadas a las adquisiciones de vivienda habitual.

17 Lo ven claro LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D....*, cit, páginas 110-4: «Quien hipoteca el bien que adquiere gracias a ese préstamo manifiesta ante todo que no obtendría ningún crédito sin vincular ese bien a la garantía hipotecaria...no hay tal riqueza real equivalente al valor del bien hipotecado por la sencilla razón de que se adeuda al mismo tiempo el importe financiado...la riqueza real sería en todo caso la diferencia neta entre ese valor real y el importe de la deuda pendiente de amortización».

18 IGLESIAS CANLE, Santiago: *El impuesto sobre actos jurídicos documentados: estudio de su hecho imponible*, Marcial Pons, Madrid, 1999, sí que ve beneficio real para el sujeto pasivo que lo sea el prestatario, y por lo tanto encuentra constitucional el gravamen. En la jurisprudencia es habitual declarar que el beneficio es para las dos partes, como se ve en las docenas de manejadas por los autores que ya van citados, y que son ya de cita aburridísima por harto repetitiva.

19 Acierta plenamente el voto particular concurrente de Nicolás MAURANDI GUILLÉN a las 3 S.T.S. de 16 de octubre de 2018 al incidir en que la polémica había que resolverla de la mano del artículo 31 C.E., atendiendo al principio de capacidad económica, principal patrón hermenéutico que ha de seguirse para fijar el sujeto pasivo en el I.A.J.D. que grava los préstamos hipotecarios «y con ello el pronunciamiento habría ganado en claridad y fuerza persuasiva», lo que suscribo totalmente. Razona que «el válido ejercicio de la potestad tributaria no puede apoyarse únicamente en una finalidad recaudatoria, pues ha de respetar y observar los parámetros constitucionalmente establecidos para la distribución de la carga tributaria», de los cuales el principal condicionante, subraya, es la capacidad económica individualizada.

el préstamo en escritura pública inscribible en el registro y ejecutable con celeridad²⁰. El valor de lo que adquiere este sujeto prestamista es superior, en mi opinión, al valor de lo que adquiere el prestatario, un crédito más barato, por supuesto, pero a cambio de arriesgar la propiedad recién adquirida, que pone en peligro cierto hipotecándola, lo que mengua considerablemente el valor de su adquisición, desde el punto de vista del principio de capacidad económica: ha adquirido un crédito barato a cambio de una propiedad mermada por comprometida/afecta al cumplimiento de una obligación. A mi juicio, lo que ha ganado por un lado lo ha perdido por otro, no veo que sea el beneficiario principal de la operación de préstamo hipotecario ni, por ende, que tenga que ser el sujeto pasivo obligado al pago del I.A.J.D.²¹.

2. La trascendental importancia de la hipoteca, desde un punto de vista jurídico-tributario, desplaza al préstamo como negocio principal, que lo es solo desde el punto de vista jurídico-civil, en este complejo negocio de préstamo hipotecario

La controversia acerca de la determinación de quien haya de ser el sujeto pasivo del I.A.J.D. o persona obligada al pago viene dada por la complejidad del negocio que se somete a gravamen, pues es un negocio compuesto por dos, el préstamo y la hipoteca. Siendo dos las operaciones que se realizan conjuntamente, sorprende que durante años la ley del tributo se haya conformado con señalar como sujeto pasivo al *adquirente*, visto que adquirentes son los dos intervinientes, pues uno adquiere el préstamo y el otro la hipoteca. En la lógica del T.R.I.T.P.O.S.A.J.D. ha de ser contribuyente obligado al pago en las diversas

20 Aun así, habría que discutir si esa seguridad jurídica que adquiere el acreedor hipotecario vale tanto como para exigirle un impuesto de esta nada despreciable cuantía. A mi entender, con el I.A.J.D. cuota variable se está gravando desmesuradamente una riqueza no fácilmente evaluable, el valor de la seguridad jurídica, que el Estado debería prestar a todo el mundo gratuitamente o, si acaso, exigiendo una tasa discreta en su cuantía, análoga a tantas otras que se exigen por inscribir y ganar una protección. Ya la modalidad de cuota fija del I.A.J.D. cumple esa función: se grava la documentación por la especial protección que el ordenamiento jurídico ofrece al documento público, la ventaja genérica que ofrece la fe pública notarial y el acceso al Registro. La cuota variable resulta redundante además de excesiva, gravando otra vez la mayor protección sustantiva y procesal que ofrece la fe pública notarial respecto de actos y contratos en los que concurren los dos requisitos –evaluable e inscribible–. Y tratándose de viviendas, resulta entorpecedora y perturbadora del derecho de acceso a las mismas.

21 Lo cual intuyó certeramente, aunque no terminara de decirlo con estas palabras, la Sala de lo Civil del T.S. en su Sentencia de 23 de diciembre de 2015 –recurso de casación 2658/2013–: la imputación en exclusiva al consumidor/prestatario de todos los tributos que gravan la formalización del préstamo hipotecario es abusiva, porque hay otro beneficiario, que además lo es más... Lo explican GARCÍA GIL, José Luis-GARCÍA GIL, Francisco Javier: *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, DIJUSA, Madrid, 2001: si el documento se grava porque contiene un acto inscribible que resulta ser la hipoteca, no el préstamo, habrá que determinar quien es el beneficiario de la garantía o persona en cuyo interés se formaliza...no cabe duda de que resulta ser el acreedor hipotecario, esto es, el prestamista –páginas 407-8–.

modalidades de este macro tributo²² *la persona a cuyo favor se constituye el derecho*. Luego con arreglo a este lógico criterio propio de la imposición indirecta, en la constitución de hipotecas lo sería el acreedor hipotecario, criterio que acoge el artículo 29 T.R.I.T.P.A.J.D. Pero ocurre que la gran mayoría de las hipotecas se constituyen en garantía de un préstamo, en cuyo caso es sostenible, como lo ha hecho la jurisprudencia tradicional, que se tome por adquirente y sujeto pasivo al que lo es del préstamo, pues no en vano es éste el negocio principal desde el punto de vista jurídico-civil²³.

Como el artículo 15 T.R.I.T.P.O.S.A.J.D. sancionaba y sanciona que cuando concurren simultáneamente préstamo e hipoteca se tribute solo por el concepto préstamo, la jurisprudencia ha convertido durante años y no sin polémica, en sujeto pasivo obligado al pago del I.A.J.D. al prestatario²⁴...hasta que llegó el mes de octubre de 2018 y la Sección 2ª de la Sala tercera del T.S. se planteó que esta tradicional regla de la tributación unificada del préstamo y la hipoteca, que hemos aplicado todos como obedientes doctrinos durante años, no tendría por qué ser aplicable en el ámbito del I.A.J.D. Se cuestiona así una jurisprudencia tradicional uniforme en considerar que, como la gran mayoría de los préstamos que conocemos son mercantiles puesto que son concedidos por entidades financieras, están sujetos y exentos en el I.V.A. Y cuando van asegurados por garantía hipotecaria, están sujetos a A.J.D. siendo obligado al pago el prestatario deudor hipotecado, como se ha cuidado de recordar durante años el polémico artículo

22 De «verdadero cajón de sastre en el que subsisten los restos de tributos de gran importancia recaudatoria y jurídica en el pasado», lo califican MARTÍN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-TEJERIZO LÓPEZ, J.M.-CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2019, página 810. Como razona el voto particular de Francisco José NAVARRO SANCHÍS a las 3 S.S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 –recurso de casación 1669/2018–, la llamada cuota fija más parece una tasa que un impuesto, «dado que parece atender más al principio retributivo de un servicio público que al principio contributivo propio de los impuestos, basado en la capacidad económica, de muy lábil aparición en estos casos».

23 Cfr. BLASCO GASCÓ, Francisco de Paula: «El contrato de constitución de hipoteca inmobiliaria. Aspectos tributarios», ubicadas en el Tratado *Contratos, tomo IX, contratos de financiación y garantía*, magna obra dirigida por Mariano IZQUIERDO TOSLADA, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2014. CASTÁN TOBEÑAS, José: *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Tomo segundo, volumen segundo, Reus, Madrid. 1978, páginas 414-421, aunque establece que puede ser considerada como derecho real o como contrato, la caracteriza como un derecho real accesorio de garantía. DIEZ PICAZO...Pero las 3 S.S.T.S. de 16 de octubre de 2018 razonan muy atinadamente así: «El hecho de ser la hipoteca un derecho real de constitución registral la sitúa, claramente, como negocio principal a efectos tributarios en las escrituras públicas en las que se documentan préstamos con garantía hipotecaria, pues el único extremo que hace que el citado acto jurídico complejo se someta al impuesto sobre actos jurídicos documentados es que el mismo es inscribible, siendo así que, en los dos negocios que integran aquel acto, solo la hipoteca lo es» –Fundamento Jurídico Quinto.3–.

24 Cfr. Artículo 15.1 T.R.I.T.P.A.J.D. y artículo 25.1 del Reglamento del I.T.P.A.J.D. aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo: «La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo», añadiendo el reglamento «cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía». Con base en estos preceptos buena parte de las hipotecas, que aseguran préstamos, no tributan en T.P.O. Si acompañan al préstamo civil o están previstas en él, tributan sólo por el concepto préstamo, que está exento de la modalidad I.T.P.O., ex artículo 45.I.B.15 T.R.I.T.P.A.J.D. Además, todas las mercantiles por ser concedidas por entidades financieras tampoco se sujetan a I.T.P.O. sino a I.V.A., en el que están exentas ex artículo 20.1.18 de la Ley del I.V.A.

68.2 del Reglamento del I.T.P.A.J.D.²⁵... hasta que ha sido expulsado del ordenamiento jurídico por la primera de las 3 S.T.S. de 16 de octubre de 2018 citadas, determinantes del terremoto judicial del año.

El cambio de doctrina que llevan a cabo estas 3 sentencias de la Sección 2ª de la Sala tercera del T.S. parte de un planteamiento que encierra una dosis de lógica incontestable y que arranca necesariamente de preguntarse qué es lo principal y qué es lo accesorio en un préstamo hipotecario. Porque ocurre que, en un préstamo hipotecario, negocio mixto que refunde dos operaciones, los posibles adquirentes de derechos llamados a ser sujetos pasivos del I.A.J.D. son dos, el adquirente del préstamo y el adquirente de la hipoteca²⁶. Uno adquiere el capital prestado, el otro adquiere la seguridad jurídica en forma de garantía real. Como la jurisprudencia tradicional había seguido a pies juntillas la regla de la tributación unificada por el concepto préstamo, todos hemos tenido que aceptar, con agrado o sin agrado, en la doctrina y en los tribunales, que el sujeto pasivo de los préstamos hipotecarios, en el I.A.J.D., era el prestatario, adquirente del derecho en el negocio jurídico principal del que la hipoteca es un negocio jurídico accesorio, según Derecho Civil²⁷. Pero que ello sea así desde un punto de vista jurídico-civil no quiere decir que lo sea adoptando un enfoque metodológico jurídico-tributario, que es que el que ha adoptado la Sección 2ª de la Sala tercera del T.S., acertadamente, en mi opinión, y sin que ello signifique que la posición tradicional no estuviera también fundada. Ocurre sencillamente que

25 Declarado ilegal y anulado, sin posible vuelta atrás, por la primera de las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 2018, Sentencia número 1505/2018, recaída en el recurso de casación número 5350/2017. Ya había sido apuntada la ilegalidad en la doctrina entre otros por FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2005, denunciando la inexistencia de una norma con rango legal que permita considerar que en los préstamos hipotecarios el sujeto pasivo del gravamen proporcional, es el prestatario en lugar del acreedor garantizado, es decir la entidad financiera. Y ahora lo han ratificado las 3 S.S.T.S. de 16 de octubre de 2018 citadas, ponente en la primera Jesús CUDERO BLAS que razona acertadamente: «...no alcanza la Sala a entender la razón por la que –de ser esa la voluntad de legislador– no hay precepto equivalente en la ley respecto de la modalidad de actos jurídicos documentados, pues el artículo 29 pudo aclarar –como hizo respecto de transmisiones patrimoniales– quien es el sujeto pasivo en un negocio complejo que la ley ha contemplado expresamente en un artículo aclaratorio (el artículo 15) referido exclusivamente a una modalidad tributaria distinta» –Fundamento Jurídico Quinto.3–.

26 Que el adquirente en el derecho real de hipoteca es el acreedor garantizado es indubitado para FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Cambio de criterio...*, cit. Contundente el voto particular concurrente de Nicolás MAURANDI GUILLEN a las 3 S.T.S. de 16 de octubre de 2018: «Las razones que justifican el tributo sobre los actos jurídicos documentados concurren en mucha mayor medida en el acreedor hipotecario...pues deriva de la necesidad que tiene del instrumento notarial y del asiento registral para que se constituya válidamente su derecho real de garantía; esto es, lo que se grava es el inequívoco beneficio que dicho acreedor hipotecario obtiene con la intervención notarial y registral para que la protección de su derecho de crédito resulte reforzada con las ventajas sustantivas y procesales que son inherentes al derecho real de hipoteca. Y frente a ello, la posible ventaja que para el deudor prestatario pueda tener la formalización notarial del préstamo es, sin ningún género de dudas, notablemente inferior (si no nula) a la que obtiene el acreedor hipotecario».

27 El legislador bien podría haber seleccionado desde un principio como sujeto pasivo al acreedor hipotecario, a la vista de la mayor importancia económica del beneficio que éste adquiere, en la generalidad de los casos, y de que la hipoteca y su tráfico demuestra tal entidad en la vida moderna que el negocio jurídico antes accesorio ha terminado asumiendo, desde el punto de vista de la riqueza en juego, el papel protagonista con el tiempo. Pero la escogida ha sido una opción de política legislativa que cabe en la Constitución según los Autos del T.C. 24/2005, de 28 de enero y 223/2005,

estaba fundada, sí, pero más en Derecho Civil que en Derecho Tributario²⁸, cuyo patrón intelectual e interpretativo es el principio constitucional de capacidad económica, prevalente sobre cualquier otro y capaz de legitimar un apartamiento de patrones intelectivos jurídico-civiles²⁹.

Tres sentencias de la sección 2ª, que tiene por encomendados los tributos, dentro del reparto especializado de cuestiones de la Sala 3ª del T.S., de 16 de octubre de 2018 citadas –números 1.505, 1.523 y 1.531– han determinado que el sujeto pasivo tiene que ser el acreedor hipotecario con base en varias razones, a cual mejor fundamentada en mi opinión. La primera, que la añeja regla de la tributación unificada del préstamo se estableció para ser aplicada en la modalidad T.P.O. y no en la modalidad A.J.D. –de hecho el artículo 15 T.R.I.T.P.O.S.A.J.D. que la enuncia forma parte del título I, referente al I.T.P.O., y no del título III, referente al I.A.J.D., en el que no figura la mentada y sacralizada regla, que tampoco figura en el título preliminar ni en las finales disposiciones comunes, lo que la hubiera hecho aplicable sin polémica a todas las modalidades de este cuádruple y confuso gravamen.

de 24 de mayo, que inadmitieron las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas al respecto, y dieron por válida la opción legislativa, pese a señalar sujeto pasivo a quien menos capacidad económica demuestra en este negocio complejo. Porque como bien dice Nicolás MAURANDI GUILLÉN en su voto particular concurrente a las 3 S.T.S. de 16 de octubre de 2018, «la capacidad económica gravada en el tributo sobre los *actos jurídicos notarialmente documentados* se individualiza con claridad en el acreedor hipotecario y resulta nula o notoriamente inferior en el deudor prestatario...si hay que buscar una concreta manifestación de capacidad económica individual que guarde relación con la figura tributaria de la que se viene hablando, esta relación se da antes y en mucha mayor medida con los derechos económicos del acreedor hipotecario que con los del deudor prestatario. Y, por ello, la debida observancia del artículo 31 C.E. aconseja situar en el acreedor hipotecario la capacidad económica que resulta gravada en esta figura de tributo sobre los *actos jurídicos documentados notarialmente*».

28 Confiesa su opción metodológica jurídico-civil, que no es la mejor pero es la seguida tradicionalmente por la Sala 3ª, el voto particular de Dimitry BERBEROF AYUDA a las 3 S.T.S. de 16 de octubre de 2018 citadas, al decir que ha de «estarse a una interpretación basada en el derecho privado, como confirma el artículo 3.1. T.R.I.T.P.A.J.D....se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil...consecuentemente, ante este silencio, vacío u obscuridad, la norma tributaria debería integrarse mediante su aplicación supletoria, por la normativa general o particular que disciplina la institución jurídica que el legislador utiliza pero no caracteriza...cobra así sentido el no disgregar entre préstamo e hipoteca a efectos tributarios cuando a efectos civiles el préstamo hipotecario responde a una unidad funcional y económica...». Ocurre que este planteamiento ha terminado por anteponer como canon interpretativo al Derecho Civil, prevalentemente a un principio constitucional, el de capacidad económica, que goza teóricamente, y debería de gozar en la práctica, a nuestro juicio, de superior rango y eficacia como criterio intelectual y aplicativo de las normas tributarias, superior a todo el derecho civil reunido...No lo ha apreciado como debería, este crucial punto, este voto particular expresivo del sentir de la mayoría de la Sala 3ª que se plasma luego en las 3 Sentencias de 27 de noviembre de 2018 citadas recogedoras de la línea tradicional, imbuída de la metodología interpretativa jurídico-civil, apreciable en docenas de sentencias allí citadas.

29 Lo intuye los ponentes de las 3 S.T.S. de 16 de octubre de 2018, Jesús CUDERO BLAS, José DÍAZ DELGADO y Nicolás MAURANDI GUILLEN, si bien lo desarrollan escuetamente en el Fundamento Jurídico Quinto.4: «si analizamos el artículo 30.1 desde la perspectiva de la capacidad contributiva, es claro que la que se pone de manifiesto, a tenor de su redacción, no es la del prestatario (que solo ha recibido el préstamo y que se obliga a su devolución y al pago de los intereses), sino la del acreedor hipotecario (“único verdadero interesado en que se configure debidamente el título y se inscriba adecuadamente en el Registro de la Propiedad)». Razonan a continuación quien detenta el interés, indicador de capacidad económica utilizable para determinar quienes sean los obligados tributarios y añade: «no nos cabe la menor duda de que el beneficiario del documento que nos ocupa no es otro que el acreedor hipotecario, pues él (y sólo él) está legitimado para ejercitar las acciones (privilegiadas) que el ordenamiento ofrece a los titulares de los derechos inscritos. Sólo a él le *interesa* la inscripción de la hipoteca (el elemento determinante de la sujeción al impuesto que analizamos), pues ésta carece de eficacia alguna sin la incorporación del título al Registro de la Propiedad».

Además, entiendo yo que, aplicada en toda su potencialidad, la regla de la tributación unificada del préstamo y la hipoteca llevaría a declarar la exención de todos los préstamos hipotecarios en todas las modalidades, también en I.A.J.D., pues todos los préstamos están exentos en T.P.O., exención que el T.S. ni admite ni unifica para los préstamos hipotecarios sujetos al I.A.J.D. Volveremos enseguida sobre ello pero adviértase ya que la mentada regla de la tributación unificada no opera como una regla unificadora imperativa y determinante de tratamientos uniformes en todo caso sino como una regla que ha sido modulada según criterios jurisprudenciales hasta la fecha, para gravar sí, para exentar no³⁰.

La segunda razón para no sacralizar ni sacar de su contexto –del título I del T.R. referido al I.T.P.O., que no es el título III referido al I.A.J.D. – la regla de la tributación unificada del préstamo y la hipoteca es que se obedece a una conceptualización negocial propia de Derecho Civil que fue importada por el Derecho Tributario a la que éste no tiene por qué plegarse, puede plegarse a ella o no, aceptarla tal cual o modularla y matizarla. Que un negocio sea principal y otro accesorio conforme a patrones de Derecho Civil no quiere decir que lo sean igualmente conforme a patrones de Derecho Tributario. En Derecho Tributario hay que atender a la riqueza que emerge y que se grava, que es el patrón a considerar para aplicar un impuesto, el de atender a la capacidad económica presente, por imperativo constitucional, lo que nos lleva derechamente a considerar, a la sección 2ª de la Sala 3ª y a nosotros también, que en el préstamo hipotecario el negocio principal a efectos tributarios es la hipoteca y no el préstamo³¹. La hipoteca ha desplazado al préstamo no sólo en importancia económica, que desde luego, sino también en relevancia jurídico-tributaria. Porque lo que determina la sujeción al I.A.J.D. es la inscribibilidad del documento público y lo que se inscribe es la hipoteca, no el préstamo, que no es derecho real inscribible. Así las cosas, en el I.A.J.D. lo que se grava verdaderamente no es un préstamo sino una hipoteca, se grava la documentación pública de un negocio porque ello es lo que lo hace inscribible, siendo las características jurídicas y económicas predominantes de la hipoteca las determinantes del gravamen en conceto de I.A.J.D.: el ser un documento público inscribible. Recordemos que el Derecho Tributario tiene autonomía calificadora y no tiene por qué ple-

30 Para FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Cambio de criterio...*, cit, si aplicamos la regla de la tributación unificada con todo su vigor tendría que estar exento todo préstamo, tanto en I.V.A. como en I.T.P.O. y en I.A.J.D. La regla de la tributación unificada se consolidó en docenas de sentencias. Como muestras, S.T.S. de 22 de noviembre de 2017 –recurso de casación número 3142/2016–; S.T.S. de 19 de noviembre de 2001 –recurso de casación número 2196/1996–; S.T.S. de 20 de enero de 2006 –recurso de casación número 693/2001–; S.T.S. 20 de junio de 2006 –recurso de casación número 2794/2001–; S.T.S. de 31 de octubre de 2006 –recurso de casación número 4593/2001–: Severa crítica a esta regla en LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D....*, cit,

31 Razones que desarrollan con acierto las Sentencias de 16 de octubre de 2018 citadas, así como los votos particulares de Nicolás MAURANDI GUILLÉN y Francisco José NAVARRO SANCHÍS a la posterior Sentencia del Pleno de 27 de noviembre de 2018. Como bien explican LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D....*, cit, página 71, que la hipoteca sea negocio accesorio del préstamo «es cierto conforme al derecho privado y no exige mayor comentario. Pero no significa que desde la perspectiva fiscal se llegue inexorablemente a la conclusión de que el obligado al pago del tributo A.J.D. correspondiente a ambos negocios tenga que ser el prestatario».

garse en todo a las calificaciones jurídico-civiles, de las que puede apartarse cuando el nuclear principio de capacidad económica así lo impone³².

Si en el negocio préstamo hipotecario lo más relevante desde el punto de vista jurídico tributario es la hipoteca y no el préstamo, es lógico que el sujeto pasivo haya de ser el acreedor hipotecario y no el prestatario, pues es aquél el adquirente más notable de la operación, el beneficiario mayor del negocio que se documenta y grava, la hipoteca que acompaña al préstamo y con ella, de la mayor capacidad económica en circulación, y así lo determinaron, acertadamente en mi opinión, las 3 polémicas S.S.T.S. de 16 de octubre de 2018³³.

La tercera razón esgrimida para sostener el cambio de jurisprudencia a favor de la consideración del prestamista como sujeto pasivo del I.A.J.D. viene dada por la atención que se presta a la base imponible fijada por la ley para las operaciones de préstamo hipotecario. Con buen criterio, en nuestra opinión, hay que fijarse en la base imponible, como lo hace la sección 2ª –tributaria– de la Sala 3ª para comprender adecuadamente la naturaleza de un tributo y aplicarlo debidamente, base que no es el capital prestado sino una muy superior, el importe de la responsabilidad hipotecaria determinada por el total capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo, según se cuida de advertir el artículo 10.2.c T.R.I.T.P.A.J.D. y recuerda la jurisprudencia de la sección 2ª, tributaria³⁴. La base imponible es pieza capital en la estructura de la mayoría de los tributos. Es imprescindible para fijar la cuota. Es un elemento clave para la correcta intelección del tributo, de su naturaleza directa o indi-

32 Sobre la autonomía calificadora del Derecho Tributario, siguen siendo válidas las reflexiones de mis maestros José Luis PEREZ DE AYALA-Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA: *Curso de Derecho Tributario*, I, EDESA, Madrid, 1983, páginas 90-92. Autonomía calificadora que no puede conducir al cantonalismo normativo pero que sí autoriza a matizar y no seguir a pies juntillas calificaciones y criterios interpretativos jurídico-civiles, máxime cuando hay que hacer valer eficazmente el principio constitucional de capacidad económica.

33 Aplaudidas por Ramón FALCÓN Y TELLA con criterios que compartimos plenamente en «Cambio de criterio sobre el sujeto pasivo de A.J.D. en los préstamos hipotecarios: la S.T.S. 1505/2018, de 16 de octubre», editorial de *Quincena Fiscal* nº 20/2018. No tiene duda de que la banca repercutirá el coste del impuesto sobre los solicitantes de hipotecas, vía comisiones o mayores intereses.

34 Criterio que ha quedado después en minoría tras el vuelco del Pleno de la Sala 3ª, que incomprensiblemente no presta atención a la base imponible, como si fuera un elemento prescindible del tributo y no esencial del mismo. No se comprende el desprecio que le hacen a la base imponible las 3 S.S.T.S. del Pleno de 27 de noviembre de 2018 citadas, claramente desafortunadas en este punto, con referencias en tono y redacción de los ponentes muy poco acordes con la importancia nuclear de este elemento del tributo para identificarlo, interpretar su norma y aplicarlo debidamente. Este maltrato a la base imponible hace pensar a Francisco José NAVARRO SANCHÍS en su voto particular a la S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 –recurso de casación 1669/2018–, que debe tratarse de una humorada y añade: «Ciertamente, conocer los rudimentos del Derecho Tributario lleva algún tiempo, de modo que el escaso plazo concedido para que los miembros de la Sala Tercera pudieran estudiar y formarse opinión en el asunto que nos ocupa ha podido llevar a algunos de sus miembros a alcanzar conclusiones poco reflexivas» –sic–. Severo juicio que no comparto pero sí creo que el desprecio a ciertas categorías jurídico tributarias viene dado por el excesivo apego a las categorías jurídico civiles. Como expresa el voto particular de Fernando ROMÁN GARCÍA a la S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 –recurso de casación 1669/2018–, a la Sección Segunda de la Sala Tercera cabe atribuirle un conocimiento profundo de la materia tributaria....nada justifica que pueda ponerse en duda que la establecida en las sentencias de octubre constituya una auténtica doctrina jurisprudencial...debería haber sido tomada en consideración para resolver los tres asuntos sometidos al enjuiciamiento del Pleno en el mismo sentido que los anteriores, a la vista de que las dos interpretaciones anteriores jurisprudenciales contrapuestas sobre la cuestión del sujeto pasivo gozaban de suficiente solidez y razonabilidad.

recta, de su función fiscal y/o extrafiscal, de su papel en el sistema tributario, de su constitucionalidad por adecuación al principio de capacidad económica. En este I.A.J.D. la base imponible es demostrativa de la importancia prevalente de la hipoteca sobre el préstamo en este negocio mixto de préstamo hipotecario. La base imponible es la responsabilidad hipotecaria no el capital prestado, lo que abona el razonamiento de que el negocio principal, económicamente y jurídico-tributariamente, es la hipoteca, no el préstamo³⁵.

