

# Contabilidad y Tributación. CEF



Revista mensual núms. 461-462 | Agosto-Septiembre 2021

ISSN: 1138-9540

## Acuerdo Multilateral para la Reforma Fiscal Global (BEPS 2.0)

José Manuel Calderón Carrero

## Comentarios de la nueva ley antifraude

José Andrés Sánchez Pedroche

## ITP y AJD: adjudicaciones en pago y para pago de deudas y en pago de asunción de deudas

Juan Calvo Vérguez

## Compensación de BINS y opciones tributarias

Eva María Cordero González

## La reducción por vivienda solo se aplica a rendimientos declarados en la autoliquidación

Carmen Banacloche Palao

## IVA: establecimiento permanente en inmueble arrendado

Javier Bas Soria

## Empresas mercantiles vs. entidades sin ánimo de lucro

José Manuel Santos Jaén  
y Esther Ortiz Martínez



**CEF.-**

**+30 MÁSTERES**

**+200 CURSOS**

### **ÁREAS**

**Asesoría de Empresas • Contabilidad y Finanzas • Dirección y Administración de Empresas • Jurídica • Laboral • Marketing y Ventas • Prevención, Calidad y Medioambiente • Recursos Humanos • Sanidad • Tributación**

Consulta nuestra oferta formativa completa en **[www.cef.es](http://www.cef.es)**

**PRESENCIAL | TELEPRESENCIAL | ONLINE**

# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

Núms. 461-462 | Agosto-Septiembre 2021

## Directora editorial

M.<sup>a</sup> Aránzazu de las Heras García. Doctora en Derecho

## Consejo de redacción

Director (tributación) Alejandro Blázquez Lidoy. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. URJC

Subdirectora (tributación) María Luisa González-Cuéllar Serrano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. UC3M

Director (contabilidad) Salvador Marín-Hernández. Presidente EFAA for SMEs y Director Cátedra EC-CGE

## Coordinadoras

M.<sup>a</sup> José Leza Angulo. Área tributaria del CEF  
Berta Gaubert Viguera. Área contable del CEF

## Consejo asesor

Eladio Acevedo Heranz. Presidente del Ilustre Colegio Central de Titulados Mercantiles y Empresariales  
Pablo de Andrés Alonso. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid  
José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña  
Juergen B. Donges. Catedrático de Ciencias Económicas. Universidad de Colonia  
Santiago Durán Domínguez. Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)  
María Antonia García Benau. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia  
Jesús Gascón Catalán. Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria  
Silvia Gómez Ansón. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Oviedo  
José Antonio Gonzalo Angulo. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá  
Pedro Manuel Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED  
Ana María Juan Lozano. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia  
Luis Alberto Malvárez Pascual. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva  
Diego Martín-Abril Calvo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)  
Javier Martín Fernández. Catedrático de la UCM y Socio Director de F&J Martín Abogados  
Francisco Javier Martínez García. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Cantabria  
Araceli Mora Enguidanos. Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia  
Francesco Moschetti. Profesor de la Universidad de Padua y Despacho Tributarista Studio Legale Tributario  
Enrique Ortega Carballo. Socio Gómez Acebo y Pombo. Inspector de Hacienda (excedente)  
Esther Ortiz Martínez. Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Murcia  
Carlos Palao Taboada. Abogado Montero-Aramburu  
José Pedreira Menéndez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo  
Gaspar de la Peña Velasco. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UCM. Abogado  
José Pla Barber. Catedrático de Organización de Empresa. Universidad de Valencia  
Aurora Ribes Ribes. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante  
Luz Ruibal Pereira. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela  
José Andrés Sánchez Pedroche. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA  
Luis Fernando Trigo y Sierra. Socio de Broseta Abogados

## Evaluadores externos

Se trata de una revista arbitrada que utiliza el sistema de **revisión externa por expertos** (*peer-review*) en el conocimiento de las materias investigadas y en las metodologías utilizadas en las investigaciones.

## Edita

Centro de Estudios Financieros  
P.<sup>o</sup> Gral. Martínez Campos, 5, 28010 Madrid • Tel. 914 444 920 • editorial@cef.es



# Revista de Contabilidad y Tributación. CEF

## Redacción, administración y suscripciones

P.º Gral. Martínez Campos, 5, 28010 MADRID  
Tel. 914 444 920  
Correo electrónico: info@cef.es

Suscripción anual (2021) (11 números) 165 € en papel / 90 € en digital

Solicitud de números sueltos (cada volumen) (en papel o en PDF)

Suscriptores 20 €

No suscriptores 25 €

En la página [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm) encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* desde el número 100. Podrá acceder libremente a los artículos que se correspondan con su periodo de suscripción. Los anteriores a la fecha de alta en el producto tendrán un coste de 7,5 € por artículo, con un descuento del 50 % para los suscriptores.

## Edita

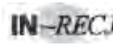
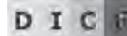
Centro de Estudios Financieros, SL  
Correo electrónico: [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@cef.es)  
Edición digital: [www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)  
Depósito legal: M-1947-1981  
ISSN: 1138-9540  
ISSN-e: 2531-2138



## Imprime

Artes Gráficas Coyve  
C/ Destreza, 7  
Polígono industrial Los Olivos  
28906 Getafe (Madrid)

## Indexada en



© 2021 CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

*La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1, párrafo segundo, del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).*



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0

## Sumario

### Tributación

#### Estudios

Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0 5-40

*Multilateral Agreement of 130 jurisdictions providing a framework for international tax reform (BEPS 2.0)*

José Manuel Calderón Carrero

La tributación de las adjudicaciones en pago y para pago de deudas y de las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas como operaciones asimiladas a las transmisiones patrimoniales onerosas en el ITP y AJD 41-72

*Taxation of payments and payments of debts and express payments of payment of debts as operations assimilated to onerous transmissions in ITP y AJD*

Juan Calvo Vérguez

Compensación de bases imponibles negativas y rectificación de opciones tributarias 73-100

*Tax losses compensation and amendment of tax options*

Eva María Cordero González

@ Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal 101-106

*Comments on the new Law for the represión of tax fraud*

J. Andrés Sánchez Pedroche

#### Análisis doctrinal y jurisprudencial

Las UTE como sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. (Análisis de la STS de 30 de enero de 2020, rec. núm. 3578/2017, y de la RTEAC de 30 de septiembre de 2020, RG 3569/2017) 107-115

José Manuel Rodríguez Salinas

Expectativa de arrendamiento de vivienda: tributa como imputación de renta inmobiliaria sin posibilidad de deducción de gastos. La reducción del 60 % no se aplica a la comprobación de las autoliquidaciones. (Análisis de la STS de 25 de febrero de 2021, rec. núm. 1302/2020) 116-135

Carmen Banacloche Palao

Inmueble cedido en arrendamiento como modalidad de establecimiento permanente a efectos del IVA. (Análisis de la STJUE de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium Ltd) 136-148  
Javier Bas Soria

## Contabilidad

### Estudios

Empresas mercantiles vs. entidades sin ánimo de lucro: solvencia, endeudamiento y liquidez 149-172  
*Mercantile companies vs. non profit entities: solvency, indebtedness and liquidity*  
José Manuel Santos Jaén y Esther Ortiz Martínez

### Casos prácticos

@ Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad 173-174  
Javier Romano Aparicio y José Tovar Jiménez

Normas de publicación 175-176

@ | Solo disponible en <[www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)>

*Las opiniones vertidas por los autores son responsabilidad única y exclusiva de ellos. ESTUDIOS FINANCIEROS, sin necesariamente identificarse con las mismas, no altera dichas opiniones y responde únicamente a la garantía de calidad exigible en artículos científicos.*

Quincenalmente los suscriptores reciben por correo electrónico un **BOLETÍN** informativo sobre novedades legislativas, selección de jurisprudencia y doctrina de la DGT. Asimismo, el seguimiento diario de las novedades puede hacerse consultando la página <<http://www.fiscal-impuestos.com>>.



# Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0

**José Manuel Calderón Carrero**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de A Coruña*

[jose.calderon@udc.es](mailto:jose.calderon@udc.es) | <https://orcid.org/0000-0001-7973-2869>

## Extracto

Este estudio expone y analiza el contenido e implicaciones del acuerdo multilateral alcanzado el 1 de julio de 2021 por 130 jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo BEPS para la reforma del sistema de fiscalidad internacional. El acuerdo multilateral tan solo establece los principios y elementos fundamentales para la reforma del referido sistema a partir de los denominados Pilares 1 y 2 del Proyecto BEPS 2.0. Tales Pilares hacen referencia, por un lado, a la adaptación del sistema de fiscalidad internacional a la economía digital y, por otro, al establecimiento de medidas de tributación global mínima de los beneficios de las grandes empresas multinacionales. Este trabajo constituye una continuación del estudio publicado por el mismo autor en esta revista (*Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 456*, marzo 2021).

**Palabras clave:** fiscalidad internacional; Proyecto BEPS; tributación corporativa mínima global; tributación de la economía digital; convenios de doble imposición.

Fecha de entrada: 07-07-2021 / Fecha de aceptación: 14-07-2021 / Fecha de revisión: 14-07-2021

**Cómo citar:** Calderón Carrero, J. M. (2021). Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, 461-462*, 5-40.



# Multilateral Agreement of 130 jurisdictions providing a framework for international tax reform (BEPS 2.0)

José Manuel Calderón Carrero

## Abstract

This study analyzes the content and implications of the multilateral agreement reached on July 1, 2021 by 130 member jurisdictions of the BEPS Inclusive Framework for the reform of the international tax system. The multilateral agreement only establishes the fundamental principles and elements for the reform of the referred system based on the so-called Pillars 1 and 2 of the BEPS 2.0 Project. These Pillars refer, on the one hand, to the adaptation of the international tax system to the digital economy, and on the other, to the establishment of minimum global taxation measures for taxing the profits of large multinational companies. This work constitutes a continuation of the study published by the same author in this journal (*Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 456, marzo 2021).

**Keywords:** international taxation; BEPS Initiative; global minimum corporate taxation; digital economy taxation; double tax treaties.

**Citation:** Calderón Carrero, J. M. (2021). Acuerdo Multilateral de 130 jurisdicciones sobre los principios de la Reforma Fiscal Global BEPS 2.0. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 5-40.



## Sumario

1. Consideraciones preliminares
2. Exposición y estudio del contenido de la declaración multilateral del BEPS IF sobre la reforma del sistema fiscal internacional (BEPS 2.0)
  - 2.1. Principios acordados en relación con el Pilar 1 de BEPS
    - 2.1.1. Principios del sistema referidos a la «Cantidad A»
      - 2.1.1.1. Ámbito de aplicación: umbrales, *carve-out* y regla especial de segmentación
      - 2.1.1.2. Nueva regla especial de nexo fiscal (*special purpose nexus rule*)
      - 2.1.1.3. Cuantía del beneficio residual objeto de reasignación (Cantidad A) y reglas de *sourcing*
      - 2.1.1.4. Base imponible para la determinación de la «Cantidad A» (*Amount A*)
      - 2.1.1.5. Puerto seguro referido a la atribución de beneficios de marketing y distribución (MDSH)
      - 2.1.1.6. Eliminación de la doble imposición
      - 2.1.1.7. Seguridad jurídica en materia tributaria
      - 2.1.1.8. La «Cantidad B»
      - 2.1.1.9. Gestión tributaria del sistema referido a la Cantidad A
      - 2.1.1.10. Medidas unilaterales
      - 2.1.1.11. Implementación
  - 2.2. Principios acordados en relación con el Pilar 2 BEPS: Régimen Global de Tributación Mínima
    - 2.2.1. Configuración general
    - 2.2.2. Estatus de las reglas acordadas sobre el Pilar 2
    - 2.2.3. Ámbito de aplicación de las medidas del Pilar 2
    - 2.2.4. Configuración básica de las *GloBE rules*
    - 2.2.5. Cálculo del tipo de gravamen efectivo (*ETR test*)
    - 2.2.6. Exclusiones o *carve-outs*
    - 2.2.7. Medidas de simplificación
    - 2.2.8. Coexistencia con el régimen GILTI
    - 2.2.9. Regla de sujeción fiscal (*subject to tax rule*, STTR)
    - 2.2.10. Implementación de las medidas del Pilar 2



3. Consideraciones preliminares sobre las implicaciones del acuerdo multilateral alcanzado por 130 jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo BEPS sobre los principios de los Pilares 1 y 2 de BEPS 2.0
  - 3.1. Un acuerdo multilateral que persigue estabilizar el sistema fiscal internacional preservando sustancialmente los intereses de los países desarrollados de «alta tributación»
  - 3.2. Algunas ideas preliminares sobre las implicaciones que pueden derivarse del «acuerdo fiscal global» adoptado por 130 países miembros BEPS IF

Referencias bibliográficas

**Nota:** Este estudio se ha realizado en el marco del Grupo de Investigación de Referencia Competitiva ED431C2020/25, sobre Derecho Público Global.