Esta polémica nos la habríamos ahorrado si el T.S. hubiera aceptado desde un principio que la operación está exenta, no solo en I.T.P. y en I.V.A. sino también en I.A.J.D. Fácil lo tenía, una vez extendida la regla de la tributación unificada del préstamo fuera de su estricto contorno: si préstamo e hipoteca han de tributar siempre juntos, según la teoría jurisprudencial clásica, y si el préstamo es el principal y la hipoteca lo accesorio, según proclama con ahínco la jurisprudencia tradicional, hemos de colegir que cuando el primero está exento tendrá que estar exenta la segunda, pues la accesoriedad ha de seguir el régimen del principal. De haberse seguido hasta las últimas consecuencias la teoría jurisprudencial de la tributación unificada, y de la accesoriedad de la hipoteca respecto del préstamo, tendría el T.S. que haber reconocido la exención del préstamo hipotecario en el I.A.J.D., exención que nunca reconoció. Luego, o no estaba tan convencido de la vigencia y virtualidad de la teoría de la tributación unificada de préstamo e hipoteca, y de la accesoriedad de la segunda respecto del primero, o estas conceptualizaciones, sencillamente, son válidas si acaso para I.T.P.O. y nada más que para I.T.P.O., y nunca debieron extenderse al I.A.J.D.³⁶.

Pese a la abierta oposición de la mayoría de la doctrina³⁷, el Tribunal Supremo ha resuelto hasta la fecha que las exenciones a los préstamos no alcanzan al I.A.J.D., gravamen documental por el que deben tributar efectivamente, sin que ello haya conseguido acabar con las razonadas discrepancias de

35 Clarividentes las 3 S.T.S. de 16 de octubre de 2018 citadas, ponente en la primera Jesús CUDERO BLAS, al referirse a la base imponible en su Fundamento Jurídico Quinto.4: «...inequívocamente, el aspecto principal (único) que el legislador ha contemplado en el precepto citado es la hipoteca, máxime si se tiene en cuenta que aquellos extremos (los intereses, las indemnizaciones o las penas por incumplimiento) solo pueden determinarse porque figuran en la escritura pública de constitución de hipoteca y porque son las que permitirán que el acreedor pueda ejercitar la acción privilegiada que el ordenamiento le ofrece». Sobre la esencialidad de la congruencia hecho imponible/base imponible y el nuclear papel de ésta como elemento clave del tributo sigue siendo obligado ilustrarse con el estudio de RAMALLO MASSANET, Juan: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero* número 20/1978.

36 Modestamente pienso que los forofos de la teoría de la tributación unificada del préstamo, y de la accesoriedad del préstamo respecto de la hipoteca, se aferraron a ella sin pensar en todas sus consecuencias jurídico-tributarias, y haciendo uso exclusivo de su mentalidad jurídico-civil. ¿O es que todavía colea la teoría de la interpretación restrictiva de las exenciones por ser éstas excepciones a la norma general, y esta es la clave de la denegación? Una cosa es que no se pueden extender las exenciones por analogía y otra que no queramos verlas donde sí han de estar por voluntad legislativa. Severa crítica a la regla de la tributación unificada de préstamo e hipoteca, por desconocer el papel singular que cada negocio tiene y su trascendencia a la hora de fijar el sujeto pasivo en LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios*, cit, páginas 151-5. Creen que la Sección Segunda con su cambio de doctrina sigue apegada a la teoría de la tributación unificada, solo que le ha dado la vuelta, invirtiendo ahora el sujeto pasivo.

37 A favor de la exención de los préstamos hipotecarios también en I.A.J.D., amplía lista recogida por LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios*, cit, páginas 41-42, nota 11. Sostienen, no obstante, a lo largo de su obra, que algo de

buena parte de los operadores y comentaristas³⁸. Entienden con razón la mayoría de los autores que la redacción del precepto regulador de la exención (apartado 15 del artículo 45.I.B. T.R.I.T.P. –1993, al igual que su homólogo en el artículo 48 T.R.I.T.P.A.J.D.– 1980) permite interpretar la voluntad legislativa de exentar las operaciones de préstamo hipotecario en toda su dimensión, también en su formalización notarial en documento público inscribible. El T.S. se ha dejado llevar de un literalismo restrictivo del verdadero alcance de la exención. Si se quería dejar sin gravar al préstamo hipotecario en los principales impuestos indirectos, I.T.P.O. e I.V.A., como parece que es la intención del legislador, ha de serlo también que su formalización en escritura pública no quede efectivamente sujeta a otros impuestos indirectos complementarios o alternativos de los principales, como el I.A.J.D., pues de esta manera se subvierte la finalidad de la norma exoneradora, y se hace tributar al préstamo, negocio que se dice principal, exento, por el gravamen de su negocio que se dice accesorio, la hipoteca, que no parece que fuera lo querido por el legislador³⁹.

3. La ambigüedad legislativa en la determinación del sujeto pasivo del I.A.J.D., que ha de serlo el adquirente más relevante desde el punto de vista jurídico-tributario, el mayor beneficiario del complejo negocio de préstamo hipotecario

Tal y como venimos explicando desde el inicio de este trabajo, la polémica jurisdiccional y social se hubiera obviado si el legislador, respetando adecuadamente las exigencias del principio de reserva de ley, hubiera determinado claramente quien es el sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios. No debió despachar la cuestión el art. 29 T.R.I.T.P.A.J.D. diciendo que lo es el *adquirente* cuando resulta que *adquirentes* hay dos, el que «adquiere» el préstamo y el que «adquiere» la hipoteca. Tamaña inconcreción ha generado la liti-

capacidad económica exteriorizan ambos sujetos, por lo que ambos deben serlo por el negocio en el que son adquirentes. Critican, por tanto, ambas doctrinas del T.S., la mayoritaria y la minoritaria: «Quien acude a la problemática teoría de la *unidad del hecho imponible* y dice que a efectos fiscales solo cuenta el negocio principal, que es el préstamo, ignora a la hipoteca; y quien dice que el negocio principal es la hipoteca ignora al préstamo» –página 167–. Creen que tanto el Pleno como la Sección Segunda han pretendido sustituir al legislador –páginas 180-2–. Es lo que ocurre cuando éste no hace bien su trabajo, que alguien se presta a sustituirlo, ya sea el Gobierno con sus reglamentos o sean los Jueces con sus sentencias.

38 Amplia explicación de la polémica suscitada en su día en VILLARÍN LAGOS, M.: *La tributación de los documentos notariales*, cit, páginas 311-327. Pero como muestra CALVO VÉRGEZ, J.: *La tributación de las operaciones inmobiliarias en la cuota gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados*, Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2010, páginas 102-110, aún no está apagada. El T.S. cree además que tal tributación del préstamo hipotecario no vulnera las Directivas comunitarias del I.V.A., como veremos enseguida. Para MENENDEZ HERNANDEZ, J.: *Nueva fiscalidad de los actos jurídicos documentados*, cit, página 116, «las garantías, aun cuando son accesorias de los préstamos, no se benefician de la exención a ellos concedida, sino que disfrutan de un beneficio fiscal propio y privativo».

39 Así VILLARÍN LAGOS, M. en la obra MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.-VILLARÍN LAGOS, M.-DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al texto refundido del I.T.P.O.S.A.J.D.*, Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2004, página 709-710. En la misma posición OLIVER CUELLO, R.: *La tributación de las escrituras públicas de préstamos hipotecarios*, Tecnos, Madrid, 1995, página 57.

giosidad que conocemos, clásica y reciente, haciendo la cuestión no ya polémica sino tormentosa⁴⁰.

La reserva de ley poco ha sido suficientemente respetada en la determinación del sujeto pasivo por el T.R.I.T.P.O.S.A.J.D. La ley reguladora del tributo debe identificar quien es el sujeto pasivo de forma diáfana, con contundente claridad. No lo hizo y pasó lo que pasó. El legislador confió al reglamento la concreción del sujeto pasivo del I.A.J.D. Pero es que el reglamento no es quien para cubrir lagunas en materias reservadas a la ley. Sorprende que haya estado vigente su extralimitación tanto tiempo. Se ve que desde Romanones para acá, tenemos en España un respeto reverencial por los reglamentos, o al menos por algunos...⁴¹.

También es cierto que el reglamento no venía diciendo nada distinto de lo que venía diciendo la jurisprudencia mayoritaria de la Sala 3ª, ante una ambigüedad legislativa que daba por obvio lo que no puede darse por obvio de ninguna de las maneras. De ahí que, en mi opinión, tildar al reglamento de ilegal en este punto concreto y expulsarlo del ordenamiento jurídico ha terminado por ser un castigo severo para una norma reglamentaria que más que ilegal sería

40 Aunque no es el objeto de este comentario, creo que tampoco fue afortunado el proceder de la Sala 3ª, no avocando a Pleno el conocimiento del asunto desde un principio, y no cuando estaba ya resuelto por la sección 2ª, a la que se ha desautorizado cuando ya había fijado jurisprudencia en 3 sentencias, desprestigiándose el T.S. y toda la Administración de Justicia, y sirviendo en bandeja a demagogos de toda clase y condición sus críticas tan aceradas como infundadas: las 2 líneas jurisprudenciales están fundadas y bien fundadas. No hay ni un ápice de frivolidad ni de activismo judicial ni de servilismo a los poderes financieros en ninguna de ellas. Pero hay que evitar que se produzcan cambios de criterio desconcertantes y reversibles a las pocas semanas, pues ello no beneficia nada a la seguridad jurídica ni a la económica, por cierto, no tan dañada como pronosticaron algunos agoreros: a los pocos días y semanas el ritmo de contratación de hipotecas se había regularizado, pese al decreto final al que se ha llegado. Inciden en la impertinencia de la avocación a pleno los votos particulares de José Manuel SIEIRA MÍGUEZ, Pablo LUCAS MURILLO DE LA CUEVA y Francisco José NAVARRO SANCHÍS a las 3 S.S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 citadas: las 3 S.S.T.S. de 16 de octubre de 2018 ya habían fijado jurisprudencia., lo que hizo innecesaria y perturbadora la celebración de un Pleno para alterarla.

41 Ya había sido apuntada la ilegalidad en la doctrina entre otros por FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel; Madrid, 2005, denunciando la inexistencia de una norma con rango legal que permita considerar que en los préstamos hipotecarios el sujeto pasivo del gravamen proporcional, fuera el prestatario en lugar del acreedor garantizado, es decir, la entidad financiera. No lo vio así la Sala 3ª durante años, pero sí las 3 S.S.T.S. de 16 de octubre de 2018, que no comprenden como el legislador no aclaró nunca quien era el adquirente, «sí no lo hizo fue porque consideró que lo verdaderamente relevante en el repetido negocio complejo, a efectos de su sometimiento a gravamen, era la necesidad de inscripción, requisito que fundamenta la aplicación del tributo y que concurre exclusivamente en la hipoteca. El artículo 68.2 del reglamento, por tanto, no tiene el carácter interpretativo o aclaratorio que le otorga la jurisprudencia que ahora modificamos, sino que constituye un evidente exceso reglamentario que hace ilegal la previsión contenida en el mismo, ilegalidad que debemos declarar en la presente sentencia de conforme dispone el artículo 27.3 de esta Jurisdicción». En mi modesta opinión, ante la ambigüedad legislativa el reglamento opta por una de las posibles alternativas, la mejor fundada desde la óptica jurídico-civil, la peor fundada desde la óptica jurídico-tributaria y constitucional. El reglamento invade la reserva de ley tratando de solucionar un problema que solo la ley pudo y debió resolver. De ahí que el voto particular de José Manuel BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT a la S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 –recurso de casación 1669/2018– postule que debió plantearse cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 29.2 T.R.I.T.P.A.J.D., vulnerador por inacción u omisión del principio de reserva de ley.

inconstitucional por invasora del principio constitucional de reserva de ley⁴². Como tantas otras que campan por sus fueros hasta que son detenidas por una jurisdicción contencioso-administrativa celosa controladora, unas veces más que otras, del papel que a cada norma reglamentaria le cabe en nuestro ordenamiento jurídico. En cualquier caso, el artículo 68.2 del Reglamento regulador del I.T.P.O.S.A.J.D. está anulado y más que anulado, una vez aprobado el Real Decreto Ley 17/20118, de 8 de noviembre, cuyo artículo único modifica el artículo 29 T.R.I.T.P.O.S.A.J.D. diciendo que en las escrituras de préstamo hipotecario será sujeto pasivo del I.A.J.D. el prestamista. Enseguida comentaremos otros aspectos de este Decreto Ley.

De esta manera el Gobierno, mediante norma con rango legislativo, un Real Decreto Ley, ha terminado por fijar tardía y bruscamente, en la forma, pero adecuadamente en cuanto al fondo, en mi opinión, quien ha de ser el sujeto pasivo del I.A.J.D. cuando grava préstamos hipotecarios. Estimando mejor fundada la posición de la sección segunda especializada en tributos de la Sala 3^a, comprendo también, porque está fundada, la posición tradicional y mayoritaria de la misma, que se ha querido imponer a partir de las 3 S.S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 citadas, dictadas por el Pleno tras unas semanas de desconcierto que mejor no vuelvan a repetirse. Línea tradicional apegada al Derecho Civil y a la concepción del préstamo hipotecario como negocio mixto en el que el principal es el préstamo y el accesorio la hipoteca. Línea tradicional sacralizadora de la añeja regla de la tributación unificada, también para el I.A.J.D., y no solo para el I.T.P.O. Línea tradicional que no aprecia la autonomía calificadora del Derecho Tributario ni la fuerza que en el mismo tiene como canon interpretativo, cuando hay problemas y oscuridades, el principio constitucional de capacidad económica, fuerza superior a la de cualquier principio o regla del Derecho Civil, cuando de aplicar tributos se trata⁴³.

Nos ratificamos, pues, en que el adquirente más relevante desde el punto de vista jurídico-tributario en un negocio de préstamo hipotecario es el acreedor y él debió ser seleccionado como sujeto pasivo, como al final lo ha sido, por obra y gracia del Real Decreto-Ley que enseguida comentamos, y que vino a zanjar,

42 Más que ambiguo resultaba críptico en el decir de LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios*, cit, páginas 44-48, donde critican que el art. 29 T.R.I.T.P.A.J.D. mezclara conceptos jurídicos tan heterogéneos como adquisición, solicitud o interés, descuidada o inconscientemente, de tal manera que su lectura no llevaba indefectiblemente a la conclusión de que el sujeto pasivo fuera el prestatario. No dudan de que el reglamento invadió la reserva de ley puesto que el sujeto pasivo es un elemento esencial y clave en la relación jurídico-tributaria y se sorprenden de que nadie hubiera planteado la cuestión de inconstitucionalidad por este motivo –páginas 125, 149-151–. Creen que lo mejor sería que ambos fueran sujetos pasivos por lo que verdaderamente adquieren, uno por el préstamo y otro por la garantía hipotecaria, si bien el prestamista podría ser sustituto del prestatario en su obligación tributaria, con derecho de reembolso –páginas 257-266–, salomónica e imaginativa solución, junto a otras que proponen para la cuota fija, no menos salomónicas.

43 Como explicara CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, 2012, página 523, en un negocio jurídico bilateral, instado por ambas partes, no es fácil escoger cuál de las dos ha de ser el sujeto pasivo, y menos en un gravamen tan anticuado y difícil de sostener desde la perspectiva del Derecho Comunitario y del Derecho Constitucional como es el I.A.J.D. Estamos de acuerdo en que se grava una capacidad económica endeble entorpeciendo la libre circulación de capitales, como ya denunciara en su día Fritz NEUMARK: *Principios de la Imposición*, I.E.F., Madrid, 1973. Pero mientras no sea expulsado del Ordenamiento por el Legislador, por el Tribunal Constitucional o por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, hemos de seguir aplicándolo y padeciéndolo.

tarde y abruptamente, una polémica que nunca debió haberse generado, al menos de la forma en que se generó. Pero tampoco es cierto que, como dice la exposición de motivos, se excepcione ahora la regla general del artículo 29 T.R.I.T.P.A.J.D., porque este precepto adolecía de la necesaria concreción y no nos permitía saber a ciencia cierta quien era el sujeto pasivo. Lo que hace el Decreto-ley es concretarlo, no excepcionar nada. Por otra parte, mantiene las exenciones subjetivas, siendo así que ahora beneficiaran a personas que no son sujetos pasivos...Se percibe el temor fundado a que los bancos repercutan de una manera o de otra el impuesto en los prestatarios⁴⁴.

4. Si el impuesto se repercute silenciosamente a los consumidores/usuarios, ¿qué cabe esperar de Parlamentos, Gobiernos –nacional y autonómicos– y Tribunales –T.C., T.J.U.E.–, además de dar tranquilidad a la banca?

Tengo la impresión de que el Gobierno cree que ha solucionado el problema que comentamos aprobando un Real Decreto Ley determinante de que el sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios es el acreedor. Solución ésta que, como venimos sosteniendo desde el principio de este trabajo, es la más correcta de acuerdo con la naturaleza de impuesto indirecto del I.A.J.D. y de la mayor capacidad económica que, aún escasa, evidencia el acreedor al formalizarse un préstamo hipotecario, respecto de la del deudor. Así debió establecerlo el legislador en su día, bien expresándolo claramente en el T.R.I.T.P.O.S.A.J.D. o en una ley *ad hoc* reguladora específica de este peculiar y confuso gravamen⁴⁵.

44 Como bien aprecia Ramón FALCÓN Y TELLA: «De nuevo sobre el sujeto pasivo de A.J.D. en los préstamos hipotecarios: la S.T.S. de 6 de noviembre de 2018 y el R.D.Ley 17/2018, de 8 de noviembre», editorial de *Quincena Fiscal* nº 22/2018, «quizá lo que se teme es que las entidades financieras acaben trasladando económicamente la carga del impuesto a sus clientes y se pretende evitar esta consecuencia a las entidades que gozan de exención subjetiva. Pero no deja de resultar difícil de explicar que una exención subjetiva se haya extendido a los préstamos hipotecarios por el mero hecho de que el prestamista, que ya no es sujeto pasivo, los haya contratado». DURAN-SINDREU BUXADE, Antonio: «Tribunal Supremo y Poder Económico», *Taxlandia Blog Fiscal* 31 de octubre de 2018, no duda de que todo impuesto que recae sobre la actividad empresarial es un coste para la empresa que ésta tiene que recuperar, antes o después, cuando el mercado se lo permite, vía precios.

45 En cuanto a las acciones que los usuarios gravados puedan plantear a la vista de estos cambios de criterio, jurisprudenciales y normativos, les vaticinamos poco éxito. Aparte de que lo prescrito sea intocable, para lo no prescrito cualquier solicitud de rectificación de autoliquidación, o de nulidad de liquidación administrativa, chocaría con el argumento sólido de que fue dictada en aplicación de un reglamento válido, y que la anulación de éste no tiene efectos retroactivos sino pro futuro –artículos 72 y 73 L.J.C.A.–. Sí que podría el interesado solicitar la revocación de liquidaciones dictadas teniendo por sujeto pasivo al prestatario, si es que ha habido alguna liquidación que así lo haya hecho en los pocos días transcurridos a partir de las S.S.T.S. de 16 de octubre de 2018 y hasta el 9 de noviembre, fecha de entrada en vigor del Real Decreto Ley 17/2018 –después no creo que haya oficina liquidadora que se haya atrevido a liquidar al modo tradicional–, alegando que circunstancias sobrevenidas han tornado improcedente el acto dictado. Pero la Administración no tiene la obligación de tramitar el procedimiento de revocación. En mi opinión, lo único que podría hacer, de oficio, es modificar las liquidaciones provisionales dictadas en aplicación del criterio que se deroga, practicando en su lugar liquidaciones definitivas, pero solo para el lapso temporal indicado –16 de octubre al 9 de noviembre de 2018–. Reflexiones nuestras en «El poder/deber de practicar liquidaciones definitivas», *Nueva Fiscalidad* número 1/2019.

Ahora bien, la cuestión dista mucho de estar zanjada satisfactoriamente, en mi opinión. Los partidarios de la tesis de la sujeción en cabeza del prestamista no pueden estar satisfechos. De lo más que pueden presumir es de haber obtenido una victoria pírrica y a costa de haber sometido al T.S., y a la credibilidad de la Administración de Justicia, a un severo varapalo. Es cierto que la solución a la postre triunfante, minoritaria en el T.S. pero impuesta por el Gobierno pro futuro, es técnicamente más acertada que la arrumbada, estando ambas fundadas. Pero lo que no se ha solucionado ni con la una ni con la otra es el sometimiento a gravamen de capacidades económicas endeblas, más frágil la una que la otra, cierto, pero poco sustanciales ambas como para soportar tributos tan onerosos como este I.A.J.D. en su cuota variable⁴⁶.

Sería una lástima que ni el Parlamento ni el Gobierno aprovecharan la viveza que el debate suscitó para darse cuenta de que, con la solución actual, se sigue gravando una manifestación de capacidad económica endeble, aunque sea la del acreedor hipotecario, y no sea tan anémica como cuándo se gravaba directamente al prestatario. Ni Parlamento ni Gobierno deberían cerrar los ojos y olvidar que este gravamen, que recaerá ahora en un primer momento y formalmente en las espaldas de las entidades financieras, es muy fácilmente repercutible por éstas en los consumidores y usuarios de los servicios financieros hipotecarios o no hipotecarios. Para las entidades financieras un tributo como éste es un coste más que se produce en el negocio, y que, como todos los costes empresariales, tenderá a ser recuperado por las empresas a través de los precios de los productos finales que ofrecen a los consumidores⁴⁷.

Parlamento y el Gobierno tendrían que ser conscientes de una vez de que tributos como éste entorpecen notablemente el acceso a la vivienda. Este tributo sigue siendo en el presente extremadamente desagradable, por oneroso, y difícil de soportar en ocasiones tan trascendentes de la vida como la compra de la vivienda. El esfuerzo que supone reunir el capital necesario para pagar la entrada a la vivienda y formalizar el préstamo por el habitualmente abundante resto del capital lo recompensa el legislador añadiendo un 1 o 1,5% más al coste de la operación, en concepto de I.A.J.D. que terminará repercutido vía comisiones en un contribuyente que está ya exhausto por el esfuerzo patrimonial y fiscal

46 Así como sería claramente *abusivo* que las entidades financieras impusieran el pago del I.A.J.D. al prestatario una vez cambiado el criterio por el Real Decreto Ley, creemos difícil que prosperara el calificativo de *abusivas* para todas las cláusulas formalizadas bajo el reinado del artículo 68.2 Reglamento aún no declarado ilegal: era una norma jurídica válida la que imponía la sujeción, ergo no se puede imputar a la entidad financiera ni exigirle una responsabilidad de la que no era autora ni causante. No es abusiva la imposición al consumidor de gastos o tributos que por imperativo normativo le corresponden. Sí es abusivo que la parte fuerte imponga a la parte débil el pago de impuestos que por tal imperativo normativo le corresponden a la primera, tal y como interpretan, correctamente, la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del T.S. LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D....*, cit, páginas 84-96.

47 No creo que decir esto sea pecar de falta de sutileza, sino más bien creo que mal andamos cuando tenemos que recordar, incluso por escrito, obviedades como ésta, siendo así que para suscribirlas no es preciso militar en ninguna confesión ideológico-política concreta –librenos Dios–. No lo dudan Ramón FALCÓN Y TELLA: *De nuevo sobre el sujeto pasivo de A.J.D....*, cit, y Antonio DURÁN-SINDREU: *Tribunal Supremo y Poder económico*, cit, que lo escriben ayunos de la hipocresía y de la sutileza que dicen que nos falta a quienes así pensamos y escribimos los queridos profesores sevillanos tan sutiles LASARTE y RAMOS, que no obstante intuyen la repercusión económica –página 212– como fundamento del mantenimiento de las exenciones, antes subjetivas, para cuando el prestatario sea una de esas entidades antes exentas.

realizado por el juego simultáneo de tan onerosas y variadas comisiones bancarias, gastos de gestoría, aranceles notariales y registrales, I.V.A. o I.T.P. por la compra...un auténtico bombardeo de impuestos, tasas y precios, públicos y privados, que merece reflexionar un poco sobre si se está favoreciendo así el acceso a la vivienda, derecho que se debería de proteger, o al menos no entorpecer⁴⁸.

Gobierno y Parlamento deberían de resistir a las presiones de las C.C.A.A. por el mantenimiento de este tributo, que es un renglón más en el presupuesto autonómico, pero no precisamente de los más suculentos. Pero parece que ninguna está dispuesta a renunciar a muchos euros por este concepto⁴⁹. Sorprende el proceder legislativo de algunas C.C.A.A., que han venido aprobando más y más tipos reducidos para cuando se adquiere vivienda por familias numerosas, discapacitados, jóvenes, en el mundo rural o vivienda protegida. Y cuándo proliferan tantos tipos reducidos me pregunto yo si no será que lo que sobra es el tipo general...⁵⁰. Llamativas son también las maniobras de algunas C.C.A.A. que se han lanzado a aprobar normativa propia eliminando los beneficios fiscales autonómicos que habían establecido a favor de prestatarios sujetos pasivos, visto que ahora no van a serlo, no vaya a ser que los beneficiarios efectivos terminen siendo los bancos. Porque para la Banca, tan vituperada y temida en esos días y en los posteriores, el I.A.J.D. es un coste más del que tendrá que resarcirse en

48 Muy atinadas reflexiones al respecto en el voto particular de José Manuel BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT a las 3 S.S.T.S. de 27 de noviembre de 2018 sosteniendo que debió plantearse cuestión de prejudicialidad al T.J.U.E. frente a los arts. 29 y 30 T.R.I.T.P.A.J.D. que friccionan con la normativa europea protectora del derecho de acceso a una vivienda como política pública de protección social y preserva y tutela la transparencia y equidad de las condiciones de obtención de créditos destinados a la adquisición de viviendas de uso residencial, todo lo cual ha de limitar la tributación que establezcan los Estados sobre las operaciones encaminadas a la adquisición de la primera vivienda. Nos consta que el Grupo Parlamentario Popular ha llevado a cabo distintas iniciativas para fijar un tipo cero y para que fuera la ley de créditos inmobiliarios la que fijara quien ha de hacerse cargo de cada uno de los gastos asociados a la constitución de una hipoteca, incluido el I.A.J.D. Tiempo tuvieron de hacerlo mientras gobernaron los responsables de este grupo político. Pero más vale tarde que nunca... Sorprendentemente, la Comunidad Autónoma de Castilla y León mantiene los tipos reducidos para la adquisición de vivienda en T.P.O. pero los suprime para los préstamos hipotecarios –ver nota siguiente–. No se comprende bien a qué jugamos así, simultáneamente a proteger el acceso a la vivienda y a proteger la recaudación presupuestaria, mejorándola, pero los dos objetivos a la vez van a ser difíciles de conseguir. A favor del mantenimiento de estos beneficios fiscales para la adquisición de vivienda, aunque el sujeto pasivo sea el prestamista, LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios*, cit, página 232, sin duda temerosos de la repercusión sutil.

49 En el presupuesto de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, que es el que tenemos más a mano, la previsión de recaudación por I.A.J.D. en el último presupuesto aprobado y prorrogado, el de 2018, es de 100 millones de euros, lo que representa menos del 1% del total del presupuesto de ingresos. El contradictorio proceder de las C.C.A.A. a partir de la tormenta judicial y el Decreto-Ley de finales de 2018 es asombroso. No hay más que asomarse a las explicaciones y cuadros que han tenido que componer LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios*, cit, páginas 210 y siguientes, para descifrar, entre grandes sudores, qué exenciones antes subjetivas siguen vivas y cuales no, y en que C.C.A.A.; qué tipos reducidos, bonificaciones y deducciones se mantienen, y cuáles han pasado a mejor vida, Comunidad por Comunidad, Autónomas todas en el ejercicio de su libre albedrío reaccional. Se impone una nueva norma armonizadora estatal también en esta materia, pues padece extraordinariamente el principio de unidad de mercado ante tanta disparidad normativa autonómica, como bien razonan los autores citados – páginas 224-8–.

50 Por poner algún ejemplo cercano, aprovechando que el Pisuerga pasa por Valladolid, Castilla y León, por Ley 1/2019, de 14 de febrero, suprime los tipos reducidos en los préstamos hipotecarios para la adquisición de vivienda que estaban vigentes, del 0,5% y del 0,01%, y locales de negocio, dice,

algún momento y de alguna manera, como todo empresario se ha de resarcir de cualquiera de sus costes, para lograr el beneficio⁵¹.

Después de la tempestad jurisdiccional viene una época de calma ¿o no? Algunos creen que no porque la cuestión va a desembocar, antes o después, en el T.J.U.E. Personalmente creo que este Tribunal Europeo no va a entrometerse en este asunto, pues tiene dicho ya que los derechos de registro –como se conoce en el mundo comunitario a gravámenes documentales al modo I.A.J.D.– son compatibles con el I.V.A. pues no son impuestos sobre el volumen de negocios ni obligan a ajustes en frontera. Perturbar sí que perturban la libre circulación de capitales, pero no tanto como para que el T.J.U.E. los declare contrarios a Derecho Comunitario, en mi opinión⁵². Algunas frases vertidas en el voto particular del magistrado BERBEROF a las 3 Sentencias de 16 de octubre de 2018

cuando éstos no lo disfrutaban. Nefasta supresión que fundamenta la breve exposición de motivos en que ahora el sujeto pasivo ha pasado a serlo el prestamista y con ello se evita que las entidades financieras se beneficien de esos tipos reducidos; con análoga desacertada motivación, por Decreto Ley 6/2018, de 13 de noviembre, Cataluña suprime tipos reducidos y lo fundamenta en la exposición de motivos en que beneficiaban a contribuyentes por razón de su capacidad económica, «finalidad que ha quedado desvirtuada desde el momento en que se convierte en contribuyente del tributo la entidad prestamista» –sic–. Nefasta supresión, a mi entender, con un razonamiento que adolece de cierta ceguera o de hipocresía, que no sé qué es peor, si no querer ver o hacer como que no se ve que las entidades financieras van a repercutir, están repercutiendo ya, este nuevo coste, vía comisiones, que pagaremos todos, o bien los prestatarios, encareciéndose el acceso a la vivienda, y/o los usuarios en general, que ninguna culpa tienen de la guerra hipotecaria desatada entre jueces y gobiernos. Peor es la solución de Cantabria –Ley 5/2019, de 23 de diciembre–, que no solo no establece tipo reducido para los préstamos hipotecarios sino que lo eleva al 2%, en todo caso, ergo también para vivienda. Pero no tenemos tiempo ni espacio ahora para analizar las medidas adoptadas por todas las C.C.A.A.

51 El penúltimo episodio de esta serie de reacciones contradictorias en cadena lo aporta la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, al introducir en la Disposición Final segunda una modificación del T.R.I.T.P.A.J.D. que añade un párrafo final a su artículo 45 impidiendo que se apliquen beneficios fiscales al sujeto pasivo prestamista acreedor hipotecario. O sea que va a ser contribuyente legal efectivo. Otra cosa es que lo sea de facto...Parece que se quiere neutralizar así la previsión introducida 4 meses antes por la nueva dicción del apartado 25 artículo 45.I.B T.R.I.T.P.O.S.A.J.D., obra del Real Decreto Ley 17/2018, de 8 de noviembre, en cuya virtud sí estarán exentas las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria cuando el prestatario sea alguna de las entidades o personas relacionadas en la letra A del mismo artículo 45.I, esto es, cuando el prestatario sea alguna de las entidades antes subjetivamente exentas. En esta línea, Navarra, por Ley Foral 20/2018, de 30 de octubre, mantiene el disfrute de la exención en los supuestos en que el prestatario sea alguna de las entidades tradicionalmente exentas subjetivamente, pero la elimina para cuando sean prestamistas las cooperativas de crédito. De esta manera, las que antes eran exenciones subjetivas que beneficiaban a sujetos pasivos, ahora son una suerte de exenciones objetivas en las que la operación está exenta porque el prestatario, que no es sujeto pasivo, es, sin embargo, una de esas entidades antes beneficiarias de la exención. Es urgente que se aclare si siguen vigentes estas exenciones en todas las C.C.A.A. o solo en aquellas que como Navarra se han preocupado de salvarlas. Creen que sobreviven LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios*, cit, páginas 210-3, salvo para las cooperativas, a las que ha perjudicado el cambio de sujeto pasivo, si no lo remedia cada Comunidad Autónoma. En cambio, creen que la Ley 5/2019 priva de la exención al préstamo hipotecario en el que el prestamista sea alguna de las entidades antes exentas subjetivamente, pero la redacción dista mucho de estar clara, en mi opinión. Urge aclararlo.

52 Hasta ahora no han prosperado las demandas en esta dirección. Cfr. Auto T.J.U.E. de 27 de noviembre de 2008, Renta, C-151/08, Rec. p. I-00164. Sienta doctrina sobre la posible incompatibilidad con el I.V.A., que no la aprecia en la S.T.S.J.U.E. de 11 de octubre de 2007, KOGAZ y otros, C-283 y C-312/06, rec. P. I-8643. En el mismo sentido S.T.S. de 31 de octubre de 2006 –recurso de casación 4593/2001– y S.T.S. de 26 de febrero de 2001 –recurso de casación 9096/1995–, entre otras muchas que recogen LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D....*, cit,

citadas pueden alentar esperanzas en sentido contrario y algunas demandas posteriores se acogerán a ellas, probablemente⁵³.

Tampoco del Tribunal Constitucional podemos esperar un pronunciamiento de fondo sobre la inconstitucionalidad del I.A.J.D., creo yo, una vez que se quitó del medio en su día el conocimiento del asunto con los 2 breves Autos a los que ya hemos hecho referencia, y que confieren al legislador capacidad definidora del tributo y de selección de sus sujetos pasivos. Como algo de capacidad económica en movimiento hay, no nos engañemos, por poca que sea, y algo de beneficio para ambos intervinientes también, pues dice el T.C. que el legislador puede seleccionar a cualquiera de los intervinientes, prestamista o prestatario, como sujeto pasivo. Y con eso le vale al T.C. para sostener la legitimidad de tributos como éste y de otros mucho peor fundados...⁵⁴.

Si es posible que el Tribunal Constitucional le recuerde al Gobierno cuando puede usar legítimamente decretos-leyes, vista la premura con la que acudió a éste que comentamos. Del Gobierno nos esperábamos cualquier cosa, con lo atento que estaba a la polémica según iba transcurriendo ésta, y su reacción no se hizo esperar. Conocido el Acuerdo del Pleno de la Sala 3ª de 6 de noviembre 2018 avocando a Pleno el conocimiento de sucesivos asuntos sobre esta cuestión para fijar que el sujeto pasivo volviera a ser el prestatario, y sin esperar a que se produjera la primera sentencia que así lo restableciera, que es del día 26 posterior, publica en el B.O.E. el Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se enmienda la plana al Pleno de la Sala 3ª, y se restablece como sujeto pasivo al acreedor hipotecario, imponiendo el criterio de la sección segunda – tributaria– de la Sala 3ª, y ahogando el criterio del Pleno de ésta. El decre-

página 73, nota 7. El voto particular de Dimitry BERBEROFF a las 3 S.S.T.S. de 16 de octubre de 2018 cree que éstas han cambiado el panorama a efectos de compatibilidad I.V.A./I.A.J.D. y libre circulación de capitales, al establecer ahora como sujeto pasivo al acreedor hipotecario, que podrá repercutir el tributo –no creemos que se refiera al I.V.A., imposible de repercutir a la vista de la exención – y en cambio, dice, estará sujeto y no exento del I.A.J.D., por lo que «resulta difícil justificar situaciones tan diferentes en relación a tributos que tienen el mismo sujeto pasivo y que además derivan del mismo acto jurídico, lo que podría haber determinado de nuevo la intervención prejudicial del T.J.U.E.». No participamos de este complejo razonamiento, Son dos tributos bien distintos el I.V.A. y el I.A.J.D. por más que tengan ahora el mismo sujeto pasivo, y no creemos que con la nueva configuración del mismo vaya a cambiar para nada la doctrina que viene siendo compatibilizadora del T.J.U.E.

53 En los países de nuestro entorno este gravamen se bate en retirada: del 0,25% al 2% en Italia; 0,60% en Portugal; del 0,5% al 1% en Luxemburgo; 0,05% en Francia; 1,2% en Austria; 0% en Alemania, Inglaterra, Holanda y Grecia. El Grupo Parlamentario Popular propuso establecer el tipo cero durante la tramitación parlamentaria de la convalidación del Decreto-Ley 17/2018, solo para los préstamos hipotecarios para adquisición de vivienda habitual, lo que hubiera solucionado, tarde, pero de una vez, el principal y más sangrante problema que presenta este tributo: que entorpece con ahínco el acceso a la vivienda año tras año de cientos de miles de españoles. Como es sabido, no prosperó la enmienda. Será que llegó tarde a un horno que no está para enmiendas reductoras de presión fiscal.

54 Cfr. Autos 24/2005, de 18 de enero y 223/2005, de 24 de mayo. No olvidemos que la tormenta vino en gran medida provocada por la Sala 1ª del T.S. que en Sentencia de 23 de diciembre de 2015 –recurso de casación número 2.658/2013– dijo que el principal beneficiario en los préstamos hipotecarios era el acreedor, debiendo ser naturalmente obligado al pago. Como que lo es. Después dio marcha atrás al percatarse de que había reabierto la caja de los truenos, en 2 sentencias de 15 de marzo de 2018 –recursos de casación números 1.211/2017 y 1.518/2017–, en las que se pliega a la doctrina tradicional de la Sala 3ª para el abono del I.A.J.D. en cuanto a la cuota variable, que es la auténticamente onerosa, pero aboga por que se satisfaga por mitad el pago del impuesto en cuanto a la cuota fija, en solución tan salomónica como poco imaginativa e intrascendente, pues esta modalidad significa cuantías modestas, propias de tasa y hasta simbólicas, si se las compara con las de la otra, auténtico *Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*.

tazo⁵⁵, pues no se le puede llamar de otra manera, se fundamenta en poner fin de manera inmediata a la incertidumbre jurídica creada, que ya hemos dicho que no era tanta: en pocas semanas se restableció el ritmo de contratación de hipotecas, pocos días paralizado. No se daban, a mi entender, las circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad que habilitan a usar el decreto-ley, que se usa una vez más demagógica y precipitadamente. Ni había una situación de excepcionalidad, ni de gravedad, ni de relevancia e imprevisibilidad inusitadas. El I.A.J.D. es un tributo de 2º división en el sistema tributario, o de 3ª, cuyas polémicas aplicativas no hacen temblar los cimientos del Estado de Derecho ni los del sistema financiero/bancario. Ciertamente afecta a millones de sujetos hipotecados vivos que ya lo han pagado, y a cientos de miles más que se incorporan al club todos los años. Pero no nos engañemos, no es una pieza clave del sistema tributario. Se puede retocar por Decreto-Ley si hay una urgencia, pero es que, en rigor, aquí no la había⁵⁶.

También pude provocar un pronunciamiento del T.C. el que se haya establecido en el R.D.Ley citado la no deducibilidad como gasto en el I.S. de este impuesto para los bancos, previsión poco compatible, tampoco, con el principio de capacidad económica, pues gasto efectivo es, jurídicamente, con independencia de pueda ser resarcido luego por otros conductos. En lugar de aprobar precipitados decretos-leyes, era el momento de proceder a una reforma sosegada del tributo, o a su supresión⁵⁷, al menos para los préstamos hipotecarios que se conciertan para adquirir vivienda habitual.

55 Nótese que se modifica por Decreto-Ley el sujeto pasivo de un tributo, elemento cualitativo y pieza esencial del mismo, lo que no sabemos si será tolerado por la tolerante jurisprudencia del T.C. Pero más grave me parece que se use el Decreto-Ley para degollar una línea jurisprudencial que no gusta del T.S. Esto, sea o no constitucional, contraviene decididamente el obligado respeto que el Gobierno, este Gobierno y cualquier Gobierno, deben observar para con el resto de Poderes del Estado, por mor de la constitucional y necesaria separación de poderes. Reacciones intromisivas precipitadas ayudan poco a la convivencia pacífica entre las Instituciones del Estado cuyos titulares deben ejercer sus potestades con prudencia y mesura, sin arrebatos. Si al Gobierno no le place la regulación de una cuestión sometida a reserva de ley, o la interpretación que de ella están haciendo los tribunales, debe tramitar un proyecto de ley y debatirlo serenamente, sosegadamente, democráticamente en el Parlamento, y no utilizar el Decreto-Ley para dar rienda suelta a la ira gubernamental. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: *El mal llamado «impuesto sobre las hipotecas»*, cit, critica que los Poderes Públicos hayan obrado tan disfuncionalmente, componiendo una *brutta figura*.

56 No la aprecia José Manuel TEJERIZO LÓPEZ, ob cit, en modificar un criterio que se venía aplicando desde hace 40 años casi, por muy erróneo que se pudiera considerar. Tampoco cree a las entidades financieras capaces de asumir este tributo en los proyectos millonarios de financiación empresarial. Y considera contrario al principio de capacidad económica que no se admite la deducibilidad como gasto en el I.S. A mi entender, esta no deducibilidad es formalmente contraria al principio de capacidad económica, pero ocurre que en este juego de patriotas nada sutiles, parece que el redactor del gubernamental Decreto Ley está pensando lo que estamos pensando todos, sutiles y no sutiles: que la banca va a repercutir este coste de una manera o de otra. Y si lo va a recuperar, parece redundante que además se lo deduzca, ¿o no? Es lo que nos pasa cuando nos ponemos a usar razonamientos sociológico-financieros más que jurídico-financieros, que nos ponemos dubitativos...

57 Cfr. FALCÓN Y TELLA, Ramón: *De nuevo sobre el sujeto pasivo...*, cit, la no deducibilidad como gasto choca flagrantemente con el principio de capacidad contributiva; no ve la urgencia necesaria para tener que aprobar un Decreto Ley pero sí cree suprimible el tributo para todas las operaciones financieras sujetas a I.V.A., ámbito en el que surgió el problema precisamente como consecuencia de la exención de estos préstamos en el I.V.A. LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios*, cit, critican con dureza esta no deducibilidad y opinan que en el Decreto-Ley predomina la acción política sobre el análisis jurídico, y lo tildan de «arbitrariedad que parece responder a tácticas electorales de quienes utilizan el sistema fiscal al servicio de sus intereses políticos».

Estos 4 impuestos, I.T.P.O., I.O.S., I.A.J.D. en sus dos modalidades, necesitan una reforma en profundidad que delimite con claridad los elementos cualitativos y cuantitativos de cada uno de ellos, liberándolos de ataduras entre ellos y coordinándolos con el primer y principal impuesto indirecto que es el I.V.A. con el que no tienen por qué solaparse⁵⁸. No sé si está el horno para reformas en profundidad, pero, en mi opinión, una regulación legal y pacífica de estos gravámenes pasa por suprimir las dos modalidades de I.A.J.D., auténticas antiguallas propias de otras épocas, que chirrían dentro de sistemas tributarios que se dicen modernos y que han de basarse en el principio de capacidad económica, por imperativo constitucional⁵⁹. Existiendo como existen riquezas gravables evidentes, que están gravadas y bien gravadas por tributos bien modernos, seguir gravando demostraciones de riqueza endebles, potenciales, futuras o prácticamente inexistentes, como lo hacen las dos modalidades del I.A.J.D., es un despropósito. Es una muestra de apego al pasado, de incapacidad para asumir que los tiempos han cambiado y que las nuevas figuras tributarias deben sustituir a las antiguas y no amontonarse con ellas⁶⁰.

5. Bibliografía

ADAME MARTÍNEZ, Francisco David: «Los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos jurídicos documentados: aspectos problemáticos de su régimen actual y propuestas de reforma», en la obra colectiva dirigida por Antonio CUBERO TRUYO *Evaluación del sistema tributario*

58 No sería mala cosa que el legislador, mientras se decide a la supresión, definiera con precisión cual es el hecho imponible del I.A.J.D. en su denominada modalidad cuota variable. En nuestra opinión lo es el negocio documentado en cuanto valuable e inscribible, por la protección que se adquiere, pero hay quien sigue pensando que se grava el documento, a mayores de la modalidad cuota fija, o sencillamente la adquisición, el consumo, o la circulación de la riqueza «que se genera y a todos beneficia», sin más. Concretado el hecho imponible, creo yo que será menos dificultoso fijar con claridad el sujeto pasivo y los demás elementos del tributo. Se esfuerza en delimitarlos ALFONSO GALÁN, Rosa María: *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

59 También el I.O.S. ha quedado como una figura residual, camino de la extinción definitiva, en el sistema tributario español, merced a las directivas comunitarias impeditivas de que se graven las operaciones de reordenación empresarial, que se han traspuesto –Directiva 2008/7/C.E.E., del Consejo, de 12 de febrero de 2008, Ley 4/2008, de 3 de diciembre, Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, Ley 39/2010, de 22 de diciembre– Cfr. MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.-VILLARÍN LAGOS, M.-DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al texto refundido del I.T.P.O.S.A.J.D.*, Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2004.

60 No es solo que el I.V.A. reine en la imposición indirecta enseñoreado, es que se han incorporado al sistema tributario español, en los últimos 40 años, varias docenas de impuestos autonómicos propios de nueva creación, fiel reflejo de las nuevas preocupaciones sociales/ambientales. Con independencia del juicio técnico que merezcan algunos, francamente desafortunados, lo que queremos decir es que los tiempos han cambiado y que la realidad social parece que demanda, y trae consigo, impuestos de un jaez completamente distinto al del viejuno I.A.J.D. Los tiempos del timbre pasaron a mejor vida... TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: *El mal llamado «impuesto sobre las hipotecas»...*, cree que caben ambas opciones, suprimirlo con en Alemania, pues ello no causaría grave quebranto a las arcas públicas, o mantenerlo, como en Francia, Italia y Portugal, ampliando su ámbito material a todo tipo de documentos, incluso privados, apreciación esta última con la que no estamos de acuerdo, pues estos no son documentos inscribibles, que es la clave del gravamen en su configuración actual...y no necesitamos otro corregido para ser aumentado...vista la anémica capacidad económica que venimos denunciando que concurre en el mero hecho de documentar negocios.

vigente: propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos, Tecnos, Madrid, 2013.

ALFONSO GALÁN, Rosa María: *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

BLASCO GASCÓ, Francisco de Paula: «El contrato de constitución de hipoteca inmobiliaria. Aspectos tributarios», ubicadas en el Tratado *Contratos, tomo IX, contratos de financiación y garantía*, magna obra dirigida por Mariano IZQUIERDO TOSLADA, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, Madrid, 2012.

CALVO VÉRGEZ, J.: *La tributación de las operaciones inmobiliarias en la cuota gradual del impuesto sobre actos jurídicos documentados*, Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2010.

CASTÁN TOBEÑAS, José: *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Tomo segundo, volumen segundo, Reus, Madrid. 1978.

DURAN-SINDREU BUXADE, Antonio: «Tribunal Supremo y Poder Económico», *Taxlandia Blog Fiscal* 31 de octubre de 2018.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel; Madrid, 2005; id: «Cambio de criterio sobre el sujeto pasivo de A.J.D. en los préstamos hipotecarios: la S.T.S. 1505/2018, de 16 de octubre», editorial de *Quincena Fiscal* nº 20/2018; id: «De nuevo sobre el sujeto pasivo de A.J.D. en los préstamos hipotecarios: la S.T.S. de 6 de noviembre de 2018 y el R.D.Ley 17/2018, de 8 de noviembre», editorial de *Quincena Fiscal* nº 22/2018.

GARCÍA GIL, José Luis-GARCÍA GIL, Francisco Javier: *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, DIJUSA, Madrid, 2001.

GIL RODRÍGUEZ, Isabel: «Comentario a los artículos 33 y 49», en la obra colectiva dirigida por José María LAGO MONTERO *El Sistema de Financiación de las C.C.A.A Comentarios a la ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán.*, Dykinson, Madrid, 2010.

IGLESIAS CANLE, Santiago: *El impuesto sobre actos jurídicos documentados: estudio de su hecho imponible*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

LAGO MONTERO, José María: «El contrato de constitución de hipoteca inmobiliaria. Aspectos tributarios», ubicadas en el Tratado *Contratos, tomo IX, contratos de financiación y garantía*, magna obra dirigida por Mariano IZQUIERDO TOSLADA, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2014; id: «El impuesto de las hipotecas. Razones de un embrollo y de una jurisprudencia contradictoria del Tribunal Supremo», *Ars Iuris Salmanticensis* número 7/2019; id: «El poder/deber de practicar liquidaciones definitivas», *Nueva Fiscalidad* número 1/2019.

LASARTE ÁLVAREZ, Javier-RAMOS PRIETO, Jesús: *El sujeto pasivo del I.A.J.D. en los préstamos hipotecarios*, Thomson Reuters Civitas, Madrid, 2020.

MARTÍN QUERALT, Juan-De BUNES IBARRA, José Manuel: «Razones para el necesario respeto al Tribunal Supremo», *Carta Tributaria* número 45/2018.

MARTÍN QUERALT, Juan-LOZANO SERRANO, Carmelo-TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel-CASADO OLLERO, Gabriel: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2019.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: *Manual del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984.

MENÉNDEZ HERNANDEZ, José: *Nueva fiscalidad de los actos jurídicos documentados*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 1994.

MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis- VILLARÍN LAGOS, Marta-DE PABLO VARONA, Carlos: *Comentarios al texto refundido del I.T.P.O.S.A.J.D.*, Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2004.

NEUMARK, Fritz: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973.

OLIVER CUELLO, R.: *La tributación de las escrituras públicas de préstamos hipotecarios*, Tecnos, Madrid, 1995.

PALAO TABOADA, Carlos: «El impuesto sobre actos jurídicos documentados a examen», *Revista Jurídica del Notariado* número 4/1992.

PEREZ DE AYALA, José Luis-GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario*, I, EDERSA, Madrid, 1983.

RAMALLO MASSANET, Juan: «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero* número 20/1978.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio: «La tributación de los préstamos antes y después de la Ley de Presupuestos para 1988», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nº 200/1989.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «El mal llamado "impuesto sobre las hipotecas"», *BITPlus* número 225/2019.

VILLARÍN LAGOS, Marta: *La tributación de los documentos notariales en el impuesto sobre actos jurídicos documentados*, Aranzadi, Cizur Menor, 1997.

A close-up, over-the-shoulder view of a man with a beard and glasses, wearing a grey sweater, writing on a document with a pen. The document is held by another person's hand. The background is blurred, showing a desk and a laptop. The text "Comentario de doctrina administrativa" is overlaid in white on the right side of the image.

Comentario de doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4739/2017, DE 13 DE DICIEMBRE DE 2019

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento económico-administrativo. Recurso extraordinario de revisión.

Admite el TEAC que el acuerdo de ejecución dictado por la Administración Tributaria de una previa resolución administrativa o judicial puede considerarse un documento esencial a los efectos de considerar que concurre la circunstancia descrita en la letra del artículo 244.1 de la LGT que regula los supuestos en los que procede interponer recurso extraordinario de revisión, en los casos en los que incluya hechos o elementos nuevos respecto a la resolución o sentencia que manifiesten la improcedencia del acto.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

Con carácter previo a cualquier otra cuestión, se plantea si el presente recurso extraordinario de revisión se ha interpuesto en plazo, ya que según el apartado 5 del artículo 244 de la LGT, el recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos cuando se trate de la circunstancia de la letra a) del artículo 244.1 de la LGT. Como señala la resolución de este TEAC de fecha 16-07-2015 RG 00-05464-00 DYCTEA, que reitera el criterio de la resolución de 23-10-2014 RG 00-05955-2013, el plazo para interponer el recurso extraordinario de revisión en el supuesto de la aparición de documentos de valor esencial es de 3 meses a contar desde el conocimiento de los documentos. En el supuesto contemplado en dicha resolución este TEAC consideraba que el documento podría ser calificado como de valor esencial, dado que se trataba de una resolución económico-administrativa referida al mismo obligado tributario posterior a la liquidación provisional que se impugna, que anula una liquidación por un periodo anterior a la impugnada y de la que deriva aquélla, pero se interpuso fuera del citado plazo, esto es con posteriori-

dad al transcurso de los 3 meses desde que fue notificada la resolución económico-administrativa.

En el caso concreto del presente recurso extraordinario de revisión, el documento de valor esencial a efectos de la circunstancia de la letra a) del artículo 244.1 de la LGT en que se apoya la recurrente es el acuerdo de ejecución de fecha 04-10-2016 (notificado al contribuyente en 11-10-2016) de la sentencia de 13-04-2016 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia.

Este TEAC considera que el acuerdo de ejecución por la Administración tributaria de una previa resolución económico-administrativa o sentencia judicial puede considerarse un documento esencial a los efectos de la circunstancia de la letra a) del artículo 244.1 de la LGT cuando incluya hechos o elementos fácticos nuevos respecto a los incluidos en la previa resolución o sentencia que manifiesten la improcedencia del acto impugnado en el recurso extraordinario de revisión.

En efecto, el artículo 241 ter de la LGT, introducido por la Ley 34/2015 y que entra en vigor a partir de 12-10-2015, establece en su apartado 1 que «Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquellas». Este apartado incorpora a la LGT, si bien con otra redacción y para el ámbito económico-administrativo, lo dispuesto en el artículo 66.1 de del RGRVA, según el cual «Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos ...». Por su parte, el artículo 103 de la Ley 29/1998, de 14 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), establece en su apartado 2 que «Las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en éstas se consigner. Por ello, dado que los documentos esenciales a los efectos del recurso extraordinario de revisión han de referirse a hechos o circunstancias fácticas que configuran la situación en que se produce el acto impugnado que evidencien el error cometido, debe examinarse en cada caso si el acuerdo de ejecución contiene los mismos, no bastando que se incluyan en la previa resolución o sentencia.

En el presente supuesto, el acuerdo de ejecución, como se refleja en los Antecedentes de Hecho, dicta nuevas liquidaciones, realizando una cuantificación de la deuda tributaria, por lo que se considera que contiene hechos o elementos fácticos no contemplados en la previa sentencia judicial que pueden resultar esenciales a efectos de las sanciones impugnadas en el presente recurso, puesto que se derivan de la deuda tributaria determinada en dicha liquidaciones. Por ello, el acuerdo de ejecución dictado por la AEAT puede considerarse un documento esencial, en su caso, a efectos de poner de manifiesto la improcedencia del acto dictado, siendo la fecha del conocimiento del mismo el 11-10-2016, en que se notificó conforme al acuse de recibo que consta en el expediente administrativo remitido a este TEAC.

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4835/2016, DE 21 DE ENERO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

ITP y AJD. Base imponible. Dación en pago.

Se plantea el Tribunal en esta resolución cuál debe ser base imponible del ITP y AJD, en la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» de las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago, concretamente, si la base imponible debe fijarse en el valor del inmueble o, por el contrario, en el importe de la deuda hipotecada que se extingue como consecuencia de tal operación.

En este sentido, partiendo de una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 del TRLITP y AJD, así como de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia, se concluye que el valor real de este tipo de operaciones o negocios jurídicos viene determinado por el importe de la deuda hipotecaria a extinguir, cuando este sea superior al valor del inmueble.

Fundamentos jurídicos

(...)

TERCERO.-

El Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre dice en lo que aquí importa:

Artículo 7.2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este

objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.

Artículo 10.1

La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

Artículo 46.3

Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.

En el presente caso es criterio adoptado por la Administración considerar que la contraprestación es la extinción de la obligación de devolución de préstamo que pesa sobre el deudor por 2.842.490, 92 euros, es decir el importe de la deuda cancelada que es superior tanto al valor declarado por el contribuyente 1.013.191,53 euros como al valor comprobado por la Administración, 1.521.828,3 euros.