## 1. Consideraciones preliminares

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el 1 de julio de 2021, hizo pública la declaración acordada por 130 países y territorios miembros del «marco inclusivo de BEPS» (BEPS IF) en torno al acuerdo multilateral alcanzado por tales jurisdicciones sobre los elementos esenciales de la reforma del sistema internacional de imposición de las grandes empresas, esto es, los Pilares 1 y 2 del denominado Proyecto BEPS 2.0.

El referido «acuerdo/declaración multilateral» se alcanza en el «marco inclusivo de BEPS» por parte de 130 jurisdicciones (+2) de un total de 139 países y territorios miembros del mismo; es decir, es un acuerdo amplio que incluye a todos los países miembros del G20, y que «representa» el 90 % del producto interior bruto (PIB) mundial.

No obstante, cabe señalar que nueve países miembros del marco inclusivo BEPS no suscribieron, cuando menos inicialmente, la referida declaración multilateral (Barbados, **Es-tonia**, **Hungría**, **Irlanda**, Kenia, Nigeria, Perú<sup>1</sup>, Sri Lanka y San Vicente y Granadinas)<sup>2</sup>. Tres de estos países son Estados miembros de la Unión Europea (UE)<sup>3</sup>, y ello puede dificultar la implementación en la UE del acuerdo a través de una directiva (Alexander, Fletcher y Benabdallah, 2021). No obstante, no parece que estos países, ni otros que no forman parte del BEPS IF (Chipre, Venezuela, Cuba, Ecuador, Nicaragua, Guatemala, El Salvador, Puerto Rico, Argelia o Taiwán), tengan capital político suficiente para obstaculizar el progreso del acuerdo.

---

<sup>1</sup> Perú suscribió con posterioridad a la declaración multilateral de los 130 jurisdicciones miembros del BEPS IF, con carácter previo a la cumbre del G20 de 9-10 de julio de 2021 (OCDE, 2021, p. 4).

<sup>2</sup> Este territorio se adhirió al acuerdo multilateral con posterioridad a su firma por las referidas 130 jurisdicciones del BEPS IF, con motivo de la reunión de los ministros de Finanzas del G20 celebrada el 9-10 de julio de 2021. *Vid.* Gottlieb y Ali, 2021.

<sup>3</sup> Las «reservas» de estos tres Estados miembros de la UE, en relación con el acuerdo multilateral de 1 de julio, tienen que ver en gran medida con la falta de concreción de los términos de las medidas recogidas en el acuerdo; también rechazan la pérdida de soberanía fiscal y la fijación de un tipo efectivo mínimo global de al menos un 15 %. *Vid.* Simon y Flanagan, 2021; Flanagan, 2021.

No obstante, se ha puesto de relieve cómo estos tres Estados miembros en realidad no constituyen un frente común frente al acuerdo multilateral, ya que sus reservas responden a motivaciones distintas; en el caso de Irlanda se trataría de proteger su tipo impositivo del IS (12,5%), Hungría plantea cuestiones sobre los *carve-outs*, en tanto que Estonia trata de defender su modelo impositivo. *Vid.* Lamer, 2021c.

Algunos países firmantes de la referida declaración multilateral, como es el caso de India<sup>4</sup> o Suiza (Switzerland Federal Department of Finance, 2021), han expresado reservas significativas sobre el contenido del acuerdo preliminar, poniendo de relieve que su apoyo al acuerdo es condicional; en particular, Suiza ha condicionado su participación en el acuerdo final a que las medidas del Pilar 2 se articulen de forma uniforme y se articule un equilibrio entre el tipo de gravamen mínimo y la base imponible, de manera que pueda preservar un margen de maniobra para instrumentar políticas o medidas favorecedoras de competitividad fiscal<sup>5</sup>. En el caso de Suiza, a su vez, podría ser necesaria la convocatoria de un referéndum nacional a efectos de la implementación del acuerdo BEPS 2.0<sup>6</sup>.

El «acuerdo multilateral» bien puede calificarse como «histórico»<sup>7</sup>, a pesar de que tiene naturaleza política y «conceptual» (De Ruiter *et alter*, 2021); es decir, estamos ante

<sup>4</sup> Las autoridades de la India han puesto de relieve puntos similares a los señalados por ATAF, llamando la atención sobre la necesidad de expandir la asignación de bases imponibles a los países mercado de cara a tener en cuenta en mayor medida *demand side factors*, así como articular medidas que restrinjan el *profit shifting* y el abuso de convenios de doble imposición (CDI). *Vid.* Beniwal, 2021 y la declaración de la ministra de Finanzas de India con motivo de la reunión del G20 de 9-10 de julio de 2021 (*Finance Minister Smt. N. Sitharam attends Third G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting*, 10 July 2021, PIB Delhi).

<sup>5</sup> La misma cuestión se ha planteado en China, país que ha articulado importantes paquetes de ayudas fiscales y no fiscales, para favorecer la atracción y desarrollo de empresas y centros tecnológicos, aunque se considera que las medidas del Pilar 2 no traerán consigo un éxodo de MNE ya establecidas en el gigante asiático. *Vid.* Liu, 2021. La posición de China respecto del acuerdo no resulta del todo clara más allá de haberse pronunciado tibiamente a favor de la multilateralidad fiscal que representa el acuerdo, y la necesidad de tener en consideración determinadas reivindicaciones de los países en desarrollo (preservación de soberanía fiscal). *Vid.* Condon y Horobin, 2021.

Algunos expertos han puesto de relieve cómo la posición de China estará básicamente alineada con la de Estados Unidos respecto del Pilar 1, en la medida en que ambos países están interesados en estabilizar el sistema de fiscalidad internacional y limitar al máximo el unilateralismo fiscal que representan los *digital service taxes*. Sin embargo, se considera que existen indicios suficientes que hacen pensar que China no está interesada en implementar medidas del Pilar 2, en la medida en que su política económica, comercial y fiscal estaría dirigida a atraer inversiones extranjeras sin tensionar fiscalmente al sector *inbound*, y también viene desarrollando una laxa política fiscal en relación con el gravamen de los beneficios extranjeros de las MNE chinas. En este sentido, el hecho de que el Pilar 2 se configure como *common position* le permite a China moverse sin problemas dentro del nuevo marco haciendo gala de su multilateralismo. *Vid.* Cui, 2021.

<sup>6</sup> En Irlanda también se ha planteado la posibilidad de un referéndum sobre el acuerdo multilateral BEPS 2.0.

<sup>7</sup> Véase, en este sentido, la declaración del US Department of the Treasury, 2021. Este comunicado incluye declaraciones bastante ilustrativas del significado que posee este acuerdo para la Administración Biden:

Today is an historic day for economic diplomacy. [...]. Today's agreement by 130 countries representing more than 90 per cent of global GDP is a clear sign: the race to the bottom is one step closer to coming to an end. In its place, America will enter a competition that we can win; one judged on the skill of our worker and the strength of our infrastructure. We have a chance now to build a global and domestic tax systems that lets American worked and businesses compete and win in the world economy.

un acuerdo sobre principios poco definidos y que requieren un alto nivel de concreción y desarrollo técnico. Por tanto, el «acuerdo o declaración multilateral» alcanzado por 130 países miembros del BEPS IF, el 1 de julio de 2021, tan solo representa un cierto nivel de consenso sobre los grandes principios de los elementos centrales de los Pilares 1 y 2 de BEPS 2.0. No obstante, parece que el tipo (efectivo) mínimo global de (al menos) el 15 % sobre el beneficio de las grandes empresas que impulsa la Administración Biden y el propio G7 se está «solidificando», sin perjuicio de los *carve-outs* y otras medidas que puedan reducir su impacto.

Cabe esperar que durante la cumbre del G20, de 9-10 de julio de 2021, el acuerdo multilateral firmado por estos 130 países y territorios miembros del BEPS IF sea objeto de una declaración que lo respalde, sin dar por cerradas las negociaciones que a buen seguro se prolongarán hasta octubre de este mismo año. El comunicado de la cumbre de ministros de Finanzas de los países miembros del G20, de 9-10 de julio de 2021, refleja un claro respaldo al acuerdo multilateral alcanzado por las referidas 130 (+2) jurisdicciones que han consensuado los principios para la reforma del sistema fiscal internacional a partir de las diferentes medidas de los Pilares 1 y 2; el comunicado del G20 ensalza el acuerdo multilateral, considerando su contribución a un sistema más justo y estable, haciendo mención igualmente a la toma en consideración de la participación de los países en desarrollo<sup>8</sup>.

---

El comunicado del presidente Biden (*Statement by President Biden on Today's Agreement of 130 countries to support a global minimum tax for the World's Largest Corporations*) también enfatiza cómo el acuerdo mejora la posición competitiva de la economía y empresas americanas, y permite articular una mayor contribución fiscal por parte de las grandes empresas. El ministro de Finanzas alemán (O. Scholz) ha realizado declaraciones bastante alineadas con las del Departamento del Tesoro de Estados Unidos valorando positivamente el acuerdo multilateral (*vid. Hordem y Jennen, 2021*).

Sin embargo, no han faltado voces críticas desde los países en desarrollo y las ONG (Oxfam) que han destacado que el acuerdo no toma en consideración de forma suficiente los intereses de los países en desarrollo, llegando a poner de relieve que canaliza los intereses del G7 y representa a *colonial-style victory for the richest nations*. *Vid. Bucher, 2021, y Paez, 2021*.

<sup>8</sup> *Vid. G20, Third Finance Ministers and Central Governors meeting, Communiqué, 9-10 July 2021*. Curiosamente, la nota de prensa al respecto del Departamento del Tesoro de Estados Unidos, de 11 de julio de 2021, enfatiza cómo el acuerdo del G20 representa un *revival of multilateralism* respecto de la reforma del sistema fiscal internacional que limita la competencia fiscal, desmantela el unilateralismo fiscal que amenaza la estabilidad del sistema de libre comercio y la economía abierta de mercado, propiciando seguridad jurídica y una parcial redistribución del poder tributaria para adaptar el sistema a los modernos modelos empresariales (US Department of the Treasury, Remarks from Secretary of the Treasury Janet Yellen at the Post-G20 Press Conference, July 11, 2021).

En parecidos términos se pronunció la Comisión UE, en su declaración de 10 de julio de 2021, aunque poniendo mayor énfasis en los objetivos de las medidas del Pilar 2, destacando su impacto limitador de prácticas fiscales agresivas y reforzamiento de la justicia fiscal y social; también se anticipa una implementación en la UE a través de medidas coordinadas convergentes con la propia agenda fiscal europea (EU Commission, Historic global agreement to ensure fairer taxation of MNEs, IP/21/3582)

## 2. Exposición y estudio del contenido de la declaración multilateral del BEPS IF sobre la reforma del sistema fiscal internacional (BEPS 2.0)

### 2.1. Principios acordados en relación con el Pilar 1 de BEPS

El Pilar 1 tiene un contenido complejo; por un lado, establece un nuevo derecho de imposición de las jurisdicciones mercado sobre una parte del beneficio residual calculado a nivel de grupo MNE (o segmento de negocio): la denominada «Cantidad A» o *Amount A*; por otro lado, el Pilar 1 pretende establecer reglas para fijar de forma coordinada un retorno fijo para ciertas actividades de distribución y marketing de referencia (*baseline marketing & distribution activities*), realizadas físicamente en una jurisdicción, de acuerdo con el estándar de plena competencia: la denominada «Cantidad B» o *Amount B*; y, en tercer lugar, el sistema comprende procedimientos para mejora de la seguridad jurídica a través de mecanismos efectivos de **prevención y resolución de los desacuerdos** que puedan surgir sobre la imputación de beneficios a las jurisdicciones mercado.

El acuerdo multilateral alcanzado el 1 de julio apenas incluye referencias a la «Cantidad B», más allá de indicar que se está trabajando en la simplificación de las reglas y principios desarrollados hasta la fecha (Blueprint Pillar 1, octubre 2021), anunciando que a finales de 2022 tales trabajos estarán finalizados<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> De acuerdo con el Blueprint Pillar 1 (October 2020, pp. 164 y ss.), las actividades cubiertas por la *Amount B* se delimitan a través de un enfoque estricto a partir de dos listas: a) una **lista positiva** referida a funciones, activos y riesgos propios de distribuidores rutinarios (LRD) en plena competencia; b) y una **lista negativa** de funciones típicas que no deberían ser desarrolladas, o activos no poseídos o riesgos no asumidos en plena competencia por distribuidores de riesgo limitado. Se utilizarán indicadores cualitativos y cuantitativos (análisis de costes) para aplicar tales listas.

De hecho, el Blueprint Pillar 1 (2020) desarrolla con cierto detalle los indicadores cualitativos (actividades cubiertas y no comprendidas a partir de descripciones de funciones, activos y riesgos) y cuantitativos (costes asociados a actividades comprendidas y no comprendidas en el ámbito de la *Amount B*). El Blueprint Pillar 1 (2020, pp. 166-167) hace referencia a una serie de indicadores cuantitativos relativos a funciones, activos y riesgos cubiertos y no cubiertos en el ámbito de aplicación de la *Amount B*. Por ejemplo, la identificación de costes relativos a *deme functions* o actividades de marketing estratégico a nivel local a partir de partidas de costes de I+D o costes de actividades de marketing que superen un determinado umbral de costes totales de distribución sirve para calificar que la entidad distribuidora supera la tipología de actividades de distribuidor rutinario cubiertas por la *Amount B*.

## 2.1.1. Principios del sistema referidos a la «Cantidad A»

### 2.1.1.1. Ámbito de aplicación: umbrales, *carve-out* y regla especial de segmentación

Están comprendidas en el ámbito de aplicación del sistema de redistribución de una parte del beneficio residual del grupo de empresas, aquellas multinacionales (MNE) con una cifra de negocios (*turnover*) superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10 % (BAI/ingresos); se prevé, no obstante, que el umbral de cifra de negocios se reduzca a 10.000 millones de euros, tras la revisión del sistema que tendrá lugar dentro de siete años (computados a partir de su puesta en práctica y tras un año de revisión, esto es, en el año 2031 como pronto), siempre que se considere que el sistema ha funcionado correctamente, en particular respecto de los mecanismos dirigidos a proteger la seguridad jurídica.

El acuerdo contempla un importante *carve-out* subjetivo que afecta a las MNE que desarrollen su actividad en los sectores «extractivos» (Minería y Oil&Gas), y de «servicios financieros regulados» (sector bancario y asegurador), cuyo alcance no aparece definido y en tal sentido se suscitan dudas sobre su cobertura. Nótese que el *carve-out* subjetivo que estaba recogido en el Blueprint Pillar 1 (octubre 2020), incluía otros sectores (v. gr., infraestructuras, construcción, transporte internacional marítimo y aéreo, venta y arrendamiento de propiedad residencial) (Blueprint Pillar 1, 2020, p. 58) que ahora no aparecen, debido al nuevo enfoque cuantitativo derivado de la propuesta. Ahora bien, una cosa es que un sector haya dejado de estar excluido por aplicación de un *carve-out* y otra muy distinta que quede comprendido en el ámbito de aplicación de forma efectiva, considerando los umbrales cuantitativos fijados (facturación, rentabilidad y nexos).

Cabe observar a este respecto como el acuerdo multilateral de julio 2021 ha redefinido de forma muy relevante el ámbito de aplicación del Pilar 1, superando el enfoque previo (Blueprint Pillar 1, octubre 2020) que limitaba su aplicación a grupos MNE que realizaran actividades cualificadas (test de actividad) como «Servicios digitales automatizados» (*ADS, automatic digital services*) y «Negocios o actividades empresariales minoristas dirigidas a los consumidores finales» (*consumer facing businesses, CFB*). Esta redefinición del ámbito subjetivo de aplicación del Pilar 1 eliminando el «test de actividad», en gran medida, sigue la propuesta americana formulada por la Administración Biden (*quantitative approach vs. qualitative approach*), que pretende simplificar la aplicación del sistema del Pilar 1 y, simultáneamente, limitar al máximo el «sesgo discriminatorio» que podría subyacer en el *qualitative approach* (ADS/CFB). En todo caso, resulta evidente cómo la redefinición del ámbito subjetivo determina que el sistema del Pilar 1 impacte, al menos durante su primera fase, sobre un número muy limitado de grupos MNE (en torno a 80-100 grandes MNE). Nótese, no obstante, que el acuerdo multilateral incluye una regla especial de «segmentación» que solo resultará aplicable en circunstancias

excepcionales<sup>10</sup>, allí donde un segmento de negocio registrado en los estados financieros del grupo cumpla los umbrales que determinan la aplicación del sistema del Pilar 1<sup>11</sup>.

Lógicamente, este elemento definitorio del ámbito de aplicación del sistema del Pilar 1 resulta crítico tanto para los países donde están localizadas las principales matrices de grandes grupos MNE como para los países mercado o países en desarrollo o emergentes, toda vez que los primeros (teóricamente y sin perjuicio del potencial «efecto neto neutro» derivado del modelo) pueden perder recaudación como consecuencia de la reasignación de bases imponibles de los grupos cuya UPE (*Ultimate Parent Company*) está establecida (fiscalmente) en su territorio, en tanto que los países fuente/mercado ganarán recaudación de acuerdo con el sistema de redistribución de una parte del beneficio residual de tales grupos MNE (*in-scope*), pero al mismo tiempo tales países fuente/mercado deben dismantelar sus medidas unilaterales referidas al gravamen de empresas que desarrollan modelos de economía digital (v. gr., *digital service taxes, equalization levies, diverted profit taxes, etc.*); tal dismantelamiento de medidas unilaterales, forma parte del acuerdo multilateral, y puede limitar seriamente el «efecto neto positivo» a nivel recaudatorio que, en principio, deberían obtener los países mercado. Precisamente por ello se ha previsto la revisión del sistema a los siete años de su entrada en vigor, aunque no resulta claro que esto sea suficiente para los países afectados (v. gr., países en desarrollo y emergentes), de manera que es posible que el acuerdo final contemple adicionales contrapartidas o medidas compensatorias. En todo caso, la segunda fase del Pilar 1, tras su revisión, podría determinar una importante expansión de la aplicación del sistema de reparto formulario del beneficio residual de los grandes grupos MNE, con todo lo que ello conlleva sistémicamente.

Cabe señalar como algunos estudios referidos al impacto de la *Amount A*, considerando el enfoque cuantitativo bajo los indicados umbrales de cifra negocios y rentabilidad, han puesto de relieve cómo serán los grupos MNE americanos los que resultarán más afectados por la Cantidad A (64 % de los beneficios reasignables) (Deveraux y Simmler, 2021); particularmente, las cinco grandes MNE tecnológicas norteamericanas (Apple, Microsoft, Alphabet, Intel y Facebook) serán las más afectadas por el sistema de reasignación de una parte del beneficio residual. En segundo lugar, se situarían los grupos de empresas con

---

<sup>10</sup> Desde la OCDE se ha matizado la excepcionalidad de la regla de segmentación; en particular, se indica que carece de sentido que un segmento de negocio altamente rentable no debería quedar al margen de la Cantidad A simplemente por el hecho de que esté integrado en un grupo MNE que en su conjunto posea baja rentabilidad. *Vid.* Finley, 2021.

<sup>11</sup> Podría considerarse que esta regla especial está pensada fundamentalmente para grandes grupos de empresas como Amazon que a nivel global quedarían fuera del ámbito de aplicación del Pilar 1 por no cumplir con uno de los umbrales (rentabilidad a nivel consolidado inferior al 10%; 7 % en el caso de Amazon), pero reportan segmentos de negocio (*cloud services*, en el caso de Amazon) que superan tal umbral. Carecería de sentido que un proyecto de reforma del sistema fiscal internacional dirigido a adaptar las reglas a la economía digitalizada dejada fuera de su ámbito de aplicación a uno de los principales grupos MNE que desarrolla actividades o negocios altamente digitalizados. *Vid.* Horobin, 2021.

matriz localizada en China, que estarían menos afectados por el menor nivel de rentabilidad (<10 % de los beneficios reasignables *ex Amount A*); igualmente, grupos MNE con matrices «domiciliadas» en Alemania, Francia y Japón también resultarían afectados, pero en mucha menor medida (<2,5 % de beneficios reasignables *ex Amount A*).

### 2.1.1.2. Nueva regla especial de nexo fiscal (*special purpose nexus rule*)

El acuerdo multilateral incluye una nueva regla de nexo o sujeción fiscal mediante la cual una parte de la base imponible (Cantidad A referida a una porción del beneficio residual consolidado del grupo MNE *in-scope*) de un grupo MNE (*in-scope*) que supera los umbrales cuantitativos referidos se imputará o asignará a la jurisdicción o jurisdicciones mercado que correspondan, siempre que el grupo obtenga al menos 1 millón de euros de ingresos por ventas en ese país/mercado. Esta regla es objeto de un redimensionamiento a la baja en relación con pequeños países mercado con un PIB inferior a 40.000 millones de euros, de manera que en estos casos el umbral de ingresos por ventas será de 250.000 euros<sup>12</sup>.

El acuerdo multilateral enfatiza que esta «regla especial» de nexo únicamente se aplica a los efectos de determinar si una jurisdicción mercado califica para la asignación o imputación de base imponible residual con arreglo al sistema de la «Cantidad A».

En relación con la nueva regla de nexo (que supera la existencia de una filial, un establecimiento permanente o EP, y evita conceptos como el de «establecimiento permanente virtual o digital»), cabe apuntar como el acuerdo multilateral, a diferencia del Blueprint Pillar 1, no menciona los denominados *plus factors* como elementos que podrían conectar una jurisdicción mercado con la asignación de base imponible de acuerdo con la «Cantidad A»<sup>13</sup>.

### 2.1.1.3. Cuantía del beneficio residual objeto de reasignación (Cantidad A) y reglas de *sourcing*

El acuerdo multilateral indica que los grupos MNE (*in-scope*), que cumplan los referidos umbrales cuantitativos, asignarán (o en su caso reasignarán) entre el 20 y el 30 % de su beneficio residual a las «jurisdicciones mercado» utilizando una regla de asignación proporcional

<sup>12</sup> Este umbral reducido en principio debería tener una limitada aplicación, considerando que, según datos del Banco Mundial, estas economías representan menos del 2 % del PIB global.

<sup>13</sup> El Blueprint Pillar 1 (octubre 2020) ya planteaba que en el caso de los CFB, junto al criterio de las ventas en mercado (con un umbral cuantitativo potencialmente superior al utilizado en relación con ADS), se exigieran *plus factors*, como una filial o un EP del grupo (*new PE group-test*) en el territorio de la jurisdicción mercado, que representen o posean una conexión territorial con las operaciones de venta remota de bienes y servicios (Blueprint Pillar 1, 2020, paras. 191 y ss., y paras. 205 y ss.).

(formularia-mecánica) basada en los ingresos por ventas de bienes vendidos (consumidor final) o servicios utilizados en los distintos mercados<sup>14</sup>.

El concepto de beneficio residual se define como el beneficio que supere el 10 % de los ingresos.

Como complemento a esta regla de asignación de beneficio residual, el acuerdo multilateral contempla una regla de *sourcing* (determinación del origen económico de la renta o ingresos derivados de una determinada operación). A este respecto, se indica que los ingresos se asignarán al mercado donde los bienes o servicios son finalmente utilizados o consumidos<sup>15</sup>. A efectos de facilitar la aplicación de este principio, se desarrollarán detalladas reglas para la determinación de la fuente de las rentas en relación con las específicas categorías de transacciones que puedan tener lugar. De cara a la aplicación de estas reglas (*sourcing rules*), los grupos MNE deberán utilizar métodos fiables basados en los específicos hechos y circunstancias relativas a su actividad y transacciones.