Este criterio ha sido así reconocido y afirmado por el Tribunal Supremo recientemente en Sentencia nº1095/2018, de 31 de enero de 2019, recurso de casación nº 1095/2018. En concreto se resolvió atendiendo al interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. La cuestión fue determinar si, en relación con las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible había de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmitía o si, por el contrario, la misma había de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar y que justo es la cuestión controvertida en el presente caso. En concreto el Fundamento Cuarto de la referida sentencia dice:

Pues bien, ni en 2014 ni a la fecha de esta sentencia, el artículo 10 TRITPAJD recogía una previsión explícita con relación a la dación en pago. Sin embargo, dicha circunstancia no debe conducir –como parece mantener la entidad recurrente– a la aplicación automática sin matices de la regla general, contenida en el apartado primero del precepto.

A ello se opone una elemental idea de coherencia interna que debe regir el conjunto del sistema tributario y también cada figura impositiva, en este caso, el ITPAJD, en su modalidad TPO, en cuyo marco no debe olvidarse que el negocio jurídico gravado no consiste en la mera transmisión onerosa del inmueble en cuestión pues, como ha quedado expresado, primero, la voluntad negocial de las partes responde a una verdadera dación de pago con la finalidad de extinguir la deuda hipotecaria a cambio de la transmisión del inmueble y, en segundo lugar, porque, en sintonía con lo que se acaba de decir, el propio TRITPAJD contempla

un hecho imponible específico en el que encaja, precisamente, la adjudicación en pago prevista en el artículo 7.2 A) TRITPAJD.

Por el contrario, consideramos que la base imponible del ITPAJD, en su modalidad TPO, debe venir determinada por el importe de la deuda hipotecada extinguida como consecuencia de la dación en pago, al ser superior, en el presente caso –como contraprestación pactada–, al valor del inmueble transmitido.(...)

El examen sosegado del artículo 10 TRITPAJD permite reparar en la circunstancia de que el criterio general para la determinación de la base imponible en transmisiones patrimoniales reside, efectivamente en el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Pero debe insistirse, una vez más, que la dación en pago no responde a una mera transmisión del bien inmueble sino que tiene una finalidad extintiva de la carga hipotecaria que pesa sobre el deudor y que opera como contraprestación de la adjudicación de la finca al acreedor hipotecario.

De esta manera, habrá que convenir que el valor real de dicha operación o negocio jurídico viene determinado, precisamente, por el importe de la deuda hipotecaria a extinguir cuando sea superior al valor del inmueble.

Esta es, en definitiva, la contraprestación que asume la entidad bancaria en contrapartida de la adjudicación en pago del bien inmueble, por lo que, la interpretación conjunta de los artículos 10.1 y 46.3 TRITPAJD justifica, precisamente, lo acontecido en el caso que nos ocupa, pues si CaixaBank presentó declaración-liquidación por TPO sobre la base del valor real del inmueble cedido (102.980 euros), iniciado el procedimiento de gestión tributaria la Administración practicó liquidación, una vez verificado que el importe de la contraprestación era superior (en este caso, 137.224,75 euros como capital pendiente de la hipoteca cancelada) pues, en efecto, el mayor valor declarado en la escritura de dación en pago fue el del importe de la deuda a extinguir.

En cualquier caso, no se le escapa a esta Sala que si bien el artículo 46 TRITPAJD es un precepto incluido dentro Título IV «Disposiciones comunes», la inadecuada técnica legislativa de la que adolece dicho Real Decreto legislativo dificulta esta interpretación pues, más adecuado hubiese sido, desde el punto de vista sistemático, introducir una regla específica (una más, entre las muchas que hay) en el artículo 10 TRITPAJD, referida a la base imponible, en sintonía con la consideración de hecho imponible específico que la dación de pago tienen en el artículo 7.2 A) TRITPAJD.

De acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD y siguiendo el criterio establecido por el Alto Tribunal, en una dación en pago, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien inmueble que se transmite. En el mismo sentido SSTs de 04/02/2019 (Rec. cas. 4768/2017, 4812/2017 y 3256/2017) y de 06/02/2017 (Rec. cas. 2774/2017).

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 922/2018, DE 29 DE DICIEMBRE DE 2019

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Establecimiento de tipos diferentes en las comunidades autónomas. Posible vulneración del Derecho Comunitario.

Según el TEAC, los Estados Miembros pueden establecer distintos niveles de imposición, siempre que no sean inferiores a los niveles mínimos establecidos en la Directiva, por lo que el establecimiento de tipos autonómicos en el Impuesto sobre Hidrocarburos no resulta contrario a la Directiva 2003/96/CE, del Consejo.

Por otro lado, considera el TEAC que la sentencia del TJUE invocada por la parte reclamante –con origen en el recurso de incumplimiento iniciado por la Comisión Europea contra la República Francesa– no produce efectos vinculantes dado que se refiere a una figura impositiva distinta.

Por último, se recuerda también que la competencia para resolver las solicitudes de rectificación de autoliquidación, en los casos en los que el impuesto se hubiera soportado en un territorio foral, no corresponde a la AEAT, sino a los órganos correspondientes de las Haciendas Forales.

Fundamentos jurídicos

(...)

QUINTO.-

Visto lo anterior, deberá examinarse si efectivamente el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales, por el que se señala que las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, es contrario al ordenamiento jurídico de la Unión, en concreto, a la Directiva 2003/96/CE.

Las alegaciones de la interesada se resumen en que la estructura del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, derivada de los tipos impositivos intro-

ducidos en el artículo 50.ter de la Ley, es contraria a la normativa europea armonizada, dado que a través del tipo autonómico se establece un gravamen diferente según territorios (autonomías), que conculca aquella normativa europea que no permite dicha posibilidad, entre otras razones, por la distorsión de la competencia que produce, alterando las condiciones de concurrencia de un mercado interior, originando discriminaciones de origen fiscal injustificadas y contrarias al Derecho de la Unión.

En defensa de sus alegaciones la reclamante trae a colación el «Informe sobre la Reforma del Sistema de la Financiación Autonómica. Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicables a partir de 2002», publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, en el que se hacía referencia a la existencia de una consulta expresa al entonces Director General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, Sr. Michel Aujean, sobre los requisitos que debía respetar el marco autonómico en lo que se refería a la imposición especial. Este documento, denominado «Cuestiones planteadas por el presidente de la Comisión al Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea. Contestación del Director de Política Fiscal de la Comisión Europea», figura en el expediente.

Así mismo, señala la existencia del «Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica», publicado el mes de julio de 2017, en el que en su página 54 se contempla el siguiente razonamiento:

«25. En el ámbito del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, la normativa actual permite que las Comunidades Autónomas fijen un tipo autonómico suplementario sobre determinados combustibles que puede variar de un territorio a otro en base al art. 18 de la propuesta de modificación de la Directiva 2003/96/CE del Consejo [COM (2011) 169, de 13 de abril de 2011] en el que se autoriza a España, a la vista de su especial estructura administrativa y a fin de facilitar el desarrollo de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, a que aplique a nivel regional tipos impositivos más altos "sobre el consumo energético general en algunas partes del territorio". Puesto que la Comisión Europea decidió en su momento retirar esta propuesta de Directiva, sería conveniente que se tramitase una modificación de la Directiva 2003/96 en la línea que se acaba de exponer si se desea mantener esta diferenciación de tipos a través del tramo autonómico. Se debería hacer lo posible para conseguir que esta posibilidad se mantenga en la nueva directiva europea sobre el régimen impositivo de los productos energéticos en la que se está trabajando y para que se extienda al resto de Impuestos Especiales de forma que las Comunidades Autónomas tengan capacidad normativa individual sobre estos tributos, contribuyendo así a aumentar su autonomía de ingreso.»

Como se mencionó en el Fundamento de Derecho Cuarto, sólo los Reglamentos, las Directivas y las Decisiones, son actos jurídicos vinculantes, por lo que los órganos jurisdiccionales y de la Administración del Estado miembro, como ya ha señalado este Tribunal Central en su resolución REC 06030-2017 de 26 de noviembre de 2019, no pueden dejar de aplicar una norma interna vigente con base en meras reflexiones de un informe de una comisión de expertos naciona-

les o de las conclusiones de un Director General de la Comisión Europea, pues carecen de eficacia vinculante.

Invoca también la reclamante la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 25 de octubre de 2012 (Asunto C-164/11), que tiene su origen en el Recurso de Incumplimiento iniciado por la Comisión Europea contra la República Francesa que tuvo como objeto la no adopción por el Estado miembro, dentro del plazo señalado, de las disposiciones necesarias para adaptar su sistema impositivo de la electricidad a lo dispuesto en la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. La aplicación de un tipo único al expirar el período transitorio.

El TJUE, falló declarando que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la citada Directiva 2003/96/CE del Consejo, al no adoptar las disposiciones necesarias para adaptar su sistema impositivo de la electricidad a lo dispuesto por ella, pese a la expiración del período transitorio establecido en su artículo 18, apartado 10, párrafo segundo.

Examinada la sentencia del TJUE, como ya se ha pronunciado este TEAC en esta misma sala en la reclamación REC 06030-2017, corresponde decir en primer lugar, que no se aprecia identidad de hechos entre esta y la cuestión controvertida en la presente resolución por tratarse de dos figuras impositivas distintas. En segundo lugar, no le consta a este Tribunal Central que la Comisión Europea haya iniciado contra el Reino de España un Recurso de Incumplimiento que tenga por objeto la no adopción de las disposiciones necesarias para la correcta transposición de la Directiva 2003/96/CE, en lo relativo al establecimiento de tipos autonómicos del Impuesto Especial. Tampoco le constan resoluciones del TJUE que se pronuncien en relación con esta cuestión. Por estos motivos entendemos que la sentencia invocada no es suficiente para desplegar efectos vinculantes sobre la Administración que la obligue a inaplicar una norma interna plenamente vigente.

Analizadas las sentencias invocadas por la reclamante, considera adecuado este TEAC poner el foco en el contenido de la propia Directiva 2003/96/CE, presuntamente vulnerada, que en lo relativo al establecimiento de distintos niveles de imposición por parte de los Estados miembros se expresa en el siguiente sentido:

«Considerando lo siguiente:

(...)

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

(5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.

(...)

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.(...).

Por otro lado, en la parte dispositiva de la Directiva se señala:

«Artículo 4

1. Los niveles de imposición que los Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad enumerados en el artículo 2 no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por «nivel de imposición» la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.

(...)

Artículo 5

En los siguientes casos, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva y sean compatibles con el derecho comunitario:

- cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto,
- cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción,
- para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas minusválidas y las ambulancias,
- la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10.

Artículo 6

Los Estados miembros tendrán libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición prescrito en la presente Directiva:

a) directamente,

b) mediante un tipo diferenciado

o bien

c) reembolsando la totalidad o parte del importe del impuesto».

De lo anterior se colige que los Estados miembros podrán definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales teniendo la libertad de establecer distintos niveles de imposición siempre que no sean inferiores a los niveles mínimos establecidos en la Directiva, todo ello con el objeto de no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

En este punto debe matizarse que en el ámbito del Derecho de la Unión por «mercado interior» se entiende, de acuerdo con el artículo 26.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, «un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados». Es decir, no se refiere al mercado de cada uno de los Estados miembros.

De lo dispuesto previamente se infiere que un Estado miembro que, en el ejercicio de la libertad que esta Directiva le otorga, establezca unos niveles impositivos que no sean inferiores a los mínimos establecidos, estaría cumpliendo con el objeto marcado en la misma, no perjudicar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

En cualquier caso, el análisis del impacto de la imposición de los productos energéticos en el adecuado funcionamiento del mercado interior no puede efectuarse limitándose a una figura impositiva, sino que debe referirse al «nivel de imposición», esto es, la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente, que recae sobre un producto energético concreto. No cabría pues, considerar sin más, contrario a derecho el tramo autonómico del Impuesto sobre hidrocarburos porque se han establecido tipos impositivos menores en algunas comunidades autónomas, habría que efectuar un análisis profundo del nivel de imposición y aun en el caso de que existieran niveles reducidos de imposición, como se indica en el considerando 24 de la Directiva, estos serían permisibles «...siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia.» , circunstancias que no han sido acreditadas por la reclamante.

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2716/2019, DE 18 DE DICIEMBRE DE 2019

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimientos tributarios. Recargos por presentación extemporánea. Determinación del cauce formal para la exacción del recargo.

Concluye el TEAC que la exigencia del recargo por autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo debe enmarcarse en el ámbito de la gestión tributaria, en el marco de un procedimiento o actuación identificado como de «liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación sin requerimiento previo (art. 27 de la LGT)», pero se rechaza la posición del TEAR tendente a exigir que dicha exacción deba llevarse a cabo, necesariamente, a través de un procedimiento de comprobación limitada o de verificación de datos.

Dado que ni la LGT ni el RGAT regulan de forma expresa el procedimiento para la exigencia del recargo, el mismo deberá regirse por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios contenidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT. En este sentido, la Administración debe conceder trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación o, en su defecto, conceder un trámite de alegaciones por plazo similar con la notificación de dicha propuesta.

Fundamentos jurídicos

(...)

TERCERO

Una vez recordada la naturaleza de obligación tributaria accesoria del recargo por declaración extemporánea y los requisitos para su exacción, se hace necesario determinar cuál es el cauce formal que debe seguir la Administración para, concurriendo tales requisitos, exigirlo al obligado tributario.

El procedimiento administrativo en general se define doctrinalmente como el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin. El procedimiento tiene por finalidad esencial la emisión de un acto administrativo al servicio de los intereses generales. La Ley 39/2015 lo define en su Exposición de Motivos como el conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración.

La actuación pública requiere seguir unos cauces formales, más o menos estrictos, que constituyen la garantía de los ciudadanos en el doble sentido de que la actuación es conforme con el ordenamiento jurídico y que ésta puede ser conocida y fiscalizada por los ciudadanos.

El procedimiento administrativo se configura como una herramienta al servicio de la eficacia de la Administración, ya que le sirve para recabar todos los hechos relevantes y fundamentos jurídicos de la decisión, y al mismo tiempo como una garantía que tiene el ciudadano de que la Administración no va a actuar de un modo arbitrario, sino con objetividad y siguiendo las pautas del procedimiento establecido en las normas, que por otra parte el administrado puede conocer y en el que puede participar cuando en él se diriman asuntos que afecten a sus derechos o intereses. Ambas funciones del procedimiento son especialmente importantes cuando la Administración ejerce potestades discrecionales, ya que el procedimiento seguido y el expediente con él formado servirán para el control judicial de la actuación administrativa.

Para la determinación del cauce formal para la exacción del recargo por declaración extemporánea conviene destacar lo dispuesto en el artículo 83 de la LGT, con el que comienza el Capítulo I (Principios generales) del Título III (La aplicación de los tributos) de dicha norma, sobre lo que ha de entenderse por aplicación de los tributos:

(...)

El citado precepto excluye directamente del concepto «aplicación de los tributos» el ejercicio de la potestad sancionadora y la revisión en vía administrativa.

Dado que el recargo por declaración extemporánea constituye una obligación tributaria accesoria y no una sanción resulta claro que su exacción constituye una actividad administrativa incardinada en lo que el artículo 83 de la LGT define como ámbito de la aplicación de los tributos.

El Capítulo II (Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios) del Título III (La aplicación de los tributos) de la LGT tiene por objeto el establecimiento de normas comunes a todas las actuaciones y procedimientos tributarios, ya sean de gestión, inspección o recaudación, y sin perjuicio de las especialidades que se establezcan en cada procedimiento específico.

(...)

De acuerdo con el contenido del artículo 97 de la LGT las dudas que puedan surgir sobre la normativa aplicable a cada procedimiento tributario han de resolverse del modo siguiente:

- 1.- En primer lugar, y de modo preferente, son de aplicación las normas especiales que para cada procedimiento de gestión, inspección o recaudación se establecen, respectivamente, en los Capítulos III (procedimientos de gestión), IV (procedimiento de inspección) y V (procedimiento de recaudación). La letra a) del artículo 97 incluye, entre las normas especiales de cada procedimiento, las que eventualmente se establezcan en otras leyes tributarias, como las leyes propias de cada tributo, y que, como normas especiales, prevalecen sobre la general.
 - 2.- En segundo lugar, será de aplicación la normativa reglamentaria de desarrollo que específicamente se establezca para cada uno de los mencionados procedimientos. Aquí habrá que considerar fundamentalmente 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 e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), y el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).
 - 3.- En tercer lugar, en lo no previsto en las normas especiales, se aplicarán las normas comunes establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, que prevé normas cuya aplicación tiene trascendencia para los distintos procedimientos y evita reiteraciones innecesarias en la regulación de los mismos, regulación que se ciñe así a las especialidades.
- (...)
- 4.- Por último, en todas las cuestiones que no se encuentren específicamente reguladas en las normas especiales de cada procedimiento ni en las normas comunes que establece el citado Capítulo II para todos los procedimientos tributarios, se aplicarán las normas generales del procedimiento administrativo común.

(...)

En este sentido, a juicio de este Tribunal Central, la exigencia del recargo por autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo se enmarca dentro de la gestión tributaria conforme a lo dispuesto en la letra n) del apartado 1 del artículo 117 de la LGT, en la medida en que constituye una actuación de aplicación de los tributos no integrada en las funciones de inspección y recaudación a las que se refieren los artículos 141 y 160 de la LGT. Como tal actuación de gestión tributaria se regirá por lo dispuesto en la LGT y en el RGAT al amparo de lo dispuesto en el apartado segundo del citado artículo 117 de la LGT.

(...)

Pues bien, entre los procedimientos de gestión que regulan de forma expresa la LGT y el RGAT no se encuentra el concerniente a la exigencia del recargo por

autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo. Así, en efecto, de este recargo se ocupa, como más arriba dijimos, el artículo 27 de la LGT, precepto del que se infiere que la Administración tributaria liquidará el recargo cuando se den los requisitos exigidos pero que no establece un cauce formal concreto para su exacción.

Así las cosas, a juicio de este Tribunal Central y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 97 de la LGT, la regulación de la «actuación y procedimiento de aplicación de los tributos» consistente en la exigencia del recargo por presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, estará constituida por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y para lo no establecido en ellas, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

No es desdeñable la apreciación de la Directora General de Tributos de que la expresión «procedimientos administrativos» que utiliza el artículo 83 de la LGT, antes transcrito, deba entenderse en un sentido amplio, es decir, que la misma cubre tanto a las actuaciones como a los procedimientos en sentido estricto. Prueba de ello sería que el propio artículo 98 de la LGT, que lleva por título «Iniciación de los procedimientos tributarios» comienza su apartado primero señalando que «Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario...» y que el artículo 99 siguiente se titula «Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios». La exigencia del recargo por presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo constituiría, pues, propiamente, una actuación de gestión tributaria. Sea como fuere, lo cierto es que se rige por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y para lo no establecido en ellas, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

Debe rechazarse, por tanto, la postura del TEAR conforme a la cual la exigencia del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo debe hacerse necesariamente en el marco de un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada.

El recargo, conforme a lo expuesto, deberá exigirse en el marco de un procedimiento o actuación identificado como de liquidación del recargo por presentación fuera de plazo de autoliquidación sin requerimiento previo (artículo 27 LGT) y que se regula fundamentalmente por las normas del Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y supletoriamente por las normas administrativas generales.

En este sentido, debe recordarse lo dispuesto en el artículo 99.8 de la LGT (precepto contenido en el Capítulo II del Título III) conforme al cual «En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones

posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones».

(...)

Conforme a lo dispuesto en el artículo 99.8 de la LGT y teniendo presente que ni la LGT ni el RGAT regulan expresamente el procedimiento para exigir el recargo por autoliquidación extemporánea, la Administración tributaria debería conceder trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación, a fin de que éste pudiera alegar cuanto conviniera a su derecho, en la medida en que tal ausencia de regulación determina que no esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta.

Ahora bien, si la Administración tributaria, en lugar del preceptivo trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución concediera un trámite de alegaciones –que no resulta preceptivo– por plazo similar a aquél con la notificación de dicha propuesta (con la que ha podido incluso iniciarse el procedimiento si se disponía de información suficiente para formularla, ex artículo 87.3.e) RGAT), como sucede en el supuesto de hecho aquí examinado, tal irregularidad formal no sería invalidante, a juicio de este Tribunal Central, toda vez que no determinaría indefensión alguna para el interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniera en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación que pusiera fin al procedimiento.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2711/2016, DE 3 DE DICIEMBRE DE 2019

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Ganancia de patrimonio no justificada por incumplir la obligación de declarar en plazo bienes y derechos en el extranjero. Infracción tipificada en la Disposición Adicional 1ª de la ley 7/2012. Insuficiente motivación de la culpabilidad.

Respecto al régimen de la ganancia no justificada de patrimonio del artículo 39.2 de la LIRPF, considera el TEAC procedente su aplicación en caso concreto, puesto que el recurrente, que era titular de participaciones de una sociedad argentina que no habían sido declaradas en el modelo 720, no aportó prueba alguna de que las mismas hubieran sido adquiridas con rentas declaradas o en un ejercicio en el que no era contribuyente del IRPF.

Sin embargo, se rechaza la aplicación de la sanción del 150% por ciento de la cuota resultante de dicha regularización al entender que la Administración no ha motivado suficientemente la concurrencia de culpabilidad. A su entender, para motivar la conducta infractora de acuerdo con la Disposición final 1º de la Ley 7/2012, no es suficiente con aludir al comportamiento que hizo que años atrás ocultase la renta obtenida, ya que no se está regularizando ni esos ejercicios ni esas infracciones.

Fundamentos de derecho

(...)

SÉPTIMO.-

El último asunto a considerar es la procedencia de la sanción impuesta sobre la liquidación practicada. La Inspección consideró la conducta del reclamante constitutiva de la infracción tributaria tipificada en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012, calificando como muy grave la falta de ingreso de la cuota defraudada derivada de la ganancia de patrimonio del art. 39.2 LGT, con una

sanción del 150% sobre dicha cuota (473.274,63 euros), resultando una sanción de 709.911 euros.

Respecto a esta sanción impuesta aplicando lo establecido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, cabe recordar lo que ésta dispone:

«La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción...».

El interesado, en relación con la sanción impuesta, comienza por alegar la imposibilidad de sancionar por haber prescrito el derecho a sancionar, al tratarse de hechos referidos a 2007, y por otra, vulneración de los principios de non bis in idem y proporcionalidad, pues considera que ya la imputación del gravamen del art. 39.2 LIRPF supone una sanción encubierta.

La primera alegación debe desestimarse. No ha prescrito el derecho a sancionar, ya que no se está sancionando el eventual ilícito cometido cuando se obtuvieron las rentas ocultas que han aflorado posteriormente a través de las acciones referidas. Se está sancionando el ilícito cometido al no autoliquidar la ganancia de patrimonio resultante de lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF.

La segunda alegación tampoco puede prosperar. No se vulnera el principio non bis in idem, ya que el artículo 39.2 LIRPF no establece ninguna sanción, sino que configura un supuesto de obtención de renta gravable, esto es, una parte del hecho imponible del IRPF.

Tampoco puede prosperar la alusión a la falta de proporcionalidad de la sanción impuesta. La eventual vulneración del principio de proporcionalidad, es una cuestión de legalidad cuyo examen atribuye nuestro Ordenamiento jurídico en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional. El art. 178 de la Ley General Tributaria enumera los principios reguladores de la potestad sancionadora en materia tributaria, y entre ellos el principio de proporcionalidad. Pero esa proporcionalidad se cumple por la Inspección en cuanto aplica cuidadosamente la normativa reguladora de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, como ocurre en el presente caso.

Así lo aprecia el Tribunal Supremo, en Sentencias de 22 septiembre 2011, Recurso de Casación núm. 4289/2009, y 11 de diciembre 2014, Recurso de Casación núm. 2742/2013:

«Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero –y es aquí donde queremos poner el acento–, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm.

4289/2009), « en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada» no ha dejado « a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963 , margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar» [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que « la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados» (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad. »

No obstante, sí debemos detenernos en la alegación de falta de culpabilidad que subyace en todos los argumentos de defensa esgrimidos por el reclamante, siendo este elemento subjetivo de la conducta sancionada elemento cuya presencia debe ser adecuadamente motivada y acreditada por el órgano que sanciona, según unánime y constantemente aprecian los tribunales de justicia, y también este TEAC .

En el acuerdo sancionador impugnado se analiza por la Inspección la conducta concreta del obligado tributario y de la intencionalidad que se le imputa. Así, se fundamenta la culpabilidad respecto a la ganancia de patrimonio imputada con arreglo a lo dispuesto en el art. 39.2 LIRPF por la no declaración de la existencia de bienes en el extranjero del siguiente modo (el subrayado es nuestro):

«En el presente supuesto es un hecho no discutido que el Sr. Axy... era titular de acciones de la sociedad argentina X, S.A., desde el ejercicio 2007.

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la LGT y el artículo 42.ter del RGAT, el obligado tributario estaba obligado a presentar una declaración informativa incluyendo los datos relativos a dicha participación accionarial al no concurrir ninguna de las circunstancias exoneradoras de la obligación de presentación, en particular, por superar el valor de las acciones el importe de 50.000 euros.

Pues bien, a pesar de la claridad de las normas que establecen la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que por ello no plantea dificultad interpretativa alguna, el obligado tributario no cumplió con su obligación, incurriendo así en el tipo infractor determinado por la disposición adicional primera de la Ley 7/2012.

La falta de presentación de la declaración informativa ya denota una conducta poco diligente por parte del obligado tributario, pero en el presente supuesto se puede observar unánimemente ocultación por su parte.

Así, durante el procedimiento inspector se le preguntó si las rentas con las que había adquirido las participaciones habían sido declaradas, cuestión a la que el obligado ni siquiera respondió. De hecho, a lo largo del procedimiento el obligado tributario no aportó documentación alguna que acreditase el origen de las rentas

con cargo a las cuales fueron adquiridas las participaciones. En este sentido, un análisis de la situación patrimonial del obligado tributario permite concluir que sus ingresos y patrimonio declarados no fueron utilizados para la adquisición.

Además, presentó una declaración extemporánea por el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2011 incluyendo estas acciones, pero solo lo hizo una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, lo que más que acreditar que la falta de presentación de la declaración informativa fuese un descuido, parece obedecer a un intento de eludir la responsabilidad de no haber presentado la misma».

Pues bien, en el presente caso este Tribunal Central considera que la Inspección no ha motivado correctamente la culpabilidad del recurrente, lo que impide que su conducta pueda ser constitutiva de infracción tributaria.

Es cierto que, siendo titular de bienes en el extranjero, no presentó la declaración informativa Modelo 720, declaración que, por otra parte, no presupone per se ninguna conducta ilícita, sino que tan sólo tiene como finalidad que la Administración tributaria española pueda conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes, incluidas las derivadas de los bienes situados en el extranjero. Y que el interesado no podía pretender su desconocimiento de la obligación de declarar la titularidad de bienes en el extranjero, ampliamente publicitada en los años 2012 y siguientes. Pero esta conducta ya constituye el tipo objetivo de la infracción regulada en el apartado 2 de la D. AD. 18ª de la LGT, donde se regula un régimen de infracciones y sanciones, que, en el caso de éstas, suponen la exigencia de una multa pecuniaria fija de 5.000euros por cada dato no declarado, con un mínimo de 10.000euros, sanciones que se atenúan en caso de presentación fuera de plazo de la declaración, en cuyo caso ascienden a 100euros por dato, con un mínimo de 1.500euros.