En relación con las *sourcing rules*, cabe observar como el hecho de que el acuerdo multilateral haya optado por un enfoque o modelo cuantitativo (superando el modelo «cualitativo» referido a ADS y CFB) determina una simplificación en cuanto al ámbito de aplicación del sistema de la Cantidad A, pero al mismo tiempo complica enormemente la aplicación de tal sistema, ya que se tendrá que desarrollar un buen número de *sourcing rules* específicas para las distintas categorías de transacciones que realizan grupos MNE de todos los sectores (exceptuando los sectores *carved-out*). La mera lectura del capítulo 4 del Blueprint Pillar 1 referido a esta cuestión (*revenue sourcing rules*) puede servir de muestra de los altos costes de cumplimiento que resultarán de este modelo cuantitativo-progresivo y de los riesgos de controversias a los efectos de su aplicación<sup>16</sup>.

<sup>14</sup> Estos umbrales de beneficios y rentabilidad se consideran arbitrarios y responden a un compromiso esencialmente político y no técnico. La idea de fondo es asignar a mercado un porcentaje de beneficio residual correspondiente a actividades digitales o sinergias no capturadas por los tradicionales criterios de sujeción fiscal o las funciones realizadas por personas significativas. *Vid.*: Treidler y Kunz, 2021.

En la misma línea se ha cuestionado la asignación de beneficio residual a mercado a partir de una justificación basada en el valor de los datos de los clientes, consumidores o usuarios, considerando su bajo valor al margen de otros procesos de análisis y agregación que se realizan por parte de las empresas en otros centros de la cadena de valor. *Vid.* Khripounova y Lebovitz, 2021.

<sup>15</sup> Se ha destacado como la reasignación de beneficios residuales a las jurisdicciones mercado donde se desarrollan actividades rutinarias y no se han imputado inicialmente beneficios residuales con arreglo al *transfer pricing* convencional no encaja con el principio de asignación de beneficios de acuerdo con las actividades de creación de valor, y carece de justificación económica clara, ya que detrae beneficios de entidades rentables para reasignarlos a otras que no lo son (*vid.* Eden, 2021).

<sup>16</sup> El capítulo 4 del Blueprint Pillar 1 (octubre 2020) está dedicado a las *revenue sourcing rules*, reflejando las particularidades propias de negocios y actividades ADS y CFB. Como ya indicamos anteriormente, para determinar la fuente de cada categoría de ingresos comprendidos en el ámbito de aplicación de la

Respecto de la cuantía del beneficio residual que será objeto de reasignación a jurisdicciones mercado, lo cierto es que el acuerdo multilateral fija un *cap* o límite del 30 %, a diferencia de lo que se recoge en el acuerdo de los países del G7 (que alude a que tal asignación alcanzaría «al menos el 20 %»). El Blueprint Pillar 1 mencionaba y utilizaba para sus cálculos el 20 % del beneficio residual, pero se indicaba que no existía un acuerdo al respecto. Habrá que esperar hasta el final de las negociaciones entre los países miembros del BEPS IF para conocer la cuantía exacta (entre el 20 y el 30 %) del beneficio residual de los grupos MNE *in-scope* que será objeto de asignación a las jurisdicciones mercado.

#### 2.1.1.4. Base imponible para la determinación de la «Cantidad A» (*Amount A*)

El cálculo de la «Cantidad A» se realizará utilizando los estados financieros consolidados del grupo MNE (*in-scope*) de que se trate. Tal «base imponible global» construida a través de cuentas consolidadas del grupo MNE<sup>17</sup> resultará «ajustada» (*book-tax-adjustments*) a efectos de neutralizar dobles imposiciones y mitigar determinadas diferen-

---

*Amount A* y su asignación a mercado se establecerá un principio de origen o fuente para cada tipología de flujo de ingresos cubiertos (*in-scope*), acompañada de una lista de indicadores específicos que los grupos MNE aplicarán para identificar la jurisdicción fuente (mercado) en cada caso. Por ejemplo, para el caso de ventas directas de bienes dirigidos a consumidores finales, el principio consistiría en fijar el origen de los ingresos atendiendo a la jurisdicción de entrega final de los bienes al consumidor, y el indicador aceptable sería la jurisdicción donde está establecida la tienda donde se vende, o la dirección de entrega. Los indicadores se establecen a través de una lista jerarquizada que el grupo MNE aplica en función de si resultan o no de posible aplicación tales criterios atendiendo a la información disponible y al tipo de operación. Las empresas deben justificar y documentar las elecciones de los indicadores que llevan a cabo, de manera que ello formará parte del paquete de documentación estandarizada; tal documentación resultará clave a efectos de obtener seguridad jurídica en la aplicación del sistema de la *Amount A*. Los principales indicadores para negocios ADS serían los siguientes: datos de geolocalización, la dirección IP (*Internet Protocol*), uso de una VPN (*virtual private network*), información de perfil de usuario (*cookies*), dirección de facturación, y otras. Los indicadores de los negocios CFB se aplican de forma distinta según la MNE venda o distribuya los bienes o servicios a través de su propia red de tiendas (*location of the storefront*), o a través de una tienda virtual (*customer's shipping address*). También se utilizan indicadores distintos para la situación donde la venta se realiza a través de un distribuidor independiente (lugar de consumo final basado en la información proporcionada por el distribuidor). Se han establecido reglas específicas para *consumer-facing services* (lugar de prestación del servicio o de residencia del prestatario en relación con servicios *online*) e ingresos de franquicias y licencias (lugar de localización de consumidores finales). Véase el capítulo 4 del Blueprint Pillar 1 (2020).

<sup>17</sup> La razón para utilizar el beneficio del grupo a nivel consolidado con arreglo a un estándar internacional equivalente a IFRS (*GAAP rules* de Australia, China, Canadá, Japón, Corea, Singapur, India, Estados Unidos, entre otros) se basa en el amplio uso de este estándar, la fiabilidad de la información financiera (normalmente auditada) y la menor exposición a las operaciones intragrupo considerando cómo el concepto de control a efectos contables resulta más estricto que el concepto fiscal de vinculación a efectos del artículo 9 del MC OCDE, lo cual determina que no se eliminen todas las operaciones vinculadas. *Vid.* Blueprint Pillar 1, 2020, pp. 103-104.

cias entre la fiscalidad y la contabilidad financiera que generan distorsiones que deben ser corregidas<sup>18</sup>.

El acuerdo multilateral apenas contiene referencias a este importante elemento del modelo (Cantidad A), limitándose a indicar adicionalmente que las pérdidas serán objeto de un *carry forward* (traslación a ejercicios posteriores).

Por el contrario, el Blueprint del Pilar 1 (octubre 2020) dedica todo su capítulo 5 a la determinación de la base imponible de la «Cantidad A», revelando que estamos ante una cuestión técnicamente muy compleja y sobre la que todavía no existe consenso en relación con todos los elementos configuradores de la misma<sup>19</sup>.

#### 2.1.1.5. Puerto seguro referido a la atribución de beneficios de marketing y distribución (MDSH)

El acuerdo multilateral, al igual que el Blueprint Pilar 1<sup>20</sup>, recoge un puerto seguro que limita la asignación de beneficio residual de un grupo MNE *in-scope* en una jurisdicción mer-

---

No obstante, la utilización de los estados financieros consolidados de los grupos MNE (normalmente cotizados) a efectos de la global tax base es susceptible de distorsionar el «reporting financiero» de forma relevante, así como generar «posiciones fiscales inciertas» de nueva planta.

<sup>18</sup> No obstante, el Blueprint Pilar 1 (2020, p. 105) deja claro que no se realizarán *book-to-book harmonisation adjustments* que revelan diferencias en los criterios empleados por los distintos estándares contables o en su aplicación a diferentes sectores o industrias y que pueden afectar a la clasificación de activos financieros o a la reversión de deterioros de activos. Se articularán, no obstante, una serie de salvaguardias para monitorizar tales diferencias y su impacto sobre los distintos grupos MNE.

<sup>19</sup> El cálculo de la parte del beneficio residual que es objeto de reasignación (*Amount A*) es técnicamente complejo, partiendo de una «base imponible global» (*profits before taxes*, PBT/BAI) determinada a partir de las cuentas financieras consolidadas que elabora la matriz o UPE del grupo; la utilización del PBT se considera adecuada por su mayor aproximación a la base imponible del IS; el Pilar 1 establece una suerte de *PBT standardised* considerando cómo tal medida del beneficio empresarial no está definida en un buen número de marcos contables, estableciéndose una serie de reglas para su determinación uniforme: 1.ª el punto de partida es el **beneficio consolidado** (P&L), determinado a partir de estados financieros consolidados preparados bajo IFRS o un estándar de *reporting* de información financiera equivalente (US GAAP, por ejemplo); y 2.ª tal beneficio consolidado es objeto de *book-to-tax adjustments* (eliminación gastos fiscalmente no deducibles y del gasto por impuesto sobre la renta, y exclusión de dividendos y ganancias/pérdidas derivadas de participaciones), conformando una suerte de **global tax base**. Véase el capítulo 5 del Blueprint Pilar 1 (octubre 2020).

<sup>20</sup> De acuerdo con el Blueprint Pilar 1 (octubre 2020, pp. 134 y ss.), este mecanismo (*safe-harbour-cap*) no operaría como un *safe harbour* en sentido tradicional, sino como un límite cuantitativo en relación con la imputación a las jurisdicciones mercado del beneficio residual con arreglo a la *Amount*, allí donde el grupo MNE ya opera en tal mercado (a través de una filial o un EP) y asigna beneficios residuales en aplicación de las reglas de asignación de beneficios basadas en el principio de plena competencia. Es decir, el *safe harbour (cap)* termina partiendo de la premisa de que la asignación del beneficio residual que resulta de la *Amount A* respecto de los grupos MNE que realizan *in-scope activities* puede hacerse

cado, allí donde tal grupo ya está gravado en la misma. Todo apunta a que se trata de un mecanismo que trata de evitar el «doble cómputo» (y doble gravamen) de los beneficios residuales de una entidad que forma parte del grupo MNE y que ya está gravada en relación con los mismos por una jurisdicción mercado a través del sistema ordinario de tributación (v. gr., *transfer pricing* convencional, etc.), sin que necesariamente se trate de beneficios de actividades de marketing y distribución.

Tal *safe harbour* todavía requiere desarrollo técnico, considerando en particular la ampliación del ámbito de aplicación de la Cantidad A del Pilar 1.

### 2.1.1.6. Eliminación de la doble imposición

La doble imposición de los beneficios asignados a jurisdicciones mercado se eliminará utilizando bien el método de exención o el de imputación.

El acuerdo multilateral se limita a añadir a este respecto que la entidad o entidades del grupo MNE *in-scope* que serán objeto de tales medidas de eliminación de la doble imposición serán aquellas que obtengan beneficio residual<sup>21</sup>.

No obstante, el Blueprint Pillar 1 le dedica todo el capítulo 7 a la eliminación de la doble imposición, evidenciando la complejidad del mecanismo y los problemas que pueden surgir al respecto. El mecanismo específico de eliminación de la doble imposición<sup>22</sup> consta de

---

con carácter previo a través del sistema tradicional de *profit allocation* (*transfer pricing*), de manera que allí donde tal sistema determina una imputación del beneficio residual alineada cuantitativamente con el resultado asignable con arreglo a las reglas de la *Amount A* no procedería asignarse adicionalmente beneficio residual en tal concepto a la jurisdicción mercado de que se trate en relación con tales actividades de marketing y distribución *in-scope*. Este mecanismo (*safe harbour-cap*) coordinaría la imputación de beneficios a la jurisdicción mercado ya realizada con arreglo al estándar de plena competencia con el nuevo derecho de imposición a mercado *ex Amount A*, limitando así la asignación suplementaria vía *Amount A* (beneficio residual) a tal jurisdicción que ya ha gravado a una entidad del grupo MNE (por un importe de beneficios que supera la asignación rutinaria). Es decir, a través de esta fórmula se evitaría el *double counting* a través de un *safe harbour* que operaría como un *cap*, de tal forma que en estos casos el grupo MNE no asignaría más beneficio residual a la jurisdicción mercado que ya gravó una parte de tal beneficio, en tanto que si se supera la parte de beneficio residual que corresponde a tal jurisdicción mercado resultaría de aplicación un mecanismo para evitar la doble imposición específica que puede resultar de la *Amount A* y el *transfer pricing* convencional. En este mismo orden de cosas, se ha destacado que resulta crítico para evitar el *double counting* coordinar este mecanismo de la *Amount A* (*safe harbour cap*) con la *Amount B*, de manera que esta opere únicamente asignando beneficio rutinario y no residual.