Señala la Inspección en el Acuerdo sancionador que en ningún momento del procedimiento el interesado justificó si las participaciones en la empresa de Argentina habían sido adquiridas con rentas declaradas, ni aportó documentación alguna que acreditase el origen de estas rentas. Pero por este Tribunal se considera que, para motivar su conducta infractora de acuerdo con la D. Ad. 1ª de la Ley 7/2012, no es suficiente con aludir al comportamiento que hizo que, años atrás, ocultase las rentas obtenidas, porque no se está regularizando ni aquellos ejercicios ni aquellas infracciones.

Sin embargo, sí constituye el núcleo del necesario análisis de la culpabilidad analizar cómo pudo influir en el comportamiento del reclamante la circunstancia básica que él alega a la AEAT sobre esta cuestión, indicando que le generó la razonable expectativa de que no tenía ya que tributar por las rentas ocultas que ahora se le liquidan: su convencimiento de la imposibilidad legal de que se aplicase el artículo 39.2 LIRPF a adquisiciones de bienes realizadas en ejercicios ya prescritos incluso cuando comenzó la vigencia de la norma.

Nada indica la Inspección sobre esta cuestión, más allá de justificar que la imputación de la ganancia patrimonial se realizó conforme a la Ley.

Ello supone que su análisis y motivación de la culpabilidad del contribuyente sea incompleto, y no pueda ser suplido ahora en esta vía de revisión.

En consecuencia, se estiman las alegaciones realizadas en este punto, anulando la sanción impuesta en base a la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012.

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 A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA TERCERA) DE 3 DE OCTUBRE DE 2019

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

Asunto: C-42/18

Partes: *Finanzamt Trier y Cardpoint GmbH.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) - Directiva 77/388/CEE - Exenciones - Artículo 13, parte B, letra d), punto 3 - Operaciones relativas a pagos - Servicios prestados por una sociedad a un Banco relativos a la explotación de cajeros automáticos».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente litigio se suscita entre la sociedad Cardpoint GmbH (en adelante, Cardpoint) y las autoridades tributarias alemanas y versa sobre el alcance de la exención del IVA para los servicios financieros.

En efecto, Cardpoint suministraba a su cliente, un Banco, servicios relativos a la explotación de cajeros automáticos. En particular, instalaba, ponía en funcionamiento y mantenía operativos cajeros automáticos. Ello implicaba, entre otros cometidos, el transporte de los billetes (que el Banco ponía a su disposición), el abastecimiento de los cajeros, la instalación del software y el asesoramiento sobre el funcionamiento de los cajeros.

En el entendimiento de que tales servicios estaban exentos, Cardpoint presentó en febrero de 2007 una declaración rectificativa del IVA del ejercicio 2005 y solicitó, paralelamente, una modificación de la liquidación del IVA ingresado en su momento. Ante la denegación de tal solicitud por la Delegación de la Administración Tributaria de Trier, Cardpoint interpuso el correspondiente recurso ante el Tribunal de Rheinland-Pfalz, que procedió a estimarlo, declarando tales servicios exentos de IVA al considerar que debían calificarse como

«operaciones relativas a pagos» a efectos de la Sexta Directiva y, por tanto, quedaban cubiertos por la exención del artículo 13, parte B, letra d) de la misma.

Esta decisión fue recurrida en casación por la Delegación de la Administración Tributaria de Trier ante el Tribunal Supremo alemán, el cual suspendió el procedimiento hasta que se dictó la STJUE de 26 de mayo de 2016, *Bookit*¹, con cuyos hechos se apreciaba cierta similitud. En concreto, el Tribunal Supremo considera que los servicios prestados por Cardpoint son meramente auxiliares y, desde esa perspectiva, análogos a los controvertidos en el asunto que propició la Sentencia *Bookit*, por lo que se pregunta si deberían calificarse como «servicios de carácter técnico y administrativo» (dado que Cardpoint se limitaba a la ejecución técnica de las instrucciones recibidas del Banco), no incluíbles en las «operaciones relativas a pagos» cubiertas por la exención del artículo 13, parte B, letra d), punto 3 de la Sexta Directiva.

Ante las dudas que albergaba, el Tribunal Supremo alemán elevó ante el TJUE la siguiente cuestión prejudicial: «¿Están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud del artículo 13, parte b, letra d), punto 3, de la Sexta Directiva, las prestaciones técnicas y administrativas realizadas por un prestador de servicios para un Banco que explota cajeros automáticos y para los pagos en efectivo de dicho Banco a través de cajeros automáticos, teniendo en cuenta que, con arreglo a la Sentencia *Bookit*, no están exentas en virtud de esta disposición las prestaciones técnicas y administrativas similares que un prestador de servicios realiza para los pagos mediante tarjeta en el marco de la venta de entradas de cine?».

2. Fundamentos de Derecho y comentario

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte B, letra d), punto 3 de la Sexta Directiva que, como bien aclara el TJUE, pese a haber sido derogada y sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, es la que resulta aplicable al caso de autos *ratione temporis*. Conforme al precepto citado: «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso: d) las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos (...)».

La primera idea reseñable estriba en que esta exención se recoge en idénticos términos en el artículo 135, apartado 1, letra d) de la Directiva 2006/112/CE, de lo que cabe colegir la validez de la jurisprudencia del propio Tribunal de Justicia relativa a esta última disposición a fin de interpretar la norma equivalente de la Sexta Directiva.

1 STJUE de 26 de mayo de 2016, *Bookit*, Asunto C-607/14.

En este orden de ideas, se evidencia que nos encontramos ante un tema de calificación, que el Alto Tribunal aborda directamente asumiendo como premisa la interpretación² del Abogado General, Sr. Yves Bot, en opinión del cual los servicios prestados por Cardpoint al Banco y, en concreto, la retirada de efectivo de un cajero automático es un «servicio de pago», en el sentido del Derecho de la UE.

No obstante ello, la clave de la resolución de este asunto reside en la propia jurisprudencia del Tribunal –incluida la sentencia *Bookit*, antes citada–, de la que se desprende que para que los servicios en cuestión sean calificados de «operaciones relativas a pagos», a efectos del artículo mencionado, «tales servicios deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por objeto cumplir las funciones específicas y esenciales de un pago y, por lo tanto, que tenga el efecto de transmitir los fondos e implicar modificaciones jurídicas y financieras. A este respecto debe distinguirse el servicio exento a efectos de la Sexta Directiva de la realización de una mera prestación material o técnica»³.

Partiendo de ello, el Tribunal de Luxemburgo razona que únicamente las operaciones que tienen como consecuencia la transmisión de fondos e implican modificaciones jurídicas y financieras entran dentro del ámbito de aplicación de la exención, como se apuntó, entre otras, en la STJUE de 25 de julio de 2018⁴, recaída con ocasión del Asunto *DPAS*.

Desde este prisma, el Alto Tribunal aprecia que la empresa Cardpoint carecía de poder de decisión respecto a las transacciones, ya que no realizaba por sí misma los cargos en las cuentas bancarias, sino que solo procedía a la entrega física de las cantidades retiradas de los cajeros cuyo mantenimiento tenía encomendado, previa transmisión de los datos de la tarjeta al Banco emisor, limitándose, en suma, a ejecutar las instrucciones de dicho Banco.

Por consiguiente, aun cuando es cierto que tales servicios, en especial la recogida de datos, su transmisión y la entrega de efectivo, resultan indispensables –tal y como también exige la reiterada jurisprudencia del TJUE– para realizar una operación relativa a pagos exenta, no es menos cierto que la sola concurrencia de estas circunstancias, atendida la interpretación restrictiva de la que deben ser objeto las exenciones del IVA sostenida por el propio TJUE, no resulta suficiente para considerar que procede la exención si no están presentes los demás criterios (transmisión de la propiedad y relación que implique modificaciones jurídicas y financieras).

Los servicios prestados por Cardpoint no constituyen una transmisión de fondos ni comportan las modificaciones jurídicas y financieras características de una «operación relativa a pagos» en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), punto 3 de la Sexta Directiva, toda vez que es el Banco quien autoriza la retirada de efectivo, quien carga el importe correspondiente en la cuenta bancaria del usuario del cajero y quien, en definitiva, transmite la propiedad del dinero a dicho usuario. De la misma manera, Cardpoint no asumía ninguna responsabi-

2 Conclusiones del Abogado General, Sr. Yves Bot, presentadas el 2 de mayo de 2019, apartado 24.

3 STJUE de 26 de mayo de 2016, *Bookit*, ob.cit., apartado 40 y jurisprudencia citada.

4 STJUE de 25 de julio de 2018, *DPAS*, Asunto C-5/17, apartado 38 y jurisprudencia citada.

lidad por los cambios legales y financieros relacionados con una transacción de pago –tales cambios se producen entre las partes: el usuario y el Banco–, de lo que cabe inferir que los servicios prestados al Banco eran tan solo de carácter técnico y administrativo y, por ende, no pueden quedar exentos del IVA de conformidad con el mencionado artículo de la Sexta Directiva.

El análisis de este pronunciamiento nos permite alcanzar varias conclusiones. En primer término, conviene subrayar que el Alto Tribunal viene a reforzar la doctrina jurisprudencial ya existente sobre la materia, definiendo todavía más, si cabe, los contornos de la exención del IVA para las transacciones relacionadas con pagos y transferencias. En este sentido, pese a la ausencia de criterio innovador alguno, el pronunciamiento resulta relevante en la medida en que viene a confirmar el limitado alcance de dicha exención.

En segundo lugar y, estrechamente vinculado a lo anterior, de la sentencia examinada se desprende la cada vez mayor dificultad a la que se enfrentan las empresas subcontratadas por instituciones financieras para realizar servicios financieros y bancarios, para acceder a la exención del IVA, habida cuenta de la estricta interpretación defendida por el TJUE al respecto. En este punto, nos preguntamos si quizás la exención del IVA relativa a transacciones relacionadas con billetes y monedas, prevista en el artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE (y alojada también en el artículo 13, parte B, letra d), punto 4 de la Sexta Directiva en su versión primigenia), hubiera podido aplicarse en el caso que nos ocupa. Sea como fuere, lo cierto es que el Tribunal alemán remitente no requirió la asistencia del TJUE en torno a este extremo, motivo por el cual el Alto Tribunal no lo abordó.

En tercer lugar y, como lógica consecuencia de la conclusión precedente, dado el significativo incremento en la actualidad de la externalización de las actividades operativas diarias, especialmente las relativas a cajeros automáticos, la consecuencia práctica más relevante del presente pronunciamiento se proyectará sobre las condiciones de los futuros acuerdos semejantes que se concierten, siendo probable un encarecimiento de los mismos, en la medida en que la prestación de servicios profesionales a Bancos para el funcionamiento y mantenimiento operativo de sus cajeros automáticos no está exento de IVA.

3. Fallo

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que: «1) El artículo 13, parte B, letra d), punto 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que no constituye una operación relativa a pagos exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las contempladas en esa disposición, la prestación de servicios a un Banco que explota cajeros automáticos consistente en poner en funcionamiento y mantener operativos los cajeros automáticos, abastecerlos de billetes, instalar en ellos equipo y programas

informáticos para leer los datos de las tarjetas bancarias, transmitir las solicitudes de autorización de retirada de efectivo al Banco emisor de la tarjeta bancaria utilizada, proceder a la entrega del efectivo solicitado y registrar las operaciones de retirada de dinero».

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA DÉCIMA) DE 17 DE OCTUBRE DE 2019

Aurora Ribes Ribes

*Catedrática de Derecho Financiero y
Tributario*

*Universidad de Alicante
Miembro de AEDAF*

Asunto: C-653/18

Partes: *Unitel sp. z o.o. y Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 146 - Exenciones relativas a las exportaciones - Concepto de "entrega de bienes" - Artículo 131 - Condiciones establecidas por los Estados miembros - Principio de proporcionalidad - Principio de neutralidad fiscal - Pruebas - Fraude - Práctica de un Estado miembro consistente en denegar el derecho a la exención cuando el adquirente de los bienes exportados no está identificado».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El origen del litigio examinado trae causa de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al IVA.

La discusión surge a raíz de la negativa de la Administración Tributaria de Varsovia a conceder al sujeto pasivo (Unitel) la exención del IVA correspondiente a las exportaciones de bienes fuera del territorio europeo realizadas durante 2007.

Descendiendo a los hechos, la empresa Unitel, con sede en Polonia, vendió entre enero y mayo de 2007 teléfonos móviles a dos entidades ucranianas. Si bien la exportación de dichos bienes se llevó a cabo efectivamente, tal y como se comprobó en el posterior procedimiento inspector, tales bienes, empero, no habían sido adquiridos por las entidades mencionadas en las facturas, sino por otras que no se habían identificado.

El conflicto se genera cuando las autoridades tributarias polacas niegan a Unitel el derecho a la exención del IVA, alegando que no se había producido ninguna entrega de bienes y, en consecuencia, el contribuyente no estaba legitimado para invocar la aplicación del tipo de gravamen del 0%.

Dicha negativa fue recurrida ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia, que descubrió que una de las dos entidades ucranianas era una sociedad pantalla, dirigida a ocultar al destinatario real a fin de cometer un fraude fiscal, mientras que la otra tampoco se correspondía con el operador económico que había adquirido los teléfonos. Con base en ello, consideró que no había existido ninguna entrega de bienes, en el entendido de que los adquirentes reflejados en las facturas no habían tomado posesión de los bienes y, por tanto, las operaciones efectuadas no podían calificarse de «exportaciones de bienes».

La desestimación del recurso de apelación motivó que Unitel acudiera en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, denunciando una interpretación errónea de los artículos 131 y 146, apartado 1, letras a) y b) de la Directiva del IVA, al haber supeditado la concesión de la exención al cumplimiento de los requisitos formales, a pesar de que concurrían todos los presupuestos materiales para ello.

Si bien la exportación de los bienes resulta incuestionable, el Tribunal Supremo alberga dudas sobre si la efectiva realización de una entrega de bienes requiere que haya coincidencia entre quien figura en la factura como adquirente y el destinatario efectivo de los mismos. Por tal razón, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. A la luz de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva [del IVA], así como de los principios de imposición del consumo, neutralidad y proporcionalidad, ¿debe la práctica nacional correcta consistir en la aplicación de la exención con derecho a la deducción (que en Polonia supone la aplicación del tipo impositivo del 0%) en cualquier caso, cuando se cumplan cumulativamente dos requisitos: la exportación del bien ha tenido lugar a favor de un destinatario no identificado situado fuera de la Unión Europea y existen pruebas inequívocas de que el bien ha salido de la Unión Europea y este hecho es incontrovertido?

2. ¿Se oponen las disposiciones de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva [del IVA] y los principios de imposición del consumo, neutralidad y proporcionalidad a una práctica nacional que consiste en considerar que no tiene lugar la entrega de un bien que de forma incontrovertida hubiese salido de la Unión Europea cuando, tras la expedición, las autoridades tributarias en el marco de la tramitación de un procedimiento hayan constatado que el destinatario real de los bienes no era la persona a cuyo nombre el sujeto pasivo haya emitido la factura que documentaba la entrega, sino una persona distinta, no identificada por las autoridades, a resultados de lo cual deniegan aplicar a esta operación la exención con derecho a deducción (que en Polonia supone la aplicación del tipo impositivo del 0%)?

3. A la luz de los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva [del IVA] y de los principios de imposición del consumo, neutralidad y proporcionalidad, ¿debe la práctica nacional correcta consistir en la aplicación del tipo impositivo nacional a la entrega de un bien, cuando existan pruebas inequívocas de que el bien ha salido de la Unión Europea, pero las autoridades, debido a la inexistencia de un destinatario identificado, concluyen que no ha tenido lugar la entrega de bienes, o bien debería considerarse que en este caso no ha tenido lugar en absoluto la operación sometida al IVA y, en consecuencia, que no le corresponde al sujeto pasivo, con arreglo al artículo 168 de la Directiva [del IVA], el derecho a deducir el impuesto soportado en concepto de adquisición del bien exportado?».

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Formuladas en tales términos las cuestiones prejudiciales, el Tribunal de Luxemburgo considera procedente examinar las dos primeras de forma conjunta. En este contexto, el razonamiento del Alto Tribunal se estructura en dos partes.

En primer lugar, se advierte que, conforme a la reiterada jurisprudencia¹ del propio TJUE, lo dispuesto en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b) de la Directiva del IVA, según el cual los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la UE, ha de entenderse a la luz del artículo 14.1 de la misma, que define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Como es sabido, la finalidad de esta exención es garantizar que las entregas de bienes sean gravadas en su lugar de destino, esto es, en el territorio donde se producirá el consumo, que será un Estado tercero.

A estos efectos, con apoyo de nuevo en su jurisprudencia² consolidada en la materia, el Tribunal europeo recuerda que el concepto de entrega de bienes es esencialmente objetivo, lo que significa que despliega su eficacia sin tener en cuenta los resultados de las operaciones en cuestión y sin que, por tanto, la Administración deba investigar la intención del sujeto pasivo ni la de ningún otro operador diferente que intervenga en la cadena de entregas. Desde este punto de vista, según el TJUE, tales requisitos objetivos se cumplen en el caso examinado, sin perjuicio de que los bienes exportados fuera de la UE hayan sido adquiridos por una entidad que no se corresponde con la indicada en la factura y que tampoco se haya identificada. En otras palabras, la falta de identificación del adquirente no obsta para que una operación sea calificada como entrega de bienes a los efectos de la exención prevista en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b) de la Directiva del IVA.

Esta primera conclusión resulta avalada, en segundo lugar, por la interpretación que, conforme a los principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal, ha de hacerse del artículo 131 de la Directiva del IVA. En efecto, este precepto

1 SSTJUE de 19 de diciembre de 2013, *BDV Hungary Trading*, Asunto C-563/12, apartado 23; y, de 28 de marzo de 2019, *Vins*, Asunto C-275/18, apartado 22.

2 STJUE de 21 de noviembre de 2013, *Dixons Retail*, C-494/12, apartado 21 y jurisprudencia citada.

señala que serán los Estados miembros los competentes para establecer las condiciones con arreglo a las cuales las exportaciones quedarán exentas, debiendo respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la UE y, señaladamente, los principios de proporcionalidad (STJUE de 28 de febrero de 2018, *Pienkowski*³) y de neutralidad fiscal.

De conformidad con el principio de proporcionalidad, se considera que una disposición nacional va más allá de lo necesario para asegurar la correcta recaudación del impuesto si, entre otras circunstancias, condiciona el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, ignorando los de carácter material. En la misma línea, cumplidos los requisitos materiales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención, con independencia de que los sujetos pasivos hayan respetado o no ciertos requisitos de índole formal (STJUE de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*⁴).

De hecho, a mayor abundamiento, solo existen dos casos en los que, según la jurisprudencia⁵ del Alto Tribunal, el incumplimiento de un requisito formal puede comportar la pérdida del derecho a la exención del IVA. El primer supuesto se produciría en la hipótesis de que la falta de cumplimiento de un requisito formal impidiera aportar la prueba de que concurren todos los requisitos materiales. Y, el segundo, se refiere al sujeto pasivo que hubiera participado deliberadamente en un fraude fiscal, pues al haber puesto en riesgo el funcionamiento del IVA, queda deslegitimado para invocar el principio de neutralidad fiscal y, por ende, el derecho a la exención del IVA.

Como bien razona el Tribunal europeo, no nos encontramos ante ninguna de estas situaciones, ya que en el caso que nos ocupa el incumplimiento del requisito formal no impidió verificar tanto la venta de los bienes como su salida del territorio de la UE (requisitos materiales). E, igualmente, aunque se constata por parte del órgano remitente la realización de un fraude, no se precisa, sin embargo, la naturaleza del mismo, ni se llega a demostrar que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación estaba relacionada con dicho fraude contra el sistema común del IVA. Este último aspecto es, sin duda, el que concita un mayor interés, tal y como comentaremos en posteriores líneas.

Despejados los interrogantes planteados mediante las cuestiones prejudiciales primera y segunda, el TJUE aborda seguidamente la tercera cuestión, a través de la cual se pregunta cuál debería ser el tratamiento fiscal conferido a la operación, en caso de que con base en las circunstancias planteadas en las anteriores cuestiones se denegara la exención del IVA: ¿debería aplicarse el tipo de gravamen previsto para las entregas de bienes en territorio nacional o, por el contrario, debe entenderse que dicha operación no constituye una operación imponible y, en consecuencia, no da derecho a la deducción del IVA soportado?

A juicio del TJUE, si se denegara la exención del IVA en un contexto como el descrito en las cuestiones primera y segunda, debe considerarse que tal operación no queda gravada y, por consiguiente, no confiere el derecho a deducir el

3 STJUE de 28 de febrero de 2018, *Pienkowski*, C-307/16, apartados 32 y 33.

4 STJUE de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, apartado 39.

5 SSTJUE de 8 de noviembre de 2018, *Cartrans Spedition*, ob.cit, apartado 42; y de 28 de marzo de 2019, *Vins*, ob.cit, apartado 35.

IVA soportado, en la medida en que tampoco se ha producido una entrega de bienes en el territorio nacional.

A nuestro parecer, la trascendencia práctica del presente pronunciamiento se polariza, eminentemente, en la interpretación llevada a cabo por el TJUE acerca del vínculo existente entre la participación en el fraude y la pérdida del derecho a la exención del IVA. Con apoyo en esta sentencia, se conserva dicho derecho a la exención del IVA incluso en el caso de fraude por parte del comprador. Ahora bien, huelga subrayar que los exportadores deberán demostrar que han empleado la diligencia debida, asegurándose de que la transacción se ha llevado a cabo conforme a la legalidad.

Así se deduce de la decisión del Alto Tribunal, que falla en favor de la empresa polaca, al declarar que el exportador europeo no es responsable de la pérdida de ingresos fiscales causada por actos fraudulentos de terceros (en este caso, las empresas ucranianas) en los que él no tuvo participación alguna. De acuerdo con ello, convenimos con el TJUE en que sería desproporcionado privarle de la exención del IVA. Nótese que, al sostener esta interpretación, el Tribunal de Luxemburgo cuestiona tanto la práctica de las autoridades tributarias polacas, como la jurisprudencia de los tribunales polacos de lo contencioso-administrativo.

En este orden de ideas conviene resaltar, a modo de reflexión final, que esta misma posición es la que ya mantuvo el TJUE en relación con las entregas intra-comunitarias de bienes, al hilo de su Sentencia de 25 de octubre de 2018, *Milan Bozicevic Jezovnik*, Asunto C-528/17. La interpretación efectuada por el Alto Tribunal en ambos pronunciamientos permite, pues, afirmar, que un contribuyente de la UE puede ser privado del derecho a una devolución o deducción del IVA únicamente si conocía o hubiera debido conocer que las operaciones estaban implicadas en un fraude cometido por el adquirente, no habiendo adoptado las medidas razonables a su alcance para evitar dicho fraude. Concluyendo, el deber de adoptar las medidas necesarias para regularizar la situación y hacer todo lo posible para garantizar que las transacciones no conlleven ningún tipo de fraude fiscal, es exigible no solo a los exportadores a terceros Estados – extramuros de la UE–, sino también a quienes realizan entregas de bienes dentro del territorio europeo.

3. Fallo

Conforme a lo señalado, el Tribunal de Justicia declaró que: «Los artículos 146, apartado 1, letras a) y b), y 131 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica nacional, como la controvertida en el litigio principal, que consiste en considerar, en todos los casos, que no existe entrega de bienes, en el sentido de dicha disposición, y en negarse a reconocer el derecho a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) cuando los bienes de que se trate hayan sido exportados fuera de la Unión Europea y, tras su exportación, las autoridades fiscales hayan compro-

bado que el adquirente de los bienes no era la persona mencionada en la factura emitida por el sujeto pasivo, sino otra entidad que no ha sido identificada. En tales circunstancias, debe denegarse el derecho a la exención del IVA prevista en el artículo 146, apartado 1, letras a) y b), de dicha Directiva si la falta de identificación del adquirente real impide demostrar que la operación de que se trate constituye una entrega de bienes en el sentido de dicha disposición, o si se demuestra que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación estaba relacionada con un fraude cometido contra el sistema común del IVA.

La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando en esas circunstancias, se deniega la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) prevista en el artículo 146, letras a) y b), de la Directiva del 2006/112, debe considerarse que la operación de que se trata no constituye una operación gravada y que, por consiguiente, no confiere el derecho a deducir el IVA soportado».

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA SÉPTIMA) DE 19 DE DICIEMBRE DE 2019

Aurora Ribes Ribes

*Catedrática de Derecho Financiero y
Tributario*

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

Asunto: C-389/18.

Partes: *Brussels Securities SA y État belge.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial - Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes - Directiva 90/435/CEE - Prevención de la doble imposición - Artículo 4, apartado 1, primer guión - Prohibición de someter a gravamen los beneficios recibidos - Inclusión del dividendo distribuido por la filial en la base imponible de la sociedad matriz - Dedución del dividendo distribuido de la base imponible de la sociedad matriz y traslado del excedente a los ejercicios fiscales posteriores sin limitación en el tiempo - Orden de imputación de las deducciones fiscales sobre los beneficios - Pérdida de una ventaja fiscal».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La sentencia objeto de análisis deriva de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, en el seno de la controversia entablada entre Brussels Securities S.A. y el Estado belga relativa al orden en el que los rendimientos deducibles deben ser objeto de deducción de los beneficios imponibles.

Esta sociedad, establecida en Bélgica y sujeta al Impuesto sobre Sociedades belga, presentó en tiempo y forma su declaración por tal impuesto correspondiente al ejercicio 2011. En 2013, a través de una liquidación complementaria, la Administración Tributaria procedió a revisar el orden de imputación de las deducciones fiscales, determinando que éste no se había aplicado correctamente y girando la oportuna regularización.

La desestimación de su reclamación contra tal decisión motivó que Brussels Securities S.A. acudiera al Tribunal de primera instancia francófono de Bruselas. Su demanda era doble: en primer lugar se solicitaba la anulación de la liquidación complementaria y posterior regularización realizada por las autoridades tributarias en 2013; y, en segundo término, se pedía que se confirmara el carácter adecuado de la conducta fiscal de la citada entidad, reflejado en su declaración del ejercicio 2011. El fundamento para ello, según Brussels Securities, estriba en que la normativa interna belga no se ajusta a lo dispuesto en la Directiva 90/435/CEE, puesto que de aplicarse el orden de imputación de las deducciones fiscales establecido en los artículos 77 a 79 del Código belga de los Impuestos sobre la Renta de 1992, se irrogaría un perjuicio a aquellas sociedades que disfrutaran del régimen de los «rendimientos gravados con carácter definitivo» (RGD), consistente en privarles de la ventaja fiscal que constituye la «deducción por capital de riesgo» (DCR), en una cuantía igual a los RGD que pueden deducir.

A este respecto, el órgano judicial belga se pregunta si, como consecuencia del orden de imputación de las deducciones señalado en la normativa nacional y, partiendo del derecho a la DCR y del derecho a deducir las pérdidas anteriores, el régimen de exención consistente, primero, en incluir el dividendo distribuido por la filial en la base imponible de la matriz y, posteriormente, en deducir ese dividendo de dicha base imponible hasta un 95% de su importe, en concepto de RGD, se traduce en una carga fiscal mayor para la sociedad matriz en comparación con un sistema de exención en el que los dividendos atribuidos por la filial son sencillamente excluidos de los beneficios del ejercicio durante el cual se han percibido, con la consiguiente reducción en tal cuantía del resultado imponible y aumento en la misma cuantía, en su caso, de las pérdidas fiscales trasladables.