<sup>21</sup> La determinación de la entidad o entidades que reducirán su base imponible (beneficio residual) a efectos de su reasignación a las otras entidades situadas en jurisdicciones mercado es una de las grandes cuestiones que no están delimitadas en el acuerdo y que poseen gran trascendencia práctica; se plantea en particular si tal beneficio residual puede reducirse de la matriz/UPE o solo de las filiales extranjeras o de ambos tipos de entidades proporcionalmente. *Vid.* Gottlieb y Rapoport, 2021.

<sup>22</sup> Véase a este respecto el capítulo 7 del Blueprint Pilar 1 (2020, pp. 139 y ss.).

dos elementos: a) la identificación de las entidades pagadoras de beneficio residual; y b) los métodos para eliminar la doble imposición. Para **identificar a las «entidades pagadoras»**,<sup>23</sup> se aplicará un procedimiento que consta de cuatro fases. Una vez que se identificara a la entidad o entidades que soportarían la asignación del beneficio residual (*Amount A*), la jurisdicción de residencia de las mismas aplicará un **método de eliminación de la doble imposición (exención/imputación)**. Este segundo elemento del capítulo 7 del Blueprint hace referencia a los dos métodos tradicionales para evitar la doble imposición internacional y económica, dejando abierta la posibilidad de que cada jurisdicción de residencia de las entidades pagadoras de *Amount A* opte por la aplicación de uno u otro método. El Blueprint pone de relieve como existe un conjunto amplio de cuestiones técnicas sobre la aplicación de estos métodos que todavía falta por desarrollar (Blueprint Pillar 1, 2020, p. 158). Aunque el Blueprint no hace referencia a esta cuestión, se ha puesto de relieve cómo resulta necesario coordinar los mecanismos de imputación de *Amount A* y de eliminación de la doble imposición con otros mecanismos que impactan sobre la tributación del beneficio residual de los grupos MNE, como puede ser la normativa de TFI o medidas del Pilar 2 (*Inclusion Rule*, *GILTI*, etc.) por no mencionar la aplicación del *transfer pricing* convencional.

#### 2.1.1.7. Seguridad jurídica en materia tributaria

El acuerdo multilateral indica que las MNE *in-scope* se beneficiarán de mecanismos de prevención y resolución de controversias, con el objetivo de eliminar la doble imposición en relación con la Cantidad A, incluyendo todas las cuestiones referidas a la misma (v. gr., ajustes de precios de transferencia y de atribución de beneficios). Enfatiza el acuerdo multilateral que tales mecanismos serán de carácter obligatorio y vinculantes, garantizando una efectiva solución de las controversias que pudieran plantearse en este contexto.

Matiza el texto del acuerdo multilateral que se tomará en cuenta la situación de una serie de países en desarrollo en relación con la aplicación de los referidos mecanismos de resolución de controversias, de manera que no serían de aplicación obligatoria sino opcional. Ni que decir tiene que esta «derogación» del sistema obligatorio y vinculante de resolución de conflictos puede generar doble imposición y en tal sentido no resulta satisfactoria.

#### 2.1.1.8. La «Cantidad B»

Como se sabe, el Blueprint Pillar 1 incluye la denominada «Cantidad B», que hace referencia a un retorno fijo para ciertas actividades de distribución y marketing de referencia

<sup>23</sup> La parte de beneficios residuales que, con arreglo a la *Amount A*, una «entidad pagadora» transfiere a las jurisdicciones mercado (donde el grupo puede operar a través de una filial o EP) no requiere el pago o transferencia efectiva de la renta, sino que se opera sobre una ficción fiscal de imputación de base imponible a la jurisdicción mercado, que determina la aplicación de una medida de eliminación de la doble imposición en la jurisdicción del país de residencia de la entidad pagadora. *Vid.* Blueprint Pillar 1 (2020, p. 139).

(*baseline marketing & distribution activities*), realizadas físicamente en una jurisdicción, de acuerdo con el estándar de plena competencia<sup>24</sup>.

El objetivo de la *Amount B* es doble: a) por un lado, pretende simplificar la gestión de los precios de transferencia por parte de las administraciones y reducir el coste de cumplimiento para los contribuyentes; b) por otro lado, la Cantidad B pretende mejorar los niveles de seguridad jurídica y reducir las controversias fiscales entre las autoridades fiscales y los contribuyentes en relación con la imputación de beneficios a entidades que desarrollen una serie de actividades de distribución y marketing.

La *Amount B* tiene como objetivo estandarizar la remuneración de los distribuidores vinculados que realizan actividades de marketing y distribución referenciadas en las jurisdicciones mercado. Estas actividades comprenden distribuidores que compran a entidades vinculadas y revenden a partes independientes, y poseen un perfil funcional de distribuidor básicamente rutinario.

El acuerdo multilateral se limita a indicar que el marco de la Cantidad B definido hasta la fecha no resulta plenamente satisfactorio y debe simplificarse y mejorarse técnicamente, teniendo en cuenta en especial las necesidades de los países de baja capacidad administrativa. El futuro nuevo marco técnico para la Cantidad B en principio se prevé para finales de 2022.

#### 2.1.1.9. Gestión tributaria del sistema referido a la Cantidad A

Desde el punto de vista operativo, tanto el acuerdo multilateral como el Blueprint (Blueprint Pillar 1, 2020, p. 219) parecen posicionarse a favor de un mecanismo que permita que el pago de la *Amount A* a nivel del grupo MNE se residencie y canalice a través de una entidad de coordinación que aplicará las reglas expuestas y asumirá la responsabilidad administrativa derivada de las obligaciones formales y materiales que surjan para el grupo en las distintas jurisdicciones. El pago de la *Amount A* podrá realizarse por tal entidad de coordinación o por una entidad del grupo que se designe al efecto en las distintas jurisdicciones mercado (filial local).

#### 2.1.1.10. Medidas unilaterales

El acuerdo multilateral establece que el paquete que finalmente se apruebe incluirá apropiadas reglas de coordinación entre la aplicación de las nuevas reglas de fiscalidad internacional y el desmantelamiento de todos los «Impuestos sobre Servicios Digitales y otras medidas relevantes equivalentes sobre todas las empresas».

<sup>24</sup> El Blueprint Pillar 1 (2020, p. 164) delimita el alcance de las funciones, activos y riesgos que haría la entidad (filial o EP) que realice actividades de distribución y marketing referenciadas (rutinarias) en el marco de un grupo de empresas MNE, a través de listas positivas y negativas.

Por tanto, parece claro que la aprobación del «paquete BEPS 2.0» traerá consigo el desmantelamiento de las medidas unilaterales que los distintos países han ido aprobando en relación con el gravamen de operaciones o estructuras, modelos de negocio de economía digital que escapan a la aplicación del marco fiscal actual o que se considera que este no las grava de forma adecuada (*Digital Service Taxes, equalization levies*). No está claro en qué términos se acordará tal desmantelamiento, esto es, a qué «medidas unilaterales» afectará (*¿EU Digital levy*<sup>25</sup>, *UK Diverted profit tax, US BEAT, etc.?*), ni a partir de qué momento no podrán exaccionarse.

La UE y Estados Unidos, tras la cumbre del G20 de 9-10 de julio de 2021, han dado muestras de un reforzado nivel de cooperación, considerando cómo, por un lado, representantes de la Comisión UE han manifestado que se suspende la presentación de la propuesta de Directiva para establecer una *digital levy* que se venía considerando contraria al acuerdo multilateral por parte de la Administración Biden; por otro lado, representantes de los gobiernos de importantes Estados miembros de la UE se han comprometido a tratar de persuadir a los tres Estados miembros de la UE que no firmaron el acuerdo multilateral de 1 de julio de 2021, a efectos de asegurar su participación cooperativa en el acuerdo global que podría alcanzarse en octubre de 2021 de manera que su implementación en la UE no quedara bloqueada<sup>26</sup>.

### 2.1.1.11. Implementación

La declaración de las 130 jurisdicciones del BEPS IF que codifica los principios del acuerdo multilateral alcanzado indica que el tratado multilateral a través del cual la Cantidad A será implementado será desarrollado y abierto a la firma en el año 2022, de manera que la Cantidad A sea aplicable a partir de 2023.

Ciertamente, la agenda de implementación o *timeline* recogida en el acuerdo multilateral es extremadamente ambiciosa y optimista, considerando, por un lado, la falta de consenso político y desarrollo técnico de múltiples cuestiones significativas referidas a la Cantidad A, y, por otro, las dificultades que existen en muchos países para instrumentar reformas fiscales de cierto calado y ratificar tratados internacionales bilaterales y multilaterales. El caso de Estados Unidos es particularmente relevante e ilustrativo, considerando la complejidad para articular reformas fiscales y ratificar tratados internacionales; resultará difícil que funcione el

---

<sup>25</sup> El Departamento del Tesoro de Estados Unidos parece considerar que una medida en el sentido de una *EU Digital Levy* sería incompatible con el acuerdo multilateral BEPS 2.0 que establece el desmantelamiento de estas medidas unilaterales (Johnston, 2021a). No obstante, tal incompatibilidad dependerá del alcance objetivo y temporal de tal compromiso, esto es, qué medidas unilaterales deben desmantelarse y a partir de qué momento (Lamer, 2021a).

La Comisión UE ha argumentado que la futura *EU digital levy* resulta compatible con el acuerdo multilateral BEPS 2.0 al no estar configurada de forma discriminatoria sobre MNE digitales y, además, no tratarse de un impuesto sino más bien de una suerte de tarifa. *Vid.* Hoke, 2021.

<sup>26</sup> *Vid.* Lamer, 2021b; Horobin y Condon, 2021.

sistema a nivel internacional si Estados Unidos no implementa el «acuerdo global» a nivel doméstico, lo cual no parece que esté garantizado, particularmente en lo que se refiere al Pilar 1.

La efectiva puesta en marcha del sistema del Pilar 1 (*Amount A*) no solo requiere del desarrollo e implementación de un ingente volumen regulatorio doméstico e internacional (Tratado Multilateral BEPS 2.0), sino también que tal marco regulatorio haya sido adoptado y puesto en vigor por un número suficiente de países (masa crítica global mínima) desarrollados y en desarrollo que permitan que opere de forma consistente. En este sentido, el *timeline* avanzado por la OCDE (2023) no resulta realista, pudiendo demorarse la eficacia de las medidas del Pilar 1 más allá incluso de otras fechas menos optimistas (2025-2026). Cabe considerar en este sentido que las medidas de Pilar 1 y las del Pilar 2, a pesar de formar parte de un mismo paquete fiscal global, no se implementarán ni serán efectivas de forma simétrica desde el punto de vista temporal<sup>27</sup>.

## 2.2. Principios acordados en relación con el Pilar 2 BEPS: Régimen Global de Tributación Mínima

### 2.2.1. Configuración general

El acuerdo multilateral señala que el Pilar 2 consiste en una serie de medidas, interrelacionadas entre sí, que están dirigidas a articular un sistema global de tributación mínima para las grandes empresas, a saber:

- Por un lado, dos medidas domésticas (conjuntamente denominadas como «*GloBE rules*», *Global Anti-Base Erosion Rules*): a) una regla de «inclusión de renta» (*Income Inclusion Rule*, IIR), que constituye un impuesto adicional sobre la matriz última del grupo (*Ultimate Parent Entity/UPE top-up tax*) en relación con la renta obtenida por una entidad filial y que ha sido gravada por debajo del tipo efectivo mínimo acordado; y b) una medida de pagos infragravados o *undertaxed payment rule* (UTPR), que excluye la deducibilidad de las deducciones o requiere un ajuste equivalente en la medida en que la renta gravada por debajo de la tributación mínima global obtenida por una entidad de un grupo MNE *in-scope* que no está sujeta a gravamen con arreglo a la medida IIR.
- Por otro lado, una medida convencional (*treaty rule*) de sujeción fiscal (*subject to tax rule*, STTR) que permite a las jurisdicciones fuente exigir un gravamen en la fuente sobre ciertos pagos entre entidades vinculadas (intereses y cánones, por ejemplo) que soportan una imposición por debajo de un tipo mínimo que será fija-

<sup>27</sup> Vid. Gottlieb y Ali, 2021; Johnston, 2021b.

do más adelante (entre el 7,5 % y el 9 %). El STTR será deducible como impuesto cubierto de acuerdo con las *GloBE rules*.

De la declaración multilateral parece inferirse que, en línea con lo recogido en el Blueprint Pillar 2 (Octubre, 2020), se contempla una suerte de prioridad de la medida STTR sobre las *GloBE rules*, así como la aplicación prioritaria de la medida IIR sobre el UTPR, de manera que esta última aplicaría residualmente en casos donde la matriz del grupo MNE en el que está incluida una filial o EP fuera residente de un país que no ha implementado la medida IIR.

Llama la atención, sin embargo, que el acuerdo multilateral no haga referencia, a la diferencia del Blueprint Pillar 2, a la medida *switch-over rule* que permitía el gravamen en el país de residencia de la casa central de los EP gravados por debajo del nivel de imposición mínima acordado, a pesar de que existiera un CDI.

### 2.2.2. Estatus de las reglas acordadas sobre el Pilar 2

Las *GloBE rules* tendrán la consideración de un «enfoque común», lo cual significa que las jurisdicciones miembros del BEPS IF (139 países y territorios) no están «obligadas» a implementar tales medidas, pero deben aceptar su aplicación por otras jurisdicciones que sean miembros del IF, incluyendo las específicas *ordering rules* y la aplicación de los «puertos seguros» que se acuerden. Del mismo modo, las jurisdicciones miembros del BEPS IF que adopten las *GloBE rules* deben hacerlo de forma consistente con el acuerdo multilateral alcanzado.

### 2.2.3. Ámbito de aplicación de las medidas del Pilar 2

Las *GLoBE rules* se aplicarán a grupos MNE que cumplan el umbral de 750 millones de euros de cifra de negocios determinado con arreglo al marco establecido para la aplicación de los informes país por país de la acción 13 de BEPS (2015). No obstante, se indica que los países pueden aplicar la medida IIR a grupos MNE establecidos en su territorio, incluso cuando no cumplan o alcancen tal umbral cuantitativo; es decir, se admite que una jurisdicción articule una medida IIR por debajo del umbral de 750 millones de euros de importe neto de cifra de negocios del grupo MNE. No obstante, la medida UTPR no queda excepcionada del «umbral CbC R». Curiosamente, la regulación del US GILTI encajaría desde esta perspectiva con el *common approach* fijado preliminarmente en el acuerdo multilateral, en tanto que la propuesta del SHIELD (similar al UTPR) utilizaría un umbral de aplicación (500 millones de dólares de cifra neta de negocios del grupo) claramente inferior a lo acordado en el marco BEPS IF.

La declaración del acuerdo multilateral hace referencia igualmente a supuestos de exclusión del ámbito de aplicación de las *GloBE rules* respecto de entidades gubernamentales, organizaciones internacionales, organizaciones sin fin lucrativo, fondos de pensiones o de inversión que sean «Matrices últimas» o «UPE» (*Ultimate Parent Entity*) de grupos MNE o cualquier entidad *holding* utilizada por tales entidades, organizaciones o fondos.

## 2.2.4. Configuración básica de las *GloBE rules*

La medida IIR opera como un *top-up tax* o impuesto adicional computado desde la perspectiva de la matriz última del grupo (UPE) aguas abajo, respecto de los beneficios de las entidades que forman parte del grupo y que han soportado una tributación inferior a la imposición global mínima. Se contemplan igualmente *split-ownership rules* que requieren que una matriz intermedia aplique la regla IIR a las entidades filiales controladas por la misma allí donde tal matriz está parcialmente participada por un accionista minoritario que no forme parte del grupo.

Por tanto, esta medida vendría a constituir el mecanismo principal para lograr el objetivo de la tributación mínima del beneficio corporativo de las MNE. Su operativa es similar (pero no idéntica) a la propia de un régimen de transparencia fiscal internacional (TFI/CFC), toda vez que desencadena la inclusión a nivel de accionista último (UPE) de base imponible y un *top-up tax*, allí donde la renta de la entidad controlada está gravada (efectivamente) a un nivel (ETR) por debajo del umbral de tributación mínima acordado internacionalmente (v. gr., no inferior al 15 %).

La medida sobre «pagos infragravados» (*undertaxed payment rule, UTPR*) opera como salvaguardia o *backstop* de la medida anterior (IIR). La UTPR constituye una medida secundaria que aplica allí donde una entidad parte de un grupo MNE no está sujeta a la medida IIR (que ya determina una tributación mínima del grupo MNE), por ejemplo, como consecuencia del establecimiento de la matriz del grupo en una jurisdicción que no ha implementado la regla IIR. Esta medida también aplicaría respecto de entidades (infragravadas) localizadas en el país de residencia de la UPE del grupo MNE *in-scope*. De alguna forma, la medida UTPR trataría de evitar operaciones de *corporate inversion* por parte de MNE hacia jurisdicciones que no establezcan la medida IIR.

El acuerdo multilateral revela que el diseño o marco de configuración técnica de esta medida no está cerrado y podría diferir de lo recogido en el Blueprint Pillar 2, y en tal sentido no se ofrecen detalles significativos.

## 2.2.5. Cálculo del tipo de gravamen efectivo (*ETR test*)

Las medidas IIR y UTPR (denominadas como *GloBE rules*) operan bajo un mismo patrón (*top-up tax*) y marco regulatorio a efectos del cálculo de nivel de imposición efectiva mínima (mínimum ETR). De la declaración multilateral parece deducirse un alto nivel de convergencia con las reglas recogidas en el Blueprint Pillar 2 (Octubre, 2020).

Estas medidas se aplican a grupos MNE y las entidades que forman parte de los mismos (*constituent entities*) dentro del perímetro del grupo consolidado de acuerdo con los correspondientes estándares de información financiera (IFRS, US GAAP, etc.). Estas me-

didadas, en principio, están pensadas para que resulten de aplicación únicamente a grandes grupos de empresas MNE cuya cifra neta anual de ingresos brutos supere los 750 millones de euros, aunque ya hemos visto que el umbral cuantitativo de IIR puede ser inferior al umbral CbC R. Ello genera evidentes sinergias con el marco de la acción 13 de BEPS en lo referido al ámbito de aplicación del Informe Fiscal País por País o CbC R, dejando extramuros de estas medidas (IIR/UTPR) a pymes y otras entidades (sociedades gubernamentales, organizaciones internacionales, entidades sin fin lucrativo, fondos de inversión y de pensiones), cubriendo el 90 % de los beneficios corporativos a nivel global.

Las medidas IIR y UTPR operan a partir de una base imponible común (*GloBE tax base*), cuya determinación toma como punto de partida los estados financieros consolidados del grupo elaborados por la matriz del mismo (UPE) bajo estándares internacionales que se consideren válidos (v. gr., IFRS, US GAAP, entre otros). El beneficio (*business profit*) que resulta de tales estados financieros consolidados, en principio, podría ser objeto de diversos ajustes (diferencias temporales y permanentes) a efectos de eliminar distorsiones y aproximar la *GloBE tax base* a la base imponible ordinaria de un impuesto sobre sociedades (IS), toda vez que de otra forma el cálculo del ETR de las distintas entidades del grupo estaría muy alejado de la realidad (bajo cuentas individuales o de grupo fiscal). No obstante, la declaración del acuerdo multilateral realizada por la OCDE no hace referencia al enfoque específico para gestionar las diferencias temporales, lo cual podría responder a las críticas de las que fue objeto la fórmula recogida en el Blueprint Pillar 2 (*carryforward approach*) para solucionar tal problemática, a la vista de su complejidad y limitados efectos mitigadores de tales diferencias temporales.

A efectos de calcular el ETR se tomarían en consideración una serie de impuestos que gravan la renta neta de las entidades o corporaciones (aunque también se incluyen retenciones en la fuente, salvo en casos de renta exenta u objeto de diferencia permanente); el cálculo del ETR se hace dividiendo los impuestos soportados por la base imponible (GloBE) imputable a cada jurisdicción; es decir, se opta por un *jurisdictional blending*, y no por un *global blending* como el actual GILTI de Estados Unidos. No obstante, el Blueprint Pillar 2 contempla varios mecanismos de ajuste dirigidos a mitigar la volatilidad del ETR (ajustes de compensación de pérdidas y de *carry-forward* de exceso de tributación sobre la tributación mínima), así como para limitar el impacto de las *GloBE rules* sobre *excess income* (ajuste de exclusión o *carve out* basado en los costes de sustancia [*fixed return for substantive activities*]) de manera que operen fundamentalmente sobre beneficios residuales derivados de explotación de intangibles. No está claro que tales mecanismos de ajuste recogidos en el referido Blueprint Pillar 2 se vayan a incorporar al acuerdo que finalmente se alcance sobre la configuración de las medidas GloBE.

Allí donde el ETR del grupo MNE en una jurisdicción sea inferior al ETR mínimo acordado internacionalmente (actualmente tipo efectivo no inferior al 15 %), tal MNE resultaría sujeta a una *GloBE tax liability* o tributación adicional sobre el beneficio infragravado hasta alcanzar el umbral de imposición mínima (*top-up tax*). Tal *top-up tax* se exigiría en la jurisdicción de la matriz última del grupo con arreglo a la regla IIR o, en el caso donde esta no operara, se aplicaría a nivel de la jurisdicción desde la que se realiza un pago intragrupo

deducible con arreglo a la regla UTPR. Por tanto, la regla de tributación mínima, en principio, no está pensada para que opere «igualando» la tributación del beneficio extranjero con la tributación del beneficio nacional o doméstico<sup>28</sup>. Ello significa que las medidas del Pilar 2 no eliminan totalmente y en todo caso el «incentivo fiscal» a localizar actividades económicas en jurisdicciones distintas de aquella donde está situada la UPE del grupo MNE, toda vez que pueden existir diferencias de tributación importantes entre esta última y otros países que desarrollen políticas fiscales y económicas dirigidas a atraer inversiones, moviéndose dentro del nuevo marco GloBE (allí donde este sea aplicable)<sup>29</sup>. Posiblemente las medidas de atracción de inversiones que podrían poner en marcha los diferentes países se instrumentarán a través de otras políticas (subvenciones, reducción de costes de energía, laborales, etc.)<sup>30</sup>, de suerte que el margen de maniobra que algunos países poseen para articular «ayudas de estado» es muy superior que el que existe en la UE como consecuencia de la prohibición recogida en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En relación con el tipo efectivo mínimo aplicable a las *GloBE rules*, la declaración multilateral resulta consistente con el comunicado de los ministros de Finanzas de los países miembros del G7 de 5 de junio de 2021, en el sentido de que no será inferior al 15 % (*per-jurisdiction*). Ello hace pensar que todavía no se ha alcanzado un acuerdo final sobre esta cuestión en el marco del BEPS IF. De hecho, el apartado final (*next steps*) del comunicado sobre el acuerdo multilateral «reconoce que existe una conexión directa entre el tipo efectivo mínimo global y los *carve-outs* e incluye el compromiso de continuar las negociaciones en orden a tomar una decisión final sobre estos elementos en el marco acordado en octubre».

## 2.2.6. Exclusiones o *carve-outs*

El acuerdo multilateral indica que las *GloBE rules* incorporarán un *formulaic substance carve-out* que excluirá una cuantía de renta de al menos el 5 % (durante el periodo de transición no inferior a cinco años, tal *carve-out* de sustancia será del 7,5 %) del valor contable corregido (*carrying value*) de los activos tangible y salarios.