Ante las dudas suscitadas, el Tribunal de primera instancia francófono de Bruselas decidió suspender el procedimiento y elevar al TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 4 de la Directiva [90/435], en relación con las demás fuentes del [Derecho de la Unión], en el sentido de que se opone a una normativa de una autoridad nacional, como el [CIR 1992] y el [RD/CIR 1992], en las versiones aplicables al ejercicio fiscal 2011, que, habiendo optado por un régimen de exención (abstenerse de gravar los beneficios distribuidos percibidos por una sociedad matriz como socio de su filial) consistente, en una primera fase, en incluir el dividendo distribuido por la filial en la base imponible de la sociedad matriz y, en una segunda fase, en deducir ese dividendo de su base imponible en un porcentaje del 95%, en concepto de [RGD], provoca, a resultados de la aplicación combinada, para determinar la base de cálculo del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad matriz, de este régimen belga de deducción de los [RGD] y de las normas relativas a otra deducción constitutiva de ventaja fiscal prevista por tal normativa (la [DCR]), del derecho a deducir el saldo de las pérdidas anteriores recuperables, del derecho a trasladar a ejercicios fiscales posteriores, cuando para un ejercicio fiscal su importe sea superior al de los beneficios imponibles, la imputación del excedente de [RGD], de la [DCR] y del saldo de las pérdidas anteriores recuperables, y del orden de imputación según el cual, en esos ejercicios fiscales siguientes, la imputación debe operar hasta

agotar el beneficio imponible, en primer lugar, sobre los [RGD] trasladados a ejercicios posteriores, después, sobre la [DCR] trasladada a ejercicios posteriores (cuyo traslado está limitado a los siete periodos impositivos siguientes") y, finalmente, sobre el saldo de las pérdidas anteriores recuperables,

la reducción, por el importe total o parcial de los dividendos percibidos de la filial, de las pérdidas que la sociedad matriz habría podido deducir si los dividendos se hubieran excluido pura y simplemente de los beneficios del ejercicio fiscal durante el cual se percibieron (con el efecto de reducir el resultado imponible de este ejercicio fiscal y de aumentar, en su caso, las pérdidas fiscales trasladables a ejercicios posteriores), en lugar de mantenerlos en estos beneficios y de aplicarles, a continuación, las normas de exención y de traslado a ejercicios posteriores del importe exento en caso de que los beneficios sean insuficientes».

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Básicamente, tal y como aclara el TJUE, el órgano jurisdiccional remitente pregunta acerca de la compatibilidad con el artículo 4, apartado 1 de la Directiva 90/435/CEE, de la normativa belga que establece que los dividendos percibidos por una matriz de su filial deben, en un primer momento, incluirse en la base imponible de aquélla, para seguidamente ser objeto de deducción hasta el máximo de un 95% de su importe, cuyo excedente puede trasladarse a los ejercicios siguientes sin limitación temporal, atribuyendo además carácter prevalente a esta deducción por delante de cualquier otra de naturaleza fiscal cuyo traslado se limite en el tiempo.

Ante este planteamiento, el TJUE comienza por recordar el contenido del artículo 4, apartado 1, de la Directiva citada, con el fin de precisar a continuación las facultades que asisten a las autoridades nacionales de los Estados miembros para optar entre los dos sistemas previstos en su seno y valorar, finalmente, si la normativa belga en esta materia se adecúa o no al Derecho de la UE.

Como es sabido, según el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE, cuando se produce la «repatriación» de beneficios de la filial a la matriz por causa distinta a la liquidación de la primera, el Estado de la matriz se abstendrá de gravar dichos beneficios, o bien los gravará con la posibilidad de que la matriz pueda deducir del impuesto la parte relacionada con dichos beneficios y abonada por la filial (y filiales de ulterior nivel), con el único requisito de que, en cada nivel, las sociedades y filiales de ulterior nivel cumplan las condiciones previstas en los artículos 2 y 3 de la antedicha Directiva, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.

Cabe advertir, por tanto, que son los Estados miembros quienes han de optar por uno u otro sistema: el de exención (previsto en el artículo 4, apartado 1, primer guión), o el de imputación (alojado en el artículo 4, apartado 1, segundo guión). Al haber optado Bélgica por el sistema de exención, el examen de la cuestión planteada debe hacerse exclusivamente desde la óptica de lo dispuesto en el concreto precepto mencionado.

En esta línea, el razonamiento del TJUE toma como premisa el objetivo pretendido, cual es, lograr la neutralidad de la distribución de beneficios de las filiales europeas a sus matrices comunitarias. Tal finalidad trata de alcanzarse, en el caso que nos ocupa, a través del método de exención, dirigido a evitar la doble imposición económica de tales dividendos. Precisamente por ello, es doctrina consolidada del Alto Tribunal, la prohibición de que los Estados miembros graven a la matriz, siendo irrelevante que el hecho imponible en el que se base dicha tributación sea la recepción de esos beneficios o su redistribución (Sentencia de 17 de mayo de 2017, X, C-68/15), y comprendiéndose también dentro de dicha prohibición la imposibilidad de gravar de forma indirecta tales dividendos (Sentencia de 12 de febrero de 2009, *Cobelfret*, C-13/707).

Sentado lo anterior, el TJUE examina la normativa fiscal belga controvertida en el presente asunto, constatando lo que sigue. La DCR representa una ventaja fiscal concedida a una sociedad en el marco del Impuesto sobre Sociedades belga, cuya finalidad es reducir el tipo efectivo del tributo a pagar por dicha sociedad en este Estado. Ahora bien, en el caso de autos se aprecia que «la combinación del régimen de los RGD aplicable a los dividendos percibidos y del orden de las deducciones establecido por la normativa nacional, así como de la limitación en el tiempo de la posibilidad de utilizar la DCR, puede hacer que la percepción de los dividendos conlleve, para la sociedad matriz, la pérdida de otra ventaja fiscal establecida por la legislación nacional, y, en consecuencia, una tributación mayor de la referida sociedad que aquella a la que habría estado sujeta si no hubiese percibido dividendos de su filial no residente o si, como indica el órgano jurisdiccional remitente, los dividendos se hubieran excluido pura y simplemente de la base imponible de la sociedad matriz». En suma, tal y como declara el Tribunal europeo, una normativa nacional como la comentada provoca que la percepción de tales dividendos no sea fiscalmente neutra para la matriz, lo que lesiona el objetivo pretendido por el artículo 4, apartado 4, primer guión, de la Directiva 90/435/CEE.

Dos son las alegaciones formuladas por el Gobierno belga ante esta aseveración del TJUE. En la primera de ellas se invoca el principio de autonomía fiscal de los Estados miembros en materias que, como la tratada, no están armonizadas a nivel europeo. Frente a ello, el Tribunal puntualiza que, siendo ello cierto, tal autonomía fiscal debe ejercerse con pleno respeto al Derecho de la UE, lo que implica, en el caso analizado, que al haber elegido Bélgica el sistema de exención, debe articularse también una interacción entre los dividendos y el resto de elementos de la base imponible, tales como la DCR. Y en este contexto, los efectos de tal interacción deben ajustarse a la Directiva 90/435/CEE, con independencia de que la determinación del orden de imputación de las deducciones fiscales y la limitación en el tiempo del traslado de la DCR competan en exclusiva al Estado belga.

El Tribunal de Justicia rechaza, asimismo, el segundo argumento esgrimido por Bélgica, según el cual no existe un gravamen sistemático de la matriz por los dividendos que percibe de su filial, sino solo en la hipótesis de que no haya podido usar su derecho a la DCR durante siete años consecutivos, ante la inexistencia de beneficios suficientes durante ese período; añadiendo que, incluso aun cuando se produjese tal tributación, no recaería sobre los dividendos como

tales. La respuesta del Tribunal europeo es terminante respecto a estos dos extremos: por una parte, clarifica que los efectos de dicha normativa nacional no dejan de ser contrarios a la Directiva matriz-filial por el hecho de que únicamente se produzcan en determinados casos y no de forma generalizada; y, por otra parte, se matiza que el hecho aducido por el Gobierno belga consistente en que no se someterían a tributación los dividendos en cuanto tales solo significa que no se gravarían de forma directa, lo que lo excluye la contravención del ordenamiento europeo, que prohíbe tanto el gravamen directo como el indirecto de tales beneficios.

Ciertamente, en los últimos años el TJUE ha abordado y todavía está lidiando con un buen número de casos relacionados con la normativa belga de impuestos directos. La articulación del sistema adoptado por Bélgica sigue dando problemas en términos de cumplimiento de la Directiva matriz-filial y ello pese a la modificación de la regulación belga a resultas de lo dictaminado por el TJUE en el Asunto *Cobelfret* –antes citado—. Conviene recordar, además, que en la actualidad la deducción mencionada es del 100%, por lo que sería deseable que se acometiera la oportuna reforma en el esquema vigente a fin de acomodarlo a la Directiva 90/435/CEE, soslayando de este modo, definitivamente, las objeciones europeas.

3. Fallo

En consonancia con ello, el Tribunal de Justicia decidió que: «El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que establece que los dividendos percibidos por una sociedad matriz de su filial deben, en una primera etapa, incluirse en la base imponible de la primera, antes de poder ser objeto, en una segunda fase, de una deducción de hasta un 95% de su importe, cuyo excedente pueda trasladarse a los ejercicios siguientes sin limitación temporal, siendo esa deducción prioritaria en relación con cualquier otra deducción fiscal cuyo traslado esté limitado en el tiempo».

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA OCTAVA) DE 19 DE DICIEMBRE DE 2019

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

Asunto: C-715/18

Partes: *Segler-Vereinigung Cuxhaven eV y Finanzamt Cuxhaven.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 98 - Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido del IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios - Anexo III, punto 12 - Tipo reducido del IVA aplicable al arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas - Cuestión de la aplicación de ese tipo reducido al arrendamiento de amarres para embarcaciones en un puerto de recreo - Comparación con el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos - Igualdad de trato - Principio de neutralidad fiscal».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La demandante, Segler-Vereinigung Cuxhaven eV, es una asociación de utilidad pública dedicada al fomento de los deportes náuticos a vela y a motor, que gestiona unos trescientos amarres para embarcaciones. La disputa se origina a raíz de la inspección llevada a cabo por la Administración Tributaria, como resultado de la cual se le obliga a regularizar la tributación por IVA correspondiente a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, aplicando a las retribuciones percibidas por la puesta a disposición de los amarres para embarcaciones a invitados el tipo de gravamen ordinario del IVA, en lugar del tipo reducido.

Disconforme con la actuación de las autoridades tributarias, la asociación recurrió ante el Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia, que desestimó el recurso al entender que la puesta a disposición de corta duración de amarres para embarcaciones no puede calificarse como «arrendamiento de corta duración de emplazamientos en terrenos para camping» en el sentido del artículo 12,

apartado 2, punto 11 de la Ley alemana del Impuesto sobre Volumen de Negocios. La razón de ello estriba en que tal precepto se basa en el concepto de «arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos» alojado en el artículo 4, punto 12, segunda frase, segunda alternativa, de la citada ley germana que, a su vez, encuentra su fundamento en el artículo 135, apartado 2, letra b), de la Directiva IVA. Al hilo de ello se apunta, asimismo, que tal interpretación no resulta contraria al principio general de igualdad que proclama el artículo 3, apartado 1, de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania.

En contraste con este planteamiento, la demandante considera que el principio de igualdad sí resulta violado como consecuencia del sometimiento a tributación del alquiler de amarres para embarcaciones al tipo normal del IVA, en comparación con el tipo reducido aplicable a la puesta a disposición de emplazamientos en terrenos para autocaravanas y caravanas. En su opinión, el citado principio general de igualdad exigiría que todas las formas de alojamiento de corta duración, con independencia de su naturaleza o modalidad, queden sujetas al tipo reducido del IVA.

Sobre esta base se interpuso el correspondiente recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Tributario que, al albergar dudas sobre el particular, suspendió el procedimiento y elevó al TJUE la siguiente cuestión prejudicial: «¿Debe aplicarse el tipo reducido del impuesto aplicable al arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas con arreglo al artículo 98, apartado 2, de la Directiva [IVA], en relación con el Anexo III, punto 12, de la misma Directiva, también al arrendamiento de amarres para embarcaciones?».

2. Fundamentos de Derecho y comentario

A través de tal cuestión prejudicial se interpela al TJUE sobre la interpretación del artículo 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE, relativa al IVA, en conexión con el Anexo III, punto 12, de la misma y, en particular, sobre si debe considerarse que el tipo reducido del IVA previsto en esa disposición para el alquiler de emplazamientos en terrenos para campings y de espacios de estacionamiento de caravanas, resulta también de aplicación al arrendamiento de amarres para embarcaciones.

El razonamiento del TJUE en este caso toma como punto de partida lo dispuesto en la Directiva del IVA, con la finalidad de analizar seguidamente si dicha interpretación resulta conforme con los objetivos perseguidos por el régimen de tipos reducidos del IVA. De este modo, el máximo intérprete del Derecho europeo recuerda que, según el artículo 96 de la citada Directiva, los Estados miembros aplicarán un mismo tipo normal del IVA tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios. Esta regla general queda excepcionada, en virtud del artículo 98 de la misma Directiva, que arbitra la posibilidad de aplicar tipos reducidos. El Anexo III, punto 12 de la Directiva contiene, a estos efectos, un listado tasado de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se benefician de esos tipos impositivos inferiores.

Uno de los supuestos enumerados en dicho Anexo es, precisamente, el «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas», lo que motiva que la demandante reclame la aplicación del tipo reducido del IVA, por entender asimilable dicho supuesto al del arrendamiento de amarres para embarcaciones.

El Alto Tribunal, sin embargo, no concuerda con dicho planteamiento por las razones que siguen. En primer lugar, se centra en la interpretación del concepto de «alojamiento», señalando que el alquiler de amarres para embarcaciones no responde, en esencia, a dicho concepto, pues si bien las embarcaciones amarradas permiten el alojamiento de las personas que practican vela, no siempre se produce tal pernoctación. De hecho, se evidencia que el arrendamiento de amarres para embarcaciones no se concibe como algo ligado al «alojamiento» en sí, sino que está llamado sobre todo a permitir la inmovilización y el aseguramiento de las embarcaciones en el muelle.

Esta postura, además, está en consonancia con la jurisprudencia del propio TJUE sobre el concepto de «alojamiento», que defiende una interpretación restrictiva del mismo en relación con la aplicación del tipo reducido previsto para los supuestos del Anexo III, punto 12 de la Directiva, en el bien entendido de que las disposiciones de carácter excepcional deben interpretarse en sentido estricto. Desde esta óptica, cabe apreciar que la ausencia del «arrendamiento de amarres para embarcaciones» en el elenco recogido en el citado Anexo, impediría, como lógica consecuencia de tal interpretación restrictiva, la posibilidad de extender la aplicación del tipo reducido del IVA.

Ahora bien, lejos de limitarse a esta doble argumentación, el Tribunal europeo examina asimismo la cuestión desde el prisma de los objetivos a los que se orienta el régimen de tipos reducidos del IVA, fruto de lo cual la conclusión ya alcanzada resulta reforzada.

Ciertamente, la aplicación de un tipo reducido no se justifica de acuerdo con el espíritu que subyace al Anexo III de la Directiva, dirigido a gravar de manera más favorable tanto los bienes considerados esenciales como aquellos relacionados con fines sociales o culturales, siempre y cuando ello no se traduzca en un riesgo de distorsión de la competencia¹. Por lo que respecta al punto 12, en concreto, es clara la voluntad del legislador de tratar fiscalmente de manera más beneficiosa a distintas formas de alojamiento, en general de corta duración o carácter vacacional, dando respuesta así a una necesidad esencial de toda persona en desplazamiento. Este objetivo de índole social no es susceptible de invocarse en el caso del arrendamiento de amarres para embarcaciones, por cuanto estas no tienen por finalidad, al menos con carácter principal, la de servir como lugares de alojamiento.

Por otro lado, la negativa a aplicar un tratamiento fiscal más beneficioso al caso en cuestión tampoco resulta contraria al principio de neutralidad fiscal, ya que la virtualidad del mismo solo se proyecta sobre operaciones similares que, por tal razón, compiten entre sí, impidiendo que sean tratadas de forma dife-

1 STJUE de 4 de junio de 2015, *Comisión/Reino Unido*, C-161/14, apartado 25.

rente desde la perspectiva del IVA. Sin embargo, resulta obvio que los servicios de arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings, de una parte, y los servicios de arrendamiento de amarres para embarcaciones, de otra parte, cumplen funciones distintas y, por consiguiente, la relación de competencia entre ellos es inexistente.

Expuesto cuanto antecede, las posibilidades de proteger la tarifa reducida para estos servicios se nos antoja difícil. *A priori*, una primera posibilidad estribaría en invocar su incardinación en la categoría 14 del Anexo III de la Directiva del IVA, con respecto al derecho a usar instalaciones deportivas. No obstante, creemos que esta tesis no prosperaría, a la vista de lo declarado por el Tribunal de Luxemburgo en los apartados 32 a 34 de la sentencia comentada.

Asimismo y, con un claro efecto en la tributación de estas operaciones, sería interesante analizar si la tributación de los servicios de arrendamiento de embarcaciones o, más específicamente, si el uso que algunos Estados miembros de la UE han hecho de la cláusula de uso y disfrute, contenida en el artículo 59 a de la Directiva del IVA, que exime estas operaciones *de facto*, no puede distorsionar la libre competencia en el mercado europeo para estas operaciones². Hasta la fecha, empero, la Comisión europea no ha iniciado ninguna investigación sobre el tema.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que: «El artículo 98, apartado 2, 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 relación con el Anexo III, punto 12, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que el tipo reducido del IVA, previsto en esa disposición para el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas, no es de aplicación al arrendamiento de amarres para embarcaciones».

2 En esta línea se posiciona: Sánchez Gallardo, F.J.: «Tipo de IVA, ECJ y amarre de embarcaciones». Accesible en: https://translate.googleusercontent.com/translate_c?depth=1&hl=es&prev=search&rurl=translate.google.com&sl=en&sp=nmt4&u=https://www.linkedin.com/pulse/vat-rate-ecj-boat-mooring-francisco-javier-s%2525C3%2525A1nchez-gallardo/%3FtrackingId%3DR7RWFrxMjh3Q6kmaJQRBA%253D%253D&xid=17259,15700021,15700186,15700190,15700259,15700271&usg=ALkJr-hiDC3vX_K8nXLh1PE2XlrcvYxYug (última consulta: 26 de febrero de 2020).

Transferencia

Quejas en materia tributaria:
evolución, perspectivas y oportunidades. (Parte I)

Lo más destacado de la Revista Interactiva
de Actualidad (RIA)

QUEJAS EN MATERIA TRIBUTARIA: EVOLUCIÓN, PERSPECTIVAS Y OPORTUNIDADES. (PARTE I)

Jesús Rodrigo Fernández

*Abogado del Estado en excedencia
Investigador independiente (España)*

Resumen

Las quejas en materia tributaria existen en el Derecho español desde 1881. Son poco conocidas y, por ello, poco valoradas, como modo de defensa de los derechos de los ciudadanos. En la actualidad incluyen las que se refieren a la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, a la calidad de los servicios de las Administraciones en el ámbito tributario y, en especial, las que se producen por la aplicación del sistema tributario. No sustituyen a los recursos administrativos, pero pueden evitarlos, colaborando a disminuir la alta litigiosidad que existe en España en materia fiscal, que es uno de sus principales problemas, que sigue pendiente de resolver.

Se estudian las Instituciones y órganos internos que las atienden a nivel de la Administración del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. También se estudia la actividad del Defensor del Pueblo en materia fiscal y el grado de coordinación que existe entre las diferentes vías de presentación de quejas.

Finalmente se resumen las propuestas que se han hecho para mejorar su efectividad, su grado de aplicación y como pueden utilizarse para una mejor defensa de los derechos de los contribuyentes, mejora de la eficiencia de la Administración y defensa del interés público.

Palabras clave

Justicia tributaria, quejas, Defensor del pueblo, Consejo de defensa del contribuyente, defensores del contribuyente.

Abstract

Complaints on tax matters have existed in Spanish law since 1881. They are little known and, therefore, little valued, as a way of defending citizens' rights. At present, they include those that refer to the effectiveness of taxpayers rights, to the quality of the services of the Administrations in the area of taxation and, especially, those that arise from the application of the tax system. They do not replace administrative appeals, but they can avoid

them, helping to reduce the high level of litigation in Spain in tax matters, which is one of its main problems, and one that has yet to be resolved.

The institutions and internal bodies that deal with them are studied at the level of the State Administration, Autonomous Communities and Local Corporations. The activity of the Ombudsman in tax matters and the degree of coordination that exists between the different channels for the presentation of complaints are also studied.

Finally, the proposals that have been made to improve their effectiveness, their degree of application and how they can be used to better defend taxpayers' rights, improve the efficiency of the Administration and defend the public interest are summarized.

Keywords

Tax justice, complaints, Ombudsman, Taxpayer Defense Council, taxpayer defenders.

SUMARIO

1. Planteamiento. Las quejas, en el sistema de justicia tributaria
 2. Quejas, reclamaciones y recursos administrativos, su necesidad y función. El derecho «de» la queja
 - 2.1. Evolución histórica. 1881/2020
 - 2.2. Situación actual
 3. Las quejas en la práctica actual del derecho tributario
 - 3.1. Administración del Estado
 - 3.1.1. El proceso de constitución
 - 3.1.1.1. El proceso de constitución
 - 3.1.1.2. Las revocaciones a solicitud del CDC. Una ampliación de la queja por aplicación de los tributos
- Anexo I. Esquema de tramitación de las quejas en el Consejo de Defensa del Contribuyente
- Anexo II. Revocaciones solicitadas por CDC
- Anexo III. Quejas presentadas ante la AEAT en 2018 por materias
- Anexo IV. Abreviaturas

1. Planteamiento. Las quejas, en el sistema de justicia tributaria¹

En la Comunicación presentada el año pasado sobre los recursos administrativos en materia tributaria², se concluía que disponer de un «sistema» de recursos administrativos eficaz es un elemento imprescindible para cumplir los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

Pese a las reformas de las leyes básicas administrativas, Leyes 39/2015, 40/2015 y la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, y la situación que se encontraban los recursos administrativos, no se solicitaron en vía parlamentaria, ni se efectuaron, reformas en el régimen de los recursos administrativos.³ Situación de alta litigiosidad, en el ámbito tributario, que persiste en 2019 y posiblemente en 2020⁴.

En la práctica, en España, se concluía, que el control último de las Administraciones tributarias, los ciudadanos y los profesionales lo confían 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. Debe agotarse la vía administrativa, previamente a acceder a la vía jurisdiccional. Por el retraso que sufren los tribunales económico-administrativos hasta que existe sentencia firme pasan muchos meses y muy habitualmente más de 2 años y por la escasa utilidad de los recursos de reposición, los recursos administrativos no están cumpliendo la función que deberían tener. Esto ocasiona costes, tanto a la Administración como a los ciudadanos, cuyo coste no está bien evaluado y, por el momento, no se toma en consideración.

Persiste una desconfianza, mutua⁵, entre las Administraciones tributarias y los ciudadanos, que en el ámbito de la revisión se traduce en una desconfianza de los ciudadanos en los recursos administrativos, que no son debidamente valorados, por lo que no se solicita su mejora.

Por el retraso que acumulan, se consideran una carga que dificulta y dilata el acceso a la revisión jurisdiccional. Pero, tampoco existe en los ciudadanos un grado de satisfacción alto de la eficacia de la revisión jurisdiccional de los actos

1 Comunicación presentada a la Sección de Derecho Tributario y Financiero de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, el 4 de marzo de 2020.

2 Publicada en Revista Técnica Tributaria (en adelante RTT) número 127, octubre-diciembre 2019, páginas 83 a 116, Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF.

3 RTT citada num 127 pags 87 y ss.

4 En la vía económico-administrativa, en los datos publicados en la Memoria de 2018 se han pasado de 135.878 casos resueltos en 2007 a 216.139 en 2018 con un índice de estimación, al menos parcialmente, en algunos sectores del 40,7%. Con los datos hasta 2017 pueden examinarse los datos en RTT, 127 citada pags 110 a 112. La AEAT parece que está incluyendo, de nuevo, en su próximo plan estratégico la reducción de la litigiosidad.

5 Especialmente en el ámbito de los recursos administrativos, al que todavía no ha llegado el cumplimiento colaborativo, a diferencia del cumplimiento de otras obligaciones tributarias. Por el momento, no hay un objetivo común de reducción de la litigiosidad.

administrativos tributarios, por el retraso que se sufre hasta obtener sentencia, aunque en los últimos años se comprueba una cierta mejora.

Esta situación puede cambiarse mejorando y valorando los recursos administrativos. Por el precedente que supone, en la Comunicación del año pasado se resumía el modo y la forma en que, por mandato de la Unión Europea, se había modificado el régimen de los recursos administrativos en la contratación del sector público.⁶ Fue decisivo el impulso externo de la Comisión de la Unión Europea, para su implantación en España. El proceso se inició en 1989 y ha empezado a dar frutos, reconocidos por todos, en 2017.

El objeto de esta Comunicación son las quejas en materia tributaria, su evolución, perspectivas y que oportunidades ofrece la legislación vigente, tanto a los ciudadanos como a las Administraciones. No son recursos administrativos y están perfectamente diferenciadas de ellos, pero pueden evitar recursos y dar satisfacción a las necesidades de los ciudadanos y la Administración, sin necesidad de manifestar el descontento necesariamente a través de un recurso, especialmente en el ámbito del derecho sancionador tributario.

Como se comprueba, a continuación, no basta con referirnos al concepto «queja» sino que es necesario estudiar el órgano, o Institución, que tiene atribuida su tramitación y resolución, la composición del mismo y su grado de independencia funcional, ya que bajo una misma denominación existen realidades muy diferentes.

Se pretende dar una visión general de los medios que tienen los obligados tributarios para dejar constancia de su descontento por la aplicación de los tributos y como han ido evolucionando desde 1996, año de creación del Consejo de Defensa del Contribuyente (en adelante CDC), hasta nuestros días.

Iniciamos el estudio con el examen de la normativa que instituyó la queja en el ámbito tributario.

2. Quejas, reclamaciones y recursos administrativos, su necesidad y función. El derecho «de» la queja

En el Diccionario de la RAE entre las definiciones del verbo quejar⁷ se incluye manifestar disconformidad con algo o alguien y dicho de una persona manifestar el resentimiento que tiene de otra, acepciones que se pueden aplicar al ámbito tributario.

Desde el inicio del derecho administrativo en España junto a los recursos administrativos, y diferenciándose progresivamente de los mismos, existieron las quejas, que en un primer momento tenían la conceptualización de recurso extraordinario, el recurso en queja. Paulatinamente las quejas se fueron diferenciando, cada vez más, de los recursos. Quejas que en España, desde la Constitución de 1978, fueron modificando, y ampliando, su naturaleza jurídica e inte-

6 RTT 127, op cit pags. 92 a 98.

7 Son más expresivas que las del término queja.

grándose, también, en el ámbito del Defensor del Pueblo y de los defensores sectoriales que se han ido constituyendo. En estos momentos lo relevante no es el concepto de queja sino quien la tramita y resuelve y que grado de aceptación tienen por los ciudadanos y si cumplen su función de disminuir la litigiosidad, mejorar el cumplimiento de las normas fiscales y mejorar la atención y calidad del servicio a los ciudadanos.

Nos vamos a referir especialmente, a las quejas en el ámbito tributario que desde 1881 hasta nuestros días han tenido un tratamiento normativo específico diferente de las quejas en el ámbito administrativo respecto a la calidad de los servicios y a la información a los ciudadanos. En particular, a las quejas que se presentan respecto a la aplicación de las normas tributarias⁸ y al cobro y recaudación de los tributos.

2.1. Evolución histórica. 1881/2020

Una de las primeras regulaciones del procedimiento administrativo en Europa fue la española. Se inició, precisamente, con la regulación del procedimiento económico administrativo.