<sup>28</sup> El nivel de tributación al que el país de residencia de la matriz pueda someter el beneficio extranjero que no haya quedado sujeto a la tributación efectiva mínima (computada a nivel jurisdiccional) no está fijado en el acuerdo multilateral y, en principio, le corresponde a cada jurisdicción fijar tal nivel de tributación (igual o superior al 15 % ETR). El ejemplo del GILTI de Estados Unidos evidencia que no se aplica el tipo de gravamen nominal del IS federal (doméstico) respecto de tal beneficio extranjero gravado por debajo de la tributación mínima. En este sentido, el IIR no está pensado para que opere como un régimen de CFC/TFI.

<sup>29</sup> A este respecto, se ha objetado que las medidas del Pilar 2 teóricamente están pensadas para detener la competencia fiscal en relación con el IS, pero pueden acelerar la reducción de la tributación corporativa efectiva de manera que el 15 % (ETR) se convierta en el tipo efectivo ordinario. *Vid.* Bucher, 2021.

<sup>30</sup> A este respecto, algunos expertos europeos han llamado la atención sobre cómo algunos países como China controlan desde el Estado un buen número de grandes empresas, y en tal sentido pueden favorecerlas económicamente de forma poco transparente, distorsionando las condiciones de competencia (Richter, 2021, pp. 1.824 y ss.).

El objetivo de este *substance carve-out* pasa por limitar el impacto de las *GloBE rules* sobre *excess income* (ajuste de exclusión o *carve-out* basado en los costes de sustancia [*fixed return for substantive activities*]) de manera que operen fundamentalmente sobre beneficios residuales derivados de explotación de intangibles. Tal regla podría inspirarse precisamente en el QBAI del actual GILTI americano. No obstante, la reforma del GILTI que está promoviendo la Administración Biden pretende eliminar tal regla especial (QBAI), al considerarse que favorece inversiones en activos fijos y el desarrollo de actividad económica en el extranjero, en tanto que uno de los objetivos centrales de tal reforma fiscal sería relocalizar la actividad económica en Estados Unidos (*Made in America Tax Plan*), esto es, el *onshoring*, y reducir el incentivo fiscal a realizar inversiones en el extranjero (*offshoring*). Esta regla de *substance carve-out* también puede facilitar la aplicación de deducciones por I+D+i (o de otros incentivos como el *patent box*) sin que ello determine una infratributación que desencadene la aplicación del *top-up tax* de las *GloBE rules* (Gottlieb y Rapoport, 2021).

La declaración sobre el acuerdo multilateral también indica que las *GloBE rules* contemplarán medidas de mínimos (*de minimis exclusions*) a efectos de simplificar su aplicación respecto de jurisdicciones donde no se obtengan beneficios que posean materialidad suficiente para justificar la aplicación de las reglas GloBE.

Junto a la exclusión o *carve-out* de la renta derivada de actividades de transporte aéreo y marítimo internacional en el sentido del artículo 8 del MC OCDE, también se contempla explorar la potencial exclusión de la aplicación de las reglas de tributación global mínima a las MNE que estén en la fase inicial de su actividad internacional.

### 2.2.7. Medidas de simplificación

El acuerdo multilateral prevé que, con el objetivo de permitir que las medidas GloBE operen de forma eficaz y se reduzcan los costes administrativos y empresariales de cumplimiento de acuerdo con los propios objetivos de las mismas, el marco de implementación incluirá «puertos seguros» y otros mecanismos, que podrían coincidir con aquellos que se incluyen en el Blueprint Pillar 2.

### 2.2.8. Coexistencia con el régimen GILTI

El acuerdo multilateral contiene algunas consideraciones sobre el encaje de las *GloBE rules* del Pilar 2 y el régimen americano GILTI en el que se inspira el IIR. Básicamente, la declaración y acuerdo multilateral de los países miembros BEPS IF se limita a indicar que el tipo mínimo se aplicará sobre una base jurisdiccional (*per-country*), de suerte que actualmente el GILTI opera a nivel global (*worldwide-pooling/blending*). En este sentido, el acuerdo multilateral señala que se establecerán las condiciones con arreglo a las cuales

el régimen americano GILTI coexistirá con las *GloBE rules*, para garantizar un *level playing field*. Se trata de una cuestión crítica para Estados Unidos y las MNE americanas, pero también para el resto de países (y sus grupos MNE), ya que si existen diferencias significativas entre el GILTI americano y el IIR-GloBE que favorezcan la competitividad fiscal de los grupos MNE americanos la sostenibilidad del acuerdo multilateral se habrá puesto en riesgo. En este sentido, no puede perderse de vista la intrínseca y crítica conexión material que existe entre la reforma fiscal americana propuesta por la Administración Biden (en lo que concierne a la fiscalidad corporativa federal) y el proceso de reforma fiscal global BEPS 2.0<sup>31</sup>.

En buena medida la implementación y viabilidad de las medidas del Pilar 1 y 2 de BEPS 2.0, depende de si se aprueba o no la reforma fiscal americana propuesta por la Administración Biden en lo que atañe al GILTI (y las medidas que posteriormente implementen la «Cantidad A») (Gottlieb y Rapoport, 2021); a este respecto, cabe apuntar que el acuerdo multilateral firmado por las 130 jurisdicciones del IF ha sido bien recibido por los representantes demócratas del *Ways and Means & Finance Committees*, pero los homólogos republicanos han valorado el comunicado del acuerdo realizado por la OCDE como a *dangerous economic surrender* (K. Brady, R. Texas)<sup>32</sup>.

## 2.2.9. Regla de sujeción fiscal (*subject to tax rule*, STTR)

El acuerdo multilateral precisa que los miembros del BEPS IF reconocen que para los «países en desarrollo»<sup>33</sup> la STTR constituye una parte integral para alcanzar una posición de consenso sobre el Pilar.

Los países miembros del IF que aplican un tipo nominal del IS por debajo del STTR ratio mínimo sobre intereses, cánones y otro tipo de pagos implementarán el STTR en su red de CDI con países en desarrollo que sean miembros del IF cuando estos así lo soliciten.

El derecho de imposición en aplicación del STTR resultará limitado o topado a la diferencia que medie entre el tipo mínimo y el tipo de gravamen sobre el pago de que se trate. Tal tipo de gravamen mínimo para el STTR será entre el 7,5 % y el 9 %.

<sup>31</sup> El comunicado del presidente Biden (*Statement by President Biden on Today's Agreement of 130 countries to support a global minimum tax for the World's Largest Corporations*) enfatiza la conexión entre el *Made in America Tax Plan* y el acuerdo multilateral sobre los Pilares 1 y 2 de BEPS.

<sup>32</sup> No obstante, si bien se considera que las medidas domésticas relativas al Pilar 2 (adaptación del GILTI) podrían ser aprobadas sin serias dificultades, no se mantiene el mismo nivel de optimismo en relación con las medidas del Pilar 1. *Vid.* Condon y Horobin, 2021; Johnston, 2021a.

<sup>33</sup> A estos efectos, el concepto de país en desarrollo se define utilizando el GNI per cápita, calculado siguiendo el *World Bank Atlas Method*, de 12.535 dólares o menos en 2019. Tal concepto comprendería un buen número de países como Argentina, Brasil, China, India, México o Rusia, entre otros.

Cabe apuntar que todo parece indicar que el STTR aplicará únicamente sobre pagos entre entidades vinculadas, aunque todavía no se ha delimitado de forma cerrada qué pagos quedarán comprendidos en su ámbito objetivo, más allá de la referencia a intereses y cánones. Es posible que determinado tipo de servicios intragrupo (e incluso «ganancias patrimoniales») queden igualmente incluidos en el STTR.

Aquellos países miembros del IF que no apliquen tipos nominales del IS sobre intereses y cánones (y los otros pagos que eventualmente se incluyan) inferiores al 7,5 %-9 % no quedarían expuestos al STTR.

El hecho de que el STTR utilice un tipo de gravamen mínimo inferior al que emplean las *GloBE rules* posiblemente obedezca a que estamos ante un gravamen sobre renta bruta, de manera que la tributación efectiva sobre la renta neta en sede del perceptor normalmente es mayor.

La medida de «sujeción fiscal efectiva» (STTR) constituye, en gran medida, un complemento de las *GloBE rules*. Esta regla está pensada para aplicarse en relación con determinados *eroding payments* entre «entidades vinculadas» que se benefician de la aplicación de exenciones o retenciones reducidas en aplicación de CDI, de manera que allí donde el perceptor no estuviera sujeto a un determinado nivel de imposición mínimo sobre tal renta, el Estado de la fuente denegaría la aplicación de tales beneficios del CDI con el límite de tal imposición mínima.

En este sentido, no puede perderse de vista que esta regla STTR se puede aplicar con anterioridad a las *GloBE rules* y, por ello, cualquier impuesto exaccionado en la fuente con arreglo a la STTR (como un *withholding tax*) se computaría a los efectos del cálculo del ETR jurisdiccional del grupo MNE en el marco de las reglas IIR/UTPR. Lo mismo acontece respecto de la aplicación de otros impuestos derivados de la aplicación de cláusulas antiabuso domésticas o convencionales que se exaccionen antes de que se compute el ETR con arreglo a las *GloBE rules*.

## 2.2.10. Implementación de las medidas del Pilar 2

El acuerdo multilateral perfila tan solo aspectos básicos de un plan de implementación que será acordado por los miembros del IF.

En particular, la declaración multilateral se refiere a una serie de elementos del referido plan, a saber:

- La aprobación de las medidas legislativas del Pilar 2 debe llevarse a cabo en 2022, de cara a que tengan efectos en 2023.

- Las *GloBE model rules* que serán desarrolladas comprenderán mecanismos dirigidos a facilitar a lo largo del tiempo la coordinación entre las medidas implementadas por los países miembros del IF, incluyendo el posible desarrollo de un instrumento multilateral a tal efecto.
- Se elaborará un *STTR model provision* junto a un instrumento multilateral dirigido a facilitar su articulación.
- Se establecerá un régimen transitorio, incluyendo la posibilidad de una implementación diferida de la medida UTPR.

Respecto de la implementación de las medidas del Pilar 2, cabe destacar que la regla de STTR (y posiblemente la UTPR) requiere de la modificación de la red global de CDI, ya a nivel bilateral ya a través de un tratado multilateral. La elaboración, firma y ratificación de tratados internacionales, como se sabe, resulta más lenta que la aprobación de normas domésticas y en tal sentido tal circunstancia bien podría ralentizar el proceso de implementación efectiva de una parte relevante del paquete del Pilar 2, más allá de 2023.

La implementación de las medidas GloBE (IIR/UTPR) requiere en todo caso de la modificación de la legislación doméstica de los distintos países que se comprometieran a articular este nuevo principio internacional de tributación mínima global del beneficio corporativo. Tal proceso de reforma, considerando su alcance y conexión con la reforma fiscal americana, podría igualmente demorarse más allá de 2023.

Ni que decir tiene que tal legislación que implementara las *GloBE rules* se basaría en un estándar internacional que tendría que garantizar la instrumentación de un marco común y uniforme, así como la coordinación entre las distintas jurisdicciones a los efectos de su entrada en vigor, funcionamiento y prevención y resolución de controversias con motivo de su aplicación. No resulta descartable que tal marco común (o, cuando menos, una parte del mismo) se articule a través de un tratado multilateral de implementación del Pilar 2.

Sea como fuere, tanto en el caso de las medidas legislativas que deben adoptarse en relación con los acuerdos alcanzados sobre el Pilar 1, como las medidas acordadas en el marco del Pilar 2, todavía deben ser objeto de un importante desarrollo técnico, concreción, negociación y acuerdo entre los países miembros del IF. Todo apunta a que tal acuerdo (incluyendo el *implementation plan*) podría alcanzarse por las jurisdicciones miembros del IF antes de la reunión del G20 prevista para octubre de 2021<sup>34</sup>.

<sup>34</sup> Véase la nota de la OCDE: «130 countries and jurisdictions join bold new framework for international tax reform», OECD, 01/07/2021.

### 3. Consideraciones preliminares sobre las implicaciones del acuerdo multilateral alcanzado por 130 jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo BEPS sobre los principios de los Pilares 1 y 2 de BEPS 2.0

#### 3.1. Un acuerdo multilateral que persigue estabilizar el sistema fiscal internacional preservando sustancialmente los intereses de los países desarrollados de «alta tributación»

En buena medida el acuerdo multilateral alcanzado por 130 países del IF puede leerse como una victoria de los países *core* de la OCDE y de la UE, toda vez que los principios y medidas acordadas estabilizan el sistema fiscal internacional preservando sustancialmente el derecho de gravamen en el Estado de residencia y limitando la competencia fiscal como instrumento de política económica a efectos de atraer inversiones y actividad empresarial.