La Ley de 31 de diciembre de 1881 aprobó las bases para el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas⁹, y reguló el recurso en queja, como recurso extraordinario. Era adicional a los recursos administrativos que se regulaban en las bases anteriores¹⁰. Podía intentarse contra la Autoridad que hubiese dictado providencia en primera instancia que hubiese llegado a ser firme. Aunque prosperase la queja no dejaba de ser firme la providencia. En los reglamentos de dicha Ley y en los de la de la Ley 24 de junio de 1885 se fueron perfilando sus caracteres, que no estaban bien definidos en un primer momento. Se evoluciona del recurso en queja a la queja¹¹. Al mismo tiempo existían figuras, como la avenencia, que no se consolidaron, pese a que provenían de instituciones tradicionales, que también trataban, como las quejas, de evitar los litigios.

Antes de exponer la situación actual de las quejas en materia tributaria, conviene destacar que en el Reglamento provisional para el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas aprobado por Real Decreto de 31 de diciembre de 1881 se preveía la avenencia para la resolución de las reclamaciones sobre contribución de consumos y cereales frente a los ayuntamientos¹². En

8 Las quejas respecto a la calidad de los servicios se presentan en el ámbito tributario como en cualquier otro servicio público u oficina pública.

9 Base 16.

10 Bases 8 a 15.

11 Jose M.ª Boquera Oliver. Del recurso de queja a la queja. Revista Administración Pública núm. 27 págs. 181 a 202. 1958.

12 En sus artículos 223 a 226 se ordenaba que las reclamaciones contra las decisiones de los Alcaldes sobre liquidación de los derechos sobre contribución de consumos y cereales serían un medio previo de avenencia. Una vez presentadas, se citaba al interesado a una comparecencia en un plazo de tres días. A la comparecencia asistía el Secretario del Ayuntamiento y, en su caso, el arrendatario de los consumos, al que pudiera afectar la reclamación. El Alcalde emitía su parecer y se levantaba acta. Si había conformidad del interesado el dictamen se consideraba como acuerdo. De lo contrario el recurrente podía entablar su reclamación ante el Delegado, previo el pago de la cantidad liquidada. Igual derecho tenía el arrendatario, sin necesidad de consignar la cantidad líquida.

el ámbito de la jurisdicción civil, entre particulares, tenía muchos antecedentes la avenencia¹³, que ha ido cayendo en desuso en la aplicación del Ordenamiento jurídico.

Centrándonos en el objeto de la Ponencia, las quejas en materia tributaria, en la Ley de 19 de octubre de 1889¹⁴, de procedimiento administrativo general, artículo 2º base 14¹⁵, se estableció que los interesados podrían utilizar el recurso de queja en cualquier estado del expediente, si no se diera curso a sus reclamaciones o se tramitasen con infracción de los reglamentos. La queja se presentaba ante la Superioridad denunciando las actuaciones de las oficinas administrativas. A diferencia de los recursos, podían presentarse en todo momento y su resolución no afectaba al fondo del acto recurrido. Se podían presentar frente a cualquier actuación u omisión en el procedimiento administrativo. La queja se refería a defectos de tramitación, en especial a los que eran susceptibles de corrección, previamente a la adopción de la resolución sobre el fondo.

Estos recursos en queja se incluyeron en algunos de los reglamentos de los diferentes departamentos ministeriales. En los artículos 122 a 126 del nuevo reglamento de 1890¹⁶ para el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas se regulaba el recurso de queja, pero por no afectar al fondo, tuvieron una incidencia mucho menor que los recursos administrativos, donde se podían reproducir las quejas administrativas, presentadas respecto a los defectos de tramitación del procedimiento.

Previamente, en Suecia, en junio de 1809, se había reformado su Constitución, aplicando la separación de poderes y constituyendo la Oficina parlamentaria del Ombudsmen ante la que podían presentarse quejas por el funcionamiento de la Administración. Era un instrumento diferente de defensa de los derechos de los ciudadanos, que se fue extendiendo por toda Europa. Se extiende a lo largo de los siglos XIX y XX y se ha consolidado plenamente en el siglo XXI. El defensor del pueblo se incorpora a la Constitución española de 1978, artículo 54¹⁷. Empieza sus actuaciones en 1982.¹⁸ Su ámbito de aplicación se extiende, también a las cuestiones fiscales. A partir de ese momento coexisten, en España, las quejas administrativas y las quejas ante el Defensor del Pue-

13 El artículo 283 de la Constitución española de 1812 ordenaba que « El Alcalde, con dos hombres buenos, nombrados uno por cada parte oír al demandante y al demandado, se enterara de las razones en que respectivamente apoyen su intención, y tomará, oído el dictamen de los dos asociados, la providencia que le parezca propia para el fin de terminar el litigio sin más progreso, como se terminará, en efecto, si las partes se aquietan con tal decisión extrajudicial».

14 En esta Ley se dispone que por cada Ministerio se haga, y se publique, un reglamento de procedimiento administrativo para las dependencias centrales, provinciales y locales del mismo.

15 Es copia literal del artículo 51 del Reglamento de 24 de junio de 1885 de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, que regula los recursos extraordinarios.

16 Reglamento aprobado por Real Decreto de 15 de abril de 1890 para el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, dictado en cumplimiento de la Ley de 19 de octubre de 1889.

17 Título I de la Constitución. De los derechos y deberes fundamentales, artículos 10 a 55. Se crea en el artículo 54, Capítulo Cuarto. De las garantías de las libertades y derechos fundamentales. El Artículo 54 ordena que una ley orgánica regulará la institución del Defensor del Pueblo, como alto comisionado de las Cortes Generales, designado por éstas para la defensa de los derechos comprendidos en el Título I de la Constitución. Puede supervisar la actividad de la Administración, dando cuenta a las Cortes Generales. Ejerce las funciones que le encomienda la Constitución y la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo.

18 Puede supervisar la actividad de la Administración General del Estado, Administraciones de las Comunidades Autónomas y Administraciones Locales, incluyendo la propia actividad de los

blo, como veremos a continuación. Si bien, en todo momento las quejas en el ámbito fiscal han tenido, y tienen, un tratamiento específico en la normativa tributaria, que está justificado por la especialidad de la materia, en especial para hacer informes y propuestas normativas las Instituciones y órganos encargados de la resolución de las quejas.

La queja administrativa, como complemento del recurso administrativo, pero perfectamente diferenciada del mismo se reguló en la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958¹⁹. Fue la última regulación de la queja, en cuanto tal, en el ámbito de las leyes de procedimiento administrativo general.²⁰ Posteriormente, las quejas pasan a regularse en normas de carácter reglamentario, ligadas en un primer momento a los servicios de información y atención al ciudadano²¹ y posteriormente, a las normas que regulan la calidad de los servicios públicos.²²

En el apartado VI.3 de su Exposición de Motivos de la LPA de 1958 al tratar de la revisión de los actos administrativos se especificaba que por no tratarse propiamente de un recurso dicha Ley regulaba las quejas en lugar aparte. Se regulaban en la ordenación del procedimiento administrativo, artículo 77. Se podían deducir, a diferencia de los recursos, en cualquier momento, siempre que se diese algún defecto en la tramitación del procedimiento. No suspendían la tramitación del procedimiento en que se hubieran producido. Los recursos se regulaban en los artículos 113 a 128 y tenían plazo tasado para su interposición y se presentaban contra un acto administrativo que fuera susceptible de recurso.

Las quejas se podían presentar frente a una actividad o prestación de un servicio²³ y no tenían un plazo de interposición predeterminado.

Las «quejas» ya no se recogen en la Ley 30/1992, que potenció la revisión de oficio y unificó la regulación de los recursos administrativos, se transforman en alegaciones y en su artículo 79.2, dentro del concepto alegaciones se ordena que en cualquier del procedimiento, anterior al trámite de audiencia, los interesados podrán aducir los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados o la omisión de trámites que puedan ser subsanados antes de la resolución definitiva del asunto.

ministros. Además de poder supervisar la actuación de las empresas públicas y de los agentes o colaboradores de las Administraciones, cuando realizan fines o servicios públicos. Su actuación es en defensa de los derechos reconocidos en el Título I de la Constitución y del cumplimiento del artículo 103 de la CE.

19 Previamente, en el artículo 9 del Decreto de 13 de noviembre de 1944 se regulaban las reclamaciones por tardanza en la tramitación de los expedientes. La Orden de 13 de abril de 1955 recordaba su vigencia y la forma de tramitar los recursos en queja. No habían tenido aplicación práctica.

20 Jose M.ª Boquera Oliver, op cit, ya había anunciado su desaparición, en el ámbito administrativo, por la regulación del silencio administrativo negativo y el régimen disciplinario de los funcionarios públicos.

21 Real Decreto 208/1996, de 9 de febrero por el que se regulan los servicios de información administrativa y atención al ciudadano.

22 Real Decreto 951/2005, de 29 de julio por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado.

23 El artículo 77 de la LPA ordenaba que se podrían interponer quejas, en cualquier momento, contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supusiesen paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados, y omisión de trámites que pudiesen subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto.

Dichas «alegaciones» podrán dar lugar, si hubiere razones para ello, a la exigencia de la correspondiente responsabilidad disciplinaria. Sin embargo, siguieron vigentes las normas reglamentarias que regulaban este tipo de quejas. El artículo 76.2 de la Ley 39/2015, ratifica su regulación, en forma de alegaciones en norma con rango de Ley. En la normativa con rango legal de las quejas en el ámbito administrativo estas se limitan a las alegaciones previas al trámite de audiencia. Las quejas y sugerencias se regulan en base a la potestad reglamentaria, mediante Real Decreto, en relación con los servicios de información y atención a los ciudadanos y calidad de los servicios.

Sin embargo, en el ámbito tributario, que es nuestro objeto, la queja ha existido permanentemente, en normas de rango legal, con los caracteres específicos que exige el principio de legalidad aplicable a la materia, extendiéndose su aplicación no solo a la información a los ciudadanos y calidad de los servicios sino, también, a los actos y actuaciones de aplicación de las normas tributarias.

En la LGT 1963, en su art 106, se ordenaba, como en el artículo 77 de la LPA, que en todo momento podía reclamarse en queja contra los defectos de tramitación y en especial contra los que supusiesen paralización del procedimiento, infracción de los plazos señalados u omisión de trámites que pudiesen subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto. La estimación de la queja podía dar lugar a la incoación de expediente disciplinario, si hubiera razones para ello, a la incoación de expediente disciplinario contra el funcionario responsable²⁴.

Sin embargo, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, el artículo 81 del Reglamento del procedimiento para la reclamaciones económico-administrativas²⁵ desarrollaba detalladamente las quejas, aunque tuvieron poca incidencia práctica. Las quejas se resolvían por el Presidente del Tribunal Central cuando el supuesto responsable fuera un vocal del mismo. Si el vocal o funcionario responsable estuviera adscrito a un tribunal provincial la queja se sustanciaba y resolvía por el respectivo Presidente. Se regulaba el contenido del escrito de queja y los supuestos en los que se podía rechazar de plano. No se suspendía la tramitación del procedimiento, formándose una pieza separada. Si se estimaba se disponía al mismo tiempo la anulación de trámite de que se tratase, dejando a salvo la cuestión de fondo que había de ser resuelta oportunamente.

Contra la resolución que se dictase no cabía recurso alguno, sin perjuicio de que se pudiesen reiterar motivos de la queja al interponer los recursos que fueran admitidos contra la resolución principal. Estas quejas en el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas se integran, posteriormente,

24 Este artículo no se desarrolló reglamentariamente.

25 Aprobado por Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre

en el régimen de quejas del CDC, que centraliza el examen y resolución de las quejas en el ámbito tributario²⁶.

En efecto, la Secretaría de Estado de Hacienda, en el ámbito de los planes para disminuir el fraude fiscal y la litigiosidad, promovió estudios de derecho comparado a fin de disminuir la litigiosidad en esta materia, también existen valiosos estudios doctrinales²⁷. En paralelo, se estudió la forma de mejorar la forma de recepción y resolución de las quejas de los contribuyentes y a estos efectos, se creó por Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre el CDC, poniéndose en funcionamiento el 20 de enero de 1997 con los resultados que se exponen a continuación.

Es revelador de la prudencia con que se creó el CDC y la regulación de las quejas en el ámbito tributario, que en el Dictamen²⁸ del Consejo de Estado a dicho proyecto de Real Decreto se aconsejaba²⁹ que el nuevo Consejo fuese creado a propuesta conjunta del Ministro de Economía y Hacienda y del Ministro de Administraciones Públicas. El Real Decreto se aprobó a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, previa aprobación por el Ministro de Administraciones Públicas, que no tiene los mismos efectos en el momento de modificación de la norma.

Asimismo, dado que se encontraba en fase de elaboración un Estatuto del Contribuyente se sugería, en términos de oportunidad, que la novedosa concepción del Consejo se elaborase con posterioridad a dicho Estatuto³⁰. Se tramitó, creo que, con acierto, el Real Decreto previamente al Estatuto, con lo que se ganó más de un año de experiencia en la implantación de la queja en el ámbito tributario.

Estas dos cuestiones, que no son anecdóticas, revelan que este tipo de innovaciones son especialmente eficaces cuando pueden insertarse en la potestad reglamentaria de autoorganización, de forma que la Administración sea quien las impulsa y se rompen las reticencias que existen a facilitar la presentación de quejas ante un órgano de composición mixta al que se atribuye independencia funcional. Si no se cuenta con esa voluntad se ha demostrado en la tramitación de la Ley 39/2015, que es difícil efectuar reformas en la regulación de los recursos y quejas en vía administrativa.

26 Se recogen las quejas en la vía económico administrativa, en los Reglamentos aprobados por RD 1991/1981, de 20 de agosto, artículo 79 y RD 391/1996, de 1 de marzo, artículo 73, que se refiere a las quejas por defectos de tramitación, de forma resumida, ordenando que en cualquier momento los interesados podían formular queja contra los defectos de tramitación y en especial los que supongan paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados, u omisión de trámites que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto o en la instancia respectiva. El RD 520/2005, de 13 de mayo, que desarrolla la LGT en materia de revisión de actos administrativos ya no hace mención de las quejas que pasan a regularse, íntegramente, por la normativa del CDC, como se expone a continuación.

27 RTT, 127 op cit pags 89 y 90.

28 Dictamen de 28 de noviembre de 1996, expediente 4077/1996 (Economía y Hacienda).

29 Por aplicación prudente y coherente del artículo 12 de la Ley 10/1983, de 16 de agosto de organización de la Administración Central del Estado, que no se consideraba directamente aplicable a la creación de Consejos, como el que era objeto de la norma.

30 El Estatuto se aprobó mediante Ley 1/1998, de 26 de febrero, cuando ya llevaba más de un año en actividad el Consejo y se empezaban a conocer sus buenos resultados.

Una vez conocida la experiencia, que exponemos a continuación, las quejas, a diferencia de lo que sucede en el derecho administrativo general se volvieron a insertar en la LGT, que en su artículo 34 2 ordena, tras exponer los derechos de los obligados tributarios, que integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá 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 determinen³¹. En el artículo 34 1 p) reconoce el derecho del obligado tributario a formular quejas y sugerencias en relación con el «funcionamiento de la Administración tributaria».

Es muy destacable, por los efectos prácticos que puede tener, y se exponen en la segunda parte, que la LGT, a diferencia de la regulación reglamentaria de 1996, se refiere a «quejas sugerencias y propuestas» no incluyendo en este género al concepto genérico de reclamaciones, que, como tales, se excluyen del régimen de las quejas, a todos los efectos.

2.2. Situación actual

Las quejas en el ámbito tributario, desde 1881 hasta la fecha, han tenido y tienen un tratamiento específico, que sí se estudia el derecho comparado se comprueba que, a través de las técnicas de conciliación, diferente de la mediación y el arbitraje, han tenido una revitalización para disminuir la litigiosidad.

Son diferentes a los recursos administrativos, pueden presentarse en cualquier momento, incluso respecto a actos firmes y su resolución no es recurrible sin que afecte al fondo del asunto, sin perjuicio que su contenido pueda reproducirse al interponer los recursos administrativos posteriores.

En el ámbito tributario coexisten las quejas presentadas al amparo de la Ley General Tributaria y su desarrollo reglamentario y las quejas presentadas ante el Defensor del Pueblo y los defensores del pueblo autonómicos, que se rigen por su respectiva normativa.

Bajo el concepto queja existen, como se expone a continuación, realidades muy diferentes, por eso tiene especial importancia cuál es el órgano que las resuelve y sus características.

Al amparo de la potestad reglamentaria, tanto en el ámbito tributario como en otros sectores del derecho administrativo las Administraciones han creado los defensores del contribuyente, del asegurado y de otros sectores. Aunque compartan nombre su eficacia y características de sus actuaciones son muy diversas, como se expone a continuación y hay que estudiarlos caso a caso, para evaluar su efectividad.

31 Es interesante destacar, que se mantiene expresamente la potestad reglamentaria.

A continuación, se exponen esquemáticamente las diferentes estructuras que se han establecido a nivel estatal, autonómico y local para la tramitación de las quejas y sus pautas comunes.

3. Las quejas en la práctica actual del derecho tributario

En la Administración del Estado las quejas en el ámbito tributario pueden presentarse, como así se hace, desde 1997, ante el Consejo de Defensa del Contribuyente o ante el Defensor del Pueblo desde 1982. El primero es un órgano interno adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda, el segundo una Institución externa comisionada por el Parlamento, la función que cumplen, ambas, útiles y complementarias, son diferentes.

3.1. Administración del Estado

3.1.1. El Consejo de Defensa del Contribuyente

En la Administración del Estado las quejas tributarias se centralizan desde 1997 en el Consejo de Defensa del Contribuyente, que tiene ya 23 años de existencia³². Su labor es poco conocida y no está debidamente valorada pese a que anualmente³³ publica una Memoria muy útil y completa en las que, desde 1997, puede estudiarse la historia de las principales cuestiones que se han planteado en el sistema tributario español y las propuestas que realizó, la posición del CDC y la respuesta que ha dado la Secretaría de Estado de Hacienda.

A semejanza de lo que ocurrió en 1988 en el Ayuntamiento de Barcelona con el Consell Tributari, la Administración Tributaria Estatal, ejercitando la potestad reglamentaria, propuso la creación del Consejo de Defensa del Contribuyente, que posteriormente ha sido replicado, en su ámbito, por algunas Comunidades Autónomas, lo mismo que los defensores del contribuyente a escala local.

3.1.1.1. El proceso de constitución

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, que inicialmente se concibió, en los primeros proyectos, como órgano unipersonal, se creó, como se ha seña-

32 Un resumen de su actuación, y propuestas para su modificación, pueden examinarse en RTT 114 y 115, 2016, pags 10 a 26 y 10 a 28 respectivamente, Antonio Cayón Galiardo: Veinte años del Consejo para la Defensa del Contribuyente I y II.

33 La correspondiente a 2018 ha sido hecha pública en la página del CDC a finales de febrero de este año <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20CDC.aspx>

lado, por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre³⁴. Por Orden de 16 de enero de 1997 del Ministerio de Economía y Hacienda se fijó su composición mediante la designación de los 16 vocales que conformaban el primer Pleno³⁵, iniciando su actividad el 20 de enero de 1997. Se eleva a rango legal su existencia en el artículo 34. 2 de la LGT, también antes citado.

El Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se rige en la actualidad, modificó³⁶ su regulación, para adaptarla a la Ley General Tributaria de 2003 y a la práctica que había seguido, desde 1997 el CDC³⁷. El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre lo adapta a las modificaciones establecidas en las Leyes 39/2015 y 40/2015. Existen otras modificaciones menores para adaptar su composición a las modificaciones de la estructura del Ministerio de Hacienda. La normativa aplicable se encuentra recogida en el anexo normativo de las Memorias anuales del CDC, en la de 2018, páginas 87 y ss.

El Consejo tiene la naturaleza de órgano colegiado de la Administración del Estado, integrado en el Ministerio de Hacienda³⁸ y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda.

Vela por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atiende las quejas que se producen por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectúa las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se han determinado³⁹. Se creó con una finalidad asesora y consultiva, a la que la práctica seguida desde 1997 ha dotado de mayor contenido.

Sus dieciséis vocales se nombran por el Ministro de Hacienda, a propuesta del Secretario de Estado de Hacienda mediante Orden Ministerial⁴⁰, con excepción de determinados vocales que tienen la condición de natos debido al cargo que ocupan. 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 general⁴¹.

34 El Consejo de Estado en su dictamen relativo al Proyecto de RD 2458/1996 había informado que no procedía su creación por Orden Ministerial o Instrucción de la Secretaría de Estado de Hacienda, por sus características, aunque fuera un órgano interno de la Secretaría de Estado de Hacienda.

35 Se eligen por un plazo de 5 años.

36 Fue 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.

37 Se desarrolla por Resolución de 22 de julio de 2010 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos por el que se desarrolla el RD 1676/2009.

38 Art. 2 RD 1676/2009.

39 Art 34.2 LGT.

40 Art. 4.1 RD 1676/2009.

41 Forman parte del mismo: a) 8 representantes de sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario, de los cuales cuatro deben pertenecer al ámbito académico y los otros cuatro profesionales del ámbito tributario, b) 4 vocales representantes de la AEAT c) 3 representantes del Ministerio de Hacienda d) Un representante de los Tribunales Económico-Administrativos. De los representantes de la Administración algunos de ellos tienen el carácter de miembros natos y otros se proponen por el Secretario de Estado oídos los Directores Generales de las Direcciones de las que proceden.

Su Presidente ha de ser una persona de reconocido prestigio⁴² en el ámbito tributario con, al menos, diez años de experiencia profesional. Se nombra por el Ministro de Hacienda a propuesta del Consejo, de entre sus miembros, por un plazo de tres años. Tiene la representación del Consejo y es el órgano de relación con la Secretaría de Estado de Hacienda, la AEAT y los demás organismos públicos y privados.

Tanto el Presidente como los vocales del Consejo actúan con total independencia funcional respecto de cualquier otro órgano administrativo y con total autonomía en cuanto a los criterios y directrices a aplicar en el ejercicio sus funciones, de forma que deben poner en conocimiento inmediato de la Secretaría de Estado de Hacienda cualquier actuación que las menoscabe.⁴³

Los vocales actúan en Pleno. Se ha constituido una Comisión Permanente,⁴⁴ como apoyo del Pleno y del Presidente. El CDC cuenta con una Unidad Operativa integrada en el Servicio de auditoría Interna de la AEAT. La Unidad Operativa la componen tres unidades de tramitación de quejas y sugerencias.⁴⁵

Las normas de funcionamiento fueron adoptadas por acuerdo del Pleno, de 24 de febrero de 2010.⁴⁶

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.

Los procedimientos que se siguen ante el CDC no son procedimientos de aplicación de los tributos, sino que se tramitan, como se indica en las Memorias del CDC 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 octubre⁴⁷

Las quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante el CDC no tienen, en ningún caso, la consideración de recursos administrativos, ni su interposición suspende la tramitación del procedimiento del que proceden ni interrumpen los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos.

42 Su primer Presidente fue el Catedrático Don Javier Lasarte Álvarez, y en la actualidad lo es Don Jose Antonio Sánchez Galiana, catedrático de la Universidad de Granada, nombrado por Orden del Ministro de Hacienda y Función pública, de 15 de febrero de 2018.

43 Art 5 RD 1676/2019.

44 Formada por tres miembros designados por el Pleno a propuesta de su Presidente, que tengan la condición de funcionarios de carrera. Entre otras funciones decide la tramitación y distribución de las quejas y sugerencias, propone al Presidente el orden del día de las sesiones del pleno y sus fechas de celebración, así como prepara la documentación e informes precisos sobre los temas a tratar en el mismo; elabora el proyecto de memoria anual, propuestas de gestión, de revocación y de cambios normativos y recibe información sobre los expedientes resueltos por los servicios responsables.

45 Existen dos unidades regionales con sedes en Madrid y Barcelona, con ámbitos de actuación limitados territorialmente y una unidad central.

46 Modificadas por Acuerdos del Pleno de 20 de febrero de 2013 y 23 de mayo de 2018. Es muy interesante la potestad de autoorganización que se ha atribuido al Pleno y la forma en que se ha ejercitado.

47 Desarrollado, como se ha señalado, por la Instrucción de 22 de julio de 2010 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

Las contestaciones y demás actos emanados del CDC 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», tanto por los interesados como por el propio CDC, que se resuelven por el Pleno del CDC, donde hay paridad de vocales por su procedencia y el Presidente no tiene atribuido voto de calidad.

Es interesante destacar, por la novedad que supuso en su momento, el procedimiento de tramitación de las quejas. Estas se reciben por las unidades receptoras, una por cada oficina abierta al público en la AEAT, Catastro y Tribunales económico-administrativos. No se reciben directamente por el CDC, sino que se envían a la Unidad Operativa. Esta Unidad está integrada en el Servicio de auditoría interna de la AEAT y está adscrita al CDC. Se coordina por el Director del Servicio de auditoría Interna de la Agencia, y actúa bajo la superior dirección del Presidente del CDC, prestándole apoyo técnico en el desempeño de sus actividades. En la Unidad Operativa existen, como ya se ha señalado, dos unidades regionales con sedes en Madrid y Barcelona, con un ámbito de actuación limitado territorialmente y una Unidad central.

En el Anexo I se contiene el esquema de funcionamiento de las quejas en el CDC. Las quejas o sugerencias se presentan en alguna de las unidades receptoras. Estas, a través de la Unidad Operativa⁴⁸ competente se remiten al servicio responsable al que afecte la queja, que contesta directamente al contribuyente remitiendo, al mismo tiempo, una copia de la contestación a la Unidad operativa. El contribuyente en un plazo de 15 días puede presentar una disconformidad ante la Unidad operativa competente, también pueden presentarse disconformidades internas por el CDC, aunque no presente disconformidad el obligado tributario. Tras el análisis de las disconformidades la Comisión Permanente y, en su caso, el Pleno adoptan el criterio correspondiente y el Presidente contesta la disconformidad⁴⁹.

Es revelador del potencial que tiene el CDC la actividad seguida en 2018 y compararla con las de 2017 y 2016.

Los expedientes abiertos por la Unidad operativa han sido:

2.010	11.515
2.011	11.824
2.012	10.749
2.013	11.700
2.014	15.391
2.015	14.000
2.016	18.562

48 El artículo 10 6 a) del Rd 2009 establece que la Unidad operativa ...

49 El plazo teórico de resolución para el servicio responsable es de 25 días naturales.

2.017	10.951
2018	11.344

Se destaca en la Memoria del CDC de 2018 que se ha producido un ligero aumento de quejas y sugerencias recibidas a lo largo del año 2018⁵⁰ ya que se han presentado 11.344, frente a las 10.951 de 2017, incremento que contrasta con el significativo descenso de ese año frente al 2016, en el que se recibieron 18.562. La reducción «adicional» en los años 2017 y 2018 respecto del año 2016, se ha debido, como se expone en la Memoria de 2018, en gran medida, a la paulatina familiarización de los obligados tributarios con las nuevas tecnologías, descendiendo notablemente las relativas a los borradores renta web, cuya implantación afectó, al incremento producido en el ejercicio de 2016.

De los 11.344 expedientes de queja o sugerencia presentados en 2018 se admitieron a trámite 9.285. De estos, 139 no fueron tramitados por tratarse de expedientes concluidos por la aplicación del artículo 10.8 del Real Decreto regulador del Consejo⁵¹, al ser afectados por actuaciones penales, o bien por tratarse de sugerencias anónimas, por existir desistimiento o renuncia del interesado o por otras causas legalmente previstas y por ello en 2018 fueron remitidos a los «Servicio Responsables» para su contestación 9.146. El índice de contestación ha sido del 97,88 por 100, 8640 quejas y 312 sugerencias, en términos absolutos⁵². No se han hecho públicos los datos de las quejas que fueron admitidas, total o parcialmente por los servicios responsables y el número de actuaciones que se reiteraron ocasionando nuevas quejas.⁵³

Respecto a los expedientes resueltos se presentaron en 2017 260 disconformidades y en 2018 269. En 2017, el índice de disconformidad ha sido del 2,84 por 100 y en 2018 del 3,11%. Por tanto, el índice de conformidad en 2018 ha sido del 96,89%. Datos que demuestran la potencialidad del CDC para incorporar técnicas de conciliación, pero que habría que completar con el índice de quejas admitidas, total o parcialmente, por los servicios responsables y los cambios de protocolos de actuación que se hayan aprobado.

En el Anexo II se contienen las rúbricas de las quejas presentadas en 2018 respecto a la actividad de la AEAT. La Agencia Tributaria, como se ha señalado anteriormente presta apoyo técnico y asistencia administrativa al Consejo, así como de formación y análisis de la información derivada de las quejas a través de la Unidad Operativa.

50 Este ligero incremento de un 3,93%, en relación con las quejas y sugerencias admitidas, se ha concretado, esencialmente, en un aumento de las quejas relativas a actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en un 4,66% –en términos absolutos 348 quejas más que en 2017–. Por el contrario, destaca el descenso en un 15,84% de las quejas presentadas por actuaciones de la Dirección General del Catastro –242 expedientes menos.

51 Art. 10.8 Si el Consejo tuviese conocimiento de la existencia de actuaciones penales en relación con los actos y procedimientos a los que la queja se refiera, se abstendrá de seguir el procedimiento. La abstención determinará el archivo de la queja presentada, archivo que deberá comunicarse al interesado conjuntamente con la abstención.

52 En 2018 en relación con la función genérica de defensa del contribuyente, a la que se refiere el artículo 34.2 de la LGT, se ha emitido el Informe 1/2018, de 23 de mayo, sobre la existencia de pluralidad de deudores tributarios y problemas advertidos en la aplicación de los tributos, así como la Propuesta normativa 1/2018, que trae causa directa de este Informe.

53 Datos que, aunque se publicaran de forma agregada, serían especialmente interesantes.

En 2018 y en relación a actuaciones de la Agencia Tributaria se presentaron ante el CDC un total de 7.700 quejas y sugerencias (7.422 quejas y 278 sugerencias), un 5,77% más que en el año anterior, es destacable que no se presentó ninguna queja en relación con las comprobaciones de valores y que en relación con la inspección tributaria y aduanera sólo se presentaron quince quejas que suponen el 0,2% de las 7.700 quejas y sugerencias presentadas. Tampoco se hace público el porcentaje de quejas admitidas, total o parcialmente por los servicios responsables y el grado de recurrencia.

3.1.1.2. Las revocaciones a solicitud del CDC. Una ampliación de la queja por aplicación de los tributos

Inicialmente el CDC se configuró como órgano asesor y consultivo, pero ya desde 1997, como consta en sus Memorias entendió que al examinar las quejas que se presentaban sobre la aplicación del sistema tributario, si concurrían las condiciones necesarias para ello, podía solicitar del servicio responsable que se evaluara la posibilidad de ejercicio de la potestad de revocación de actos administrativos, en un primer momento esta iniciativa fue objeto de debate.

Como se ha señalado en la evolución histórica de las quejas, éstas no afectan a la declaración de los derechos subjetivos de quien las presenta. Aunque no estaba previsto en el RD 2458/1996 por el que se constituyó el CDC, este a la vista de las quejas presentadas, realizó proposiciones de ejercicio de la potestad de revocación a la AEAT. Esta actuación novedosa fue reconocida, expresamente, en el RD 1676/2009,⁵⁴ que incluye entre las funciones del CDC remitir informes a los servicios responsables cuando durante su tramitación se hubiesen detectado actos susceptibles de revisión por alguno de los medios regulados en la LGT, añadiendo que a estos efectos el CDC podrá promover, específicamente, el inicio del procedimiento de revocación. La decisión sobre la apertura de la revocación la decide, libremente, el servicio responsable. De hecho, el CDC paso de una posición meramente asesora prevista en la normativa reglamentaria de 1996 a garante de los derechos de los contribuyentes, adquiriendo, de hecho, una mayor independencia funcional y efectividad, como impulsor de las potestades de revisión.

En el Anexo III se contiene un resumen de algunas de las ocasiones en las que el CDC ha ejercitado esta última función. En 2018 fueron solicitadas cuatro revocaciones en supuestos de disconformidad del interesado, en relación con las cuales la AEAT resolvió en un caso la improcedencia, el TEAR falló favorablemente en dos casos, en el sentido en que se había manifestado el CDC, no habiendo ya lugar a la revocación, otra permanece pendiente de contestación por el servicio responsable.

Si se observa la tabla contenida en el Anexo III, la reducción del número de propuestas de revocación se ha venido produciendo como consecuencia de la utilización por la Agencia Tributaria, a instancias del Consejo, de otros procedimientos de revisión, que han permitido, de igual manera, resolver adecuada-

54 Artículo 3 1 c),

mente la queja presentada, pasando la revocación a tener un carácter subsidiario respecto a los otros modos de revisión de los actos administrativos, bien sean recursos administrativos, o económico administrativos en tramitación, u otros modos de revisión, rectificación de errores materiales, nulidad de pleno derecho o declaración de lesividad.

Para finalizar la exposición de las quejas ante el CDC conviene señalar que todavía continúan pendientes⁵⁵ algunas de las cuestiones suscitadas por el Consejo de Estado al informar los proyectos de normas que han regulado el CDC, ya en 1996:

Ha destacado⁵⁶, desde un punto de vista procedimental, que una cuestión es que las sugerencias o quejas que se formulan ante el CDC no dan lugar a derechos ni puede entenderse su presentación como la interposición de un recurso y otra bien distinta es que los actos emanados por el CDC son actos administrativos, aunque no existe obligación de resolución expresa ni por tanto régimen del silencio administrativo y otra cosa es que la sustanciación de las quejas debe estar sometida a un procedimiento con garantías como toda actuación de la Administración y por tanto sujeto al régimen de notificación de los actos administrativos, que se pretendía limitar en alguna de las versiones iniciales del proyecto sometido a dictamen del Consejo de Estado y quienes las presentan tienen el carácter de interesados en el procedimiento del que derivan, con todas las garantías que otorgan la LGT, Ley 39/2015 y Ley 40/2015.

También ha destacado el Consejo de Estado en el referido dictamen que el modelo de CDC es el de un órgano de defensa (asesoramiento y garantía) interno a la propia organización de la que forma parte, la Administración del Estado, pero existen otros sistemas concebidos con una mayor separación orgánica, por ejemplo, el Defensor del Pueblo⁵⁷, con el cual guarda, no obstante, importantes conexiones.

En su informe al Proyecto de Real Decreto de 1996⁵⁸ el Consejo de Estado, desde el primer momento, destacó la necesidad de coordinar las distintas vías de presentación de quejas ante una misma actuación administrativa⁵⁹, cuestión que, como vamos a ver a continuación, se ha manifestado en la práctica en el distinto grado que los contribuyentes utilizan estas vías alternativas.

El Consejo de Estado señaló en su Dictamen al proyecto de Real Decreto de 1996 la falta de una disposición que determinase cuáles debían ser las competencias del CDC en relación con las quejas que hayan realizado los ciudadanos ante el Defensor del Pueblo. Añadía que la observación se refería también, en

55 Se estudiarán en la Parte II, tras el examen de las restantes vías que existen de presentación de quejas.

56 Dictamen de la Comisión Permanente de 15 de octubre de 2009, expediente 1559/2009 (ECONOMÍA Y HACIENDA) al Proyecto de Real Decreto por el que se regulaba el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

57 Que había comenzado su actuación en 1982.

58 Dictamen de la Comisión Permanente de 28 de noviembre de 1996, expediente 4077/1996 (ECONOMÍA Y HACIENDA) al Proyecto de Real Decreto por el que se creaba el Consejo para la Defensa del Contribuyente de la Secretaría de Estado de Hacienda.

59 El Dictamen recordaba, asimismo, que el artículo 19 de la Ley orgánica 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo, establece que «todos los poderes públicos están obligados a auxiliar, con carácter preferente y urgente, al Defensor del Pueblo en sus investigaciones e inspecciones».

su caso, no sólo para las quejas, sino muy especialmente para las advertencias, recomendaciones, recordatorios de los deberes legales y sugerencias, hechas por el Defensor del Pueblo al Ministerio de Economía y Hacienda en los términos del artículo 28 de la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril; así como para las demás actuaciones del Alto Comisionado, que puedan afectar al ámbito de las competencias del CDC.

Tras diversas redacciones en el RD 1676/2009⁶⁰ se ordena que las advertencias, recomendaciones y sugerencias hechas por el Defensor del Pueblo a la Administración Tributaria del Estado respecto a las actuaciones a que se refiere el artículo 7.1 del citado RD⁶¹, una vez contestadas por los órganos competentes, serán remitidas al CDC para su conocimiento.

Esta fórmula de coordinación y colaboración puede ser mejorada. El Defensor del Pueblo inició su actividad en 1982, el CDC en 1997. Como ha señalado el Consejo de Estado la defensa de los obligados tributarios, ciudadanos, no se agota con la resolución de las quejas individuales, incluso a través de la propuesta de ejercicio de las potestades de revisión por el servicio responsable, sino que se completa con las quejas de oficio, sugerencias y en el ámbito tributario, en especial, con los informes y propuestas normativas que desde 1997 ha presentado el CDC⁶².

En las Memorias que se han publicado desde 1997 se contiene la posición del CDC en la mayoría de las cuestiones prácticas que se han planteado en la aplicación del sistema tributario. Son el resultado del estudio, y tramitación, de las quejas, sugerencias y felicitaciones presentadas. En el momento de defender a los ciudadanos, o incluso a la Administración, bien en vía consultiva o jurisdiccional es muy útil conocer la posición que ha mantenido el CDC, que por su composición paritaria normalmente ha sido alcanzada por consenso. Para conocer su virtualidad, y utilidad, en el momento actual, es revelador exponer el informe y propuesta normativa 1/2018, de 23 de mayo de 2018⁶³, que ha sido recientemente publicada⁶⁴ respecto a los problemas prácticos que plantea la concurrencia de deudores y responsables solidarios y subsidiarios respecto a una misma deuda, en especial en el procedimiento de recaudación. Una cuestión que se presenta na la práctica habitualmente.

En el Informe 1/2018, se resume la problemática que han suscitado las quejas presentadas desde 2012 cuando concurren varios obligados tributarios en una misma deuda tributaria, que son los que se plantean en la práctica en cualquier Despacho o Gabinete Tributario y las consecuencias desproporcionadas, en algunos de ellos, de la aplicación de la normativa vigente.

60 Artículo 3.2

61 Dispone que las quejas deberán tener relación, directa o indirecta, con el funcionamiento de los órganos unidades administrativas.

62 En la Memoria del CDC de 2018, pags 67 a 87 y 171 a 252, se contienen las propuestas normativas desde 1997 a 2018, informes, notas informativas y sugerencias presentadas por el CDC a la Secretaría de Estado de Hacienda. https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/memoria_cdc_2018.pdf

63 Página 69 y ss Memoria CDC 2018.

64 Ha estado disponible en internet a partir de finales de febrero de 2020.

Baste enunciar los supuestos de derivaciones de responsabilidad a socios o gestores de sociedades mercantiles en las que han existido problemas entre ellos y la falta de información sobre la derivación y situación de la deuda respecto a los otros socios, en especial en los procedimientos de apremio. Otro supuesto más grave aún, cuando concurren responsables solidarios y subsidiarios y por la supuesta mayor facilidad de acceso la AEAT opta por ejecutar en el procedimiento de apremio el único inmueble de un responsable subsidiario sin dirigir la acción respecto a los responsables solidarios, con el resultado de venta forzosa del único inmueble del deudor subsidiario, y por no ser suficiente el precio del remate, se pierde el inmueble y queda vigente parte de la deuda tributaria.

Quien se vea afectado por estas cuestiones seguramente encontrará soluciones alternativas en la legislación vigente apuntadas en el Informe 1/2018 y para los escritos a presentar siempre será útil la cita de dicho Informe y las cuestiones que suscita. Este Informe se concreta en la propuesta normativa 1/2018⁶⁵, que se acompaña, para su conocimiento⁶⁶.

A continuación, se resume la actuación desde 1982, en el ámbito tributario de la Administración del Estado, del Defensor del Pueblo para tener una visión global de las quejas en el ámbito tributario de la Administración del Estado.

Continua en RTT 129 abril/junio 2020

65 «PROPUESTA NORMATIVA 1/2018, SOBRE LA EXISTENCIA DE PLURALIDAD DE DEUDORES Y PROBLEMAS ADVERTIDOS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

A la vista de diversas quejas presentadas ante este Consejo para la Defensa del Contribuyente y también de informes emitidos por el mismo en relación con los problemas que suscita la existencia de diversos deudores de una misma deuda, este Consejo considera oportuno que para incrementar la seguridad jurídica se introduzcan nuevas normas en el ordenamiento que aborden las siguientes cuestiones:

1. Efectos de los actos de un deudor solidario sobre el resto de los deudores.

En relación con la existencia de pluralidad de deudores, la legislación vigente ya contiene diversas previsiones para los casos en que sean varios los responsables, pero nada se dice sobre otros supuestos de obligados tributarios solidarios y los efectos que derivan para ellos, de las actuaciones distintas del pago que pueda llevar a cabo alguno de los obligados, como es el caso de recursos, suspensiones, aplazamientos. Sea cual sea el contenido de la norma que se apruebe conllevará una mayor seguridad jurídica, bien sea con un contenido similar al régimen de los responsables o si por el contrario se expresa que tendrán las consecuencias propias de la solidaridad previstas en el Código Civil.

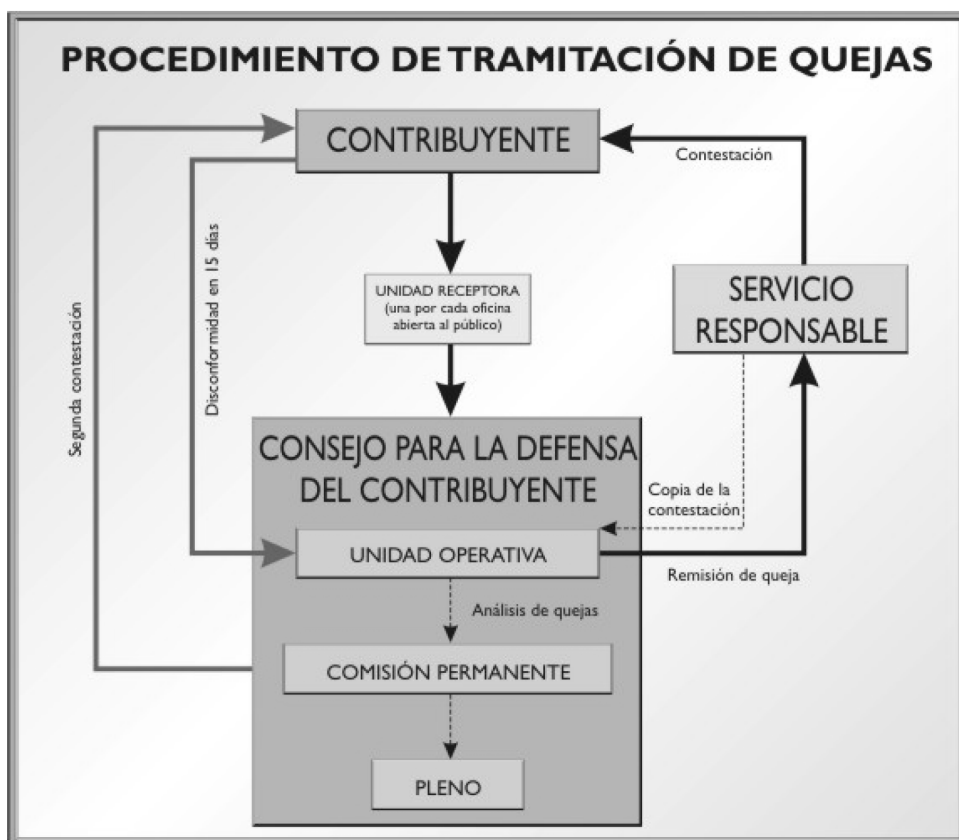
2. Prestaciones accesorias y pluralidad deudores.

Asimismo, y para el caso de pluralidad de deudores que no han cumplido en período voluntario, debiera disponerse expresamente en qué casos una única deuda puede dar lugar a prestaciones accesorias distintas en función del número de deudores, principales o no. En principio, una deuda sólo debe dar lugar a una indemnización por retraso o intereses de demora, y en cuanto al recargo del período ejecutivo la ausencia de concreción expresa de los que proceden, en el caso de obligaciones solidarias podría dar lugar a situaciones no deseadas e interpretaciones diversas. Por ello, debiera establecerse con claridad los efectos que puede tener o no, el pago en período ejecutivo por un obligado solidario –antes o después de que se le haya notificado la providencia de apremio–, sobre el resto de deudores, principales o responsables y sucesores, y distinguiendo en su caso en función de si a ellos también se les hubiera notificado, o no, la providencia de apremio.

66 Otro caso práctico puede examinarse en RIA 38, de 21 de octubre de 2019, Sánchez Blázquez, Victor Manuel, Revocación de actos firmes: Tres ejemplos recientes de éxito, pág. 2.

Anexo I. Esquema de tramitación de las quejas en el Consejo de Defensa del Contribuyente

Fuente: página web, Consejo de Defensa del contribuyente: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Guia%20de%20tramitacion%20de%20recursos%20quejas%20y%20sugerencias.aspx>



Anexo II. Revocaciones solicitadas por CDC

Año	2001	2002	2003	2004	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Total
SOLICITADAS	31	33	37	38	25	6	11	6	7	6	5	0	1	4	210
Disconformidad interna		7	4	4	2	0	0	0	1	1	1	0	0	0	20
Disconformidad del interesado		26	31	34	23	6	11	6	6	5	4	0	1	4	157

Año	2001	2002	2003	2004	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Total
CONTESTADAS		33	31	19	18	3	6	2	6	5	6	0	1	0	133
Procede	13	17	13	10	5	3	0	0	1	2	2	0	0		66
No procede	15	14	17	7	7	0	4	2	4	2	2	0	1	1	76
Sin revocar: resuelto por oficina gestora		1	1	1	6	0	2	0	0	0	0			0	11
Sin Revocar: Fallo TEAR favorable que se ejecuta	2	1		1		0	0	0	1	1	0	0	1	2	9
PENDIENTES	1	0	6	19	7	3	5	4	1	1	4	0	0	1	52

Fuente Memorias anuales CDC y elaboración propia se seleccionan únicamente algunos años.

Anexo III. Quejas presentadas ante la AEAT en 2018 por materias

RÚBRICAS	Número	%
Comunes	2.369	30,8
Asistencia	1.830	23,8
Información	1.707	22,2
Asuntos Generales o Entorno	794	10,3
Recaudación	469	6,1
Certificados	154	2
Deducciones anticipadas	121	1,6
Procedimiento sancionador	73	0,9
Aplazamientos y fraccionamientos	70	0,9
Aduanas	64	0,8
Normativa	31	0,4
Inspección tributaria y aduanera	15	0,2
Colaboración social	1	0
Deudas no tributarias	1	0
Medidas cautelares	1	0
Comprobación de valores	0	0
TOTAL	7.700	100

Cuadro n.º 11. Memoria Agencia Tributaria 2018

Anexo IV. Abreviaturas

AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales.
CDC	Consejo Defensa del Contribuyente de la Administración del Estado.
CE	Constitución española de 1978.
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial.
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.
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 92/1960	Ley 92/1960, de 22 de diciembre, reguladora del derecho de petición.
LO 3/1981	Ley 3/1981, de 6 de abril, del Defensor del Pueblo.
Ley 7/1985	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local.
Ley 30/1992	Ley 30/1992, de 26 noviembre de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común.
LO 4/2001	Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición.
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.
RAE	Real Academia Española de la lengua.
RD 2458/1996	Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por el que se crea el Consejo de Defensa del contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda.
RD 1676/2009	Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo de Defensa del Contribuyente.
RIA	Revista Interactiva de Actualidad AEDAF

RTT	Revista Técnica Tributaria AEDAF.
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central.
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.

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF

1. Quick Fixes

RIA 37, 14 DE OCTUBRE

En esta nota, Carlos Gómez Barrero, miembro de la Sección de Impuestos Indirectos de la AEDAF, realiza un resumen con las principales novedades introducidas por el Anteproyecto de Ley y Borrador de Real Decreto para la modificación de la normativa del IVA en relación con determinadas operaciones intracomunitarias ("Quick Fixes"), cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de enero de 2020.

2. Las actas de disconformidad y los expedientes sancionadores

RIA 37, 14 DE OCTUBRE

Alejandro Miguélez Freire, miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, comenta una posible causa de nulidad de los expedientes sancionadores cuando la propuesta sancionadora se notifica de forma simultánea a la firma del acta de disconformidad.

3. Revocación de actos firmes: tres ejemplos recientes de éxito

RIA 38, 21 DE OCTUBRE

Nota elaborada por Víctor Sánchez, miembro de la Sección de Derechos y Garantías de la AEDAF, en la que comenta tres ejemplos recientes en la jurisprudencia y doctrina en relación con la revocación regulada en el artículo 219 de la Ley General Tributaria de 2003. Los tres supuestos son muy diferentes entre sí, pero muestran la posibilidades de éxito de esta figura como mecanismo de revisión.

4. El Impuesto sobre los Activos no Productivos de las Personas Jurídicas de Cataluña (IANP)

RIA 39, 28 DE OCTUBRE

Jordi Baqués Artó, delegado territorial de la DT de Cataluña, y Nuria Cucurull Serra, resumen en esta nota las principales características del Impuesto sobre los Activos no Productivos de las Personas Jurídicas de Cataluña, cuya declaración, tratándose de los ejercicios 2017, 2018 y 2019, deberá presentarse hasta el próximo 30 de noviembre.

5. Servicios de asesoría y consultoría en el mercado interior español: ¿distorsiones en la competencia derivadas de la aplicación del IVA y el IGIC?

RIA 43, 25 DE NOVIEMBRE

En esta nota, David Gómez Aragón, coordinador de la Sección de Impuestos Indirectos de la AEDAF, pone de manifiesto que la aplicación del IVA y del IGIC según la normativa vigente reguladora de dichos tributos, determina que se produzcan algunas disfunciones en el mercado interior español de servicios de asesoría y consultoría en aquellos casos en los que el destinatario de dichos servicios es un consumidor final.

6. Obligados a la tramitación electrónica: ¿la presentación «en papel» de un recurso de reposición es subsanable?

RIA 44 DE 2 DE DICIEMBRE

Nota elaborada por Mercedes Navarro, miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, en la que se analiza, a partir de una STSJ de Castilla y León (Valladolid) de 14 de octubre de 2019, la presentación en papel de recursos y reclamaciones que debieron ser presentados de forma electrónica y sus posibles consecuencias.

7. Documento sobre confianza legítima, al hilo del último Paper N.º 13 sobre seguridad jurídica

RIA 45, DE 10 DE DICIEMBRE

En esta nota, César Flórez Tella, miembro de la Sección de Asesores Internos de la AEDAF, basándose en el Paper nº 13 sobre Inseguridad jurídica en España: situación actual y propuestas para el futuro (al hilo del Proyecto sobre "Tax cer-

tainty" lanzado por la OCDE) y el surgimiento de recientes pronunciamiento judiciales, propone las medidas de implantación del principio de confianza legítima que indudablemente incrementa la seguridad jurídica deseada, vertebrando la relación cooperativa y que parte de una lógica y equidad innegable.

Documentos disponible en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es

A person wearing a dark blue suit jacket and a white shirt with a dark tie. Their arms are crossed over their chest. The background is a blurred bookshelf filled with books. The text "Novedades editoriales" is overlaid on the image in a white, serif font.

Novedades editoriales

Marcos Cardona, Marta. Tributación de las cláusulas resolutorias en los contratos inmobiliarios. Dykinson, 2020

La monografía estudia la fiscalidad de la resolución contractual de las operaciones inmobiliarias cuando se ha configurado en el convenio de modo explícito una cláusula resolutoria. Su establecimiento prevé de forma anticipada el ejercicio extrajudicial de la facultad resolutoria legalmente reconocida por nuestro ordenamiento ante un incumplimiento contractual. No obstante, el análisis se ha ampliado también a los supuestos en los que la resolución contractual resulta de la potestad que le ofrece al vendedor el artículo 1124 del Código Civil.

Salvador Ruiz Gallud y Alberto González Ferrer. La suspensión de la ejecución de los actos administrativos tributarios en la vía administrativa y contencioso-administrativa. Editorial Lefebvre, febrero 2020

En la revisión de un acto administrativo a raíz de una reclamación o recurso se plantea la posibilidad de suspender su ejecución, de manera que deje de producir sus efectos hasta que el órgano revisor adopte su decisión. Porque de no suspenderse la actuación administrativa y ejecutarse el patrimonio del recurrente, pueden desencadenarse situaciones en muchos casos irreversibles para la empresa o particular cuyo cumplimiento tributario se cuestiona por la Administración, habiendo ésta dictado un acto de liquidación de cuantía relevante respecto de la capacidad económica del contribuyente. La presente obra aborda el estudio del procedimiento de suspensión de la ejecución de los actos administrativos de contenido tributario y la importante doctrina administrativa y judicial relativa a las suspensiones, e incluye formularios y modelos de gran utilidad práctica para el profesional.

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.200 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal responsable de Estudio e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal responsable de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal responsable de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal responsable de Atención al Asociado y Demarcaciones Territoriales

Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

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: M^a Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 28 67 62
+34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29016
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Marina García Hidalgo

Teléfono: +34 954 64 95 00
marinagarciahidalgo@hotmail.com
Avda. San Francisco Javier, 9 - 9º - 9º
41018 Sevilla

Aragón-La Rioja

María Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 79 59 74
mppinilla@granadosypinilla.com
Pº Independencia, 32 - 4º Izda
50004 Zaragoza

Asturias y León

Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya Martínez

jesustuya@simbiosisasesores.es
Teléfono: +34 984 39 01 99
C/ Conde Toreno, 5 - Entlo. Dcha.
33004 Oviedo

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59
vicenteribas@arcoabogados.es
C/ Antonio Marqués, 18 - bajo
07003 Palma de Mallorca

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

C/ Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: +34 928 36 84 70
canarias@aedaf.es
Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50
manuelfgt@tecnisa-campos.com
C/ Calvo Sotelo, 6 - 2º
39002 Santander

Cataluña

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00
carlos.delpino@pindelpino.com
Trav. Juan Montes, 2 - 4
27001 Lugo

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11
carmencanoc@icamur.org
C/ Los Lirios, 12
30506 Altorreal-Molina del Segura

Navarra

Belén Marín Villamayor

Teléfono: +34 948 25 30 34
belen@marinyasociados.es
Avda. Sancho El Fuerte, 71 - 1ºG
31008 Pamplona

País Vasco

Adolfo Chivite Navascués

Teléfono: +34 944 80 05 00
ach@sbal.net
C/ Las Mercedes, 31 - 3º
48930 Getxo

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70
javierortiz@seneor.com
C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.
46003 Valencia

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, así como la traducción del título al inglés. 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. El autor recibirá las pruebas del artículo en PDF para su corrección final, debiendo devolverlas en el plazo máximo de 3 días.