Posiblemente, uno de los principales países ganadores en relación con este acuerdo sean los Estados Unidos, de suerte que han sido los principales artífices del mismo a través de su «diplomacia económica», primero en el marco del G7 y posteriormente en sede del IF y el G20.

De hecho, existe una conexión importante entre el plan de reforma fiscal presentado por la Administración Biden (*Made in America Tax Plan & Green book*) y el proceso de reforma global BEPS 2.0<sup>35</sup>.

En este sentido, la Administración Biden viene defendiendo que el plan de reforma de la imposición corporativa que elevaría el tipo nominal federal del IS del 21 % al 28 %, reconfiguraría significativamente el GILTI (*per jurisdiction*, 21 % y eliminando QBAI) para aproximarlos al IIR-GLOBE BEPS (15 %), eliminaría el incentivo sobre la explotación de intangibles (FDII), reemplazaría el BEAT por el SHIELD (más próximo al *Undertaxed payment rule BEPS 2.0*) y establecería un *minimum corporate tax on book profits* (para grandes empresas), vendría a responder a los siguientes objetivos:

- Recuperar la capacidad recaudatoria del IS, de manera que tal impuesto pueda contribuir a financiar el plan de infraestructuras programado por la Administración Biden (y que ha sido recortado en el acuerdo bipartisano). En cierta medida, la reforma Biden supondría una reversión de la reducción del 40 % del tipo nominal del IS (federal) articulada por la Administración Trump (del 35 % al 21 %), de manera que tal reducción fiscal no supere el 20 % (28 %), aunque también se maneja un tipo más bajo (25 %) como punto de consenso entre los propios congresistas demócratas.

<sup>35</sup> A este respecto, *vid.* Willis, 2021; Goel, 2021; Wilcox y Payne, 2021; Klimasinska, 2021; Sheppard, 2021; Bennet, 2021.

- Nivelar el campo de juego fiscal entre entidades domésticas y extranjeras (*fair share of tax equalization domestic/foreign companies*).
- Reducir significativamente los «incentivos» a la localización o relocalización de actividades económicas en el extranjero por parte de MNE americanas, considerando en particular las importantes diferencias de carga fiscal efectiva entre Estados Unidos y otros países consecuencia de su baja fiscalidad estructural (*tax havens, zero/low tax countries, investment hubs*) o de la propia existencia de distintos programas nacionales de incentivos fiscales. El objetivo último de política económica pasaría por reindustrializar la economía americana, recuperar la creación de empleo en relación con los procesos significativos de la cadena de valor de las grandes empresas, y favorecer la exportación de bienes y servicios desde Estados Unidos al resto del mundo.

La Administración Biden también ha justificado la **participación activa de Estados Unidos en la reforma global del sistema de fiscalidad internacional (BEPS 2.0)** argumentando las siguientes razones:

- La implantación a nivel global de una imposición corporativa mínima para las grandes empresas mejora las condiciones de competitividad fiscal de las MNE americanas, dado que estas ya están sujetas a un impuesto mínimo sobre beneficios extranjeros (GILTI). El endurecimiento del GILTI y la elevación del tipo de gravamen federal que propone la Administración Biden colocaría a las grandes empresas americanas en una situación «anticompetitiva» (*anti-competitive mitigation effect through tax parity*) si no se logra articular un impuesto mínimo global de cierto alcance cuantitativo (15 %) por parte de las principales economías (G20).
- La colaboración de Estados Unidos en la reforma del sistema de fiscalidad internacional que pasa por la adaptación del mismo a la economía digital (Pilar 1), se justifica atendiendo a dos razonamientos: por un lado, un cierto número de países considera que los dos Pilares conforman un paquete que no es susceptible de aprobarse de forma separada; por otro lado, a los Estados Unidos y a muchos otros países les interesa dismantelar el unilateralismo fiscal y determinadas medidas unilaterales (*equalization levies, DST, DPT, MAAL, «Digital PE»*) que se han ido articulando por diferentes países para someter a imposición en la jurisdicción mercado bases imponibles generadas a través de operaciones remotas. En cierta medida, se trataría de «estabilizar» el sistema de fiscalidad internacional y evitar una mayor erosión del mismo que pueda dislocar la red global de CDI y el principio de plena competencia, ya que ello generaría múltiples imposiciones de difícil gestión, por no mencionar las medidas comerciales retaliatorias que podrían articularse en respuesta a la exacción de «impuestos discriminatorios». No menos importantes son las estimaciones de un «efecto recaudatorio neutral» derivado del Pilar 1 para Estados Unidos, aunque ello dependerá de cómo se configure finalmente el sistema de redistribución parcial del beneficio residual consolidado de las grandes empresas (ámbito subjetivo, *carve-outs*, nivel de rentabilidad/segmentación, etc.).

Ciertamente, cabría objetar que los principales argumentos que ha esgrimido la Administración Biden para fundamentar la activa participación del Departamento del Tesoro de Estados Unidos a la hora de favorecer y desarrollar esfuerzos diplomáticos para lograr un alto consenso multilateral sobre el acuerdo de 130 países del IF sobre el «paquete BEPS 2.0», son endebles, carecen de suficiente consistencia, o representan una arriesgada apuesta a medio/largo plazo<sup>36</sup>. No obstante, no puede perderse de vista, a nuestro juicio, como

<sup>36</sup> Algunos *practitioners* han cuestionado el principal argumento que viene esgrimiendo la Administración Biden para fundamentar la reforma fiscal doméstica en conexión con la reforma fiscal global –el argumento de reducción de la «situación anticompétitiva» (*anti-competitive mitigation effect through tax parity*) que afrontan actualmente las MNE americanas que ya están sujetas a un impuesto mínimo sobre su beneficio extranjero (GILTI), al que no están sujetas la MNE de los países competidores (régimen territorial). En este mismo sentido, se ha criticado desde Estados Unidos la estrategia de la Administración Biden, considerando como el *global agreement* tiene una «naturaleza fragmentaria» (*patchwork nature*), en la medida en que puede haber «relevantes jugadores» (China y determinados países en desarrollo y emergentes) que decidan quedarse al margen del acuerdo o realizar una implementación lenta o sesgada del mismo (v. gr., vía capitalismo de Estado y protección encubierta de «empresas controladas por el Estado» como acontece en China), en aras de favorecer a sus grandes empresas o simplemente para no renunciar a su soberanía y unilateralismo fiscal. Tal escenario pondría en tela de juicio la estrategia fiscal de la Administración Biden dirigida a mitigar la situación anticompétitiva que afrontarían las MNE americanas (post-TCJA/Biden Tax Plan), ya que la «paridad fiscal» no estaría asegurada.

La existencia de un diferencial significativo entre el *Global Minimum Tax* (15 %) o el GILTI USA (21 %) y el tipo de gravamen general doméstico (v. gr., 25 % o 28 %) no elimina el «incentivo fiscal» a la deslocalización de actividad económica real (o al *book-profit shifting*), sino que tan solo reduce tal «ventaja fiscal». No obstante, no puede perderse de vista cómo las medidas de BEPS 1.0 ya han cercenado de forma importante las estrategias de *book-profit shifting* (sin sustancia económica suficiente).

Los efectos derivados del acuerdo global BEPS 2.0 relativos al «desmantelamiento de medidas unilaterales» (DST, DPT, etc.) podrían tardar en cristalizar. Y ello por dos razones. Por un lado, tales medidas unilaterales están generando recaudación tributaria nada despreciable en los distintos países que las han articulado, por no mencionar cómo algunas de estas medidas (DPT, MAAL, *transfer pricing & PE step-up enforcement*) han motivado cambios de conducta que han alterado determinadas estructuras fiscales de algunas MNE. Por otro lado, resulta dudoso que los países que han adoptado estas medidas unilaterales acuerden su desmantelamiento efectivo antes de que se implemente efectivamente la normativa internacional y doméstica resultante del paquete BEPS 2.0. A este respecto, existen importantes desafíos que deben superarse en los distintos países para aprobar tal paquete de implementación de BEPS 2.0, toda vez que existe un cierto consenso en que no solo se requiere articular una regulación sustantiva que regule de forma común a nivel internacional el impuesto mínimo global y la redistribución del beneficio residual de las grandes MNE calculado bajo una *global tax base* construida a partir del beneficio financiero consolidado, sino también modificar la red global de CDI para que puedan operar las medidas resultantes de los Pilares 1 y 2, lo cual puede llevar (4-5) años en el mejor de los casos. Se considera poco realista que el Congreso de Estados Unidos adopte medidas legislativas que implementen un eventual acuerdo internacional en el sentido del acuerdo multilateral de 1 de julio de 2021 sobre los Pilares 1 y 2, y mucho menos que el Senado apruebe (mayoría de 2/3) la ratificación de un tratado multilateral que permita reformar la red de CDI y articular un nuevo sistema de cooperación fiscal internacional (MLI 2.0). También se duda de la participación efectiva de países clave para que el *global tax deal* funcione, como es el caso de China o India, por no mencionar la posición poco entusiasta de los países en desarrollo que apenas obtienen «dividendos» derivados de este acuerdo (que puede terminar siendo muy continuista del sistema actual en el sentido de proteger los intereses fiscales de los países de residencia de las grandes empresas). *Vid.* Willis, 2021; Richter, 2021; Goel, 2021; Wilcox y Payne, 2021.

mucha de la retórica esgrimida por la Administración Biden para justificar su involucración en el referido acuerdo multilateral sobre la reforma fiscal global, conecta con la propia retórica (contribución fiscal justa por las grandes empresas y desmantelamiento de las posibilidades de *profit shifting*) y política fiscal defendida por los países del G7<sup>37</sup>, las «economías» con más peso en la UE (Alemania, Francia, Italia y España), e incluso de algunos países en desarrollo (aunque con matices importantes).

Lógicamente, el acuerdo multilateral alcanzado el 1 de julio 2021 por 130 jurisdicciones miembros del IF no solo favorece a los «países core OCDE» y G7, sino que también contiene elementos que alteran de forma significativa el sistema de fiscalidad internacional actual expandiendo el poder de imposición de los países mercado sobre las grandes empresas, limitando igualmente la progresiva pérdida de capacidad recaudatoria del IS como consecuencia de la competencia fiscal entre Estados.

El «acuerdo multilateral» alcanzado entre los 130 países y territorios miembros del BEPS IF es muy complejo, inestable y frágil, toda vez que se percibe como claramente favorable a los grandes países OCDE-UE (Goodall, 2021; Paez, 2021), en detrimento de países en desarrollo y emergentes que apenas ganan recaudación a corto y medio plazo, teniendo además que sacrificar soberanía fiscal (límites a incentivos fiscales) y desmantelar medidas unilaterales referidas a las empresas que desarrollan modelos de economía digital (*digital levies*, *digital service taxes*, etc.)<sup>38</sup>.

Los otros grandes perdedores son los *investment hubs* (Suiza, Irlanda, Hong Kong, Singapur, Barbados, Mauricio, etc.), cuyo margen de maniobra para articular políticas de competitividad fiscal se estrecha.

La OCDE estima que bajo el Pilar 1, derechos de imposición sobre beneficios empresariales por importe de más de 100 mil millones de dólares serán objeto de reasignación a las jurisdicciones mercado cada año, y que el Pilar 2 (considerando un tipo efectivo mínimo no inferior al 15 %) generará aproximadamente 150 mil millones de dólares de ingresos tributarios adicionales a nivel global anualmente. Tales cifras, aunque representan meras estimaciones bajo modelos que no están a día de hoy perfectamente definidos, evidencian el potencial impacto recaudatorio y de incremento de la carga fiscal que puede derivar de esta reforma global del sistema de fiscalidad internacional.

<sup>37</sup> Nótese cómo el comunicado del G7 (Estados Unidos, Canadá, Francia, Alemania, Italia, Japón, Reino Unido y representantes de la UE), de 5 de junio de 2021, en gran medida coincide con el acuerdo multilateral alcanzado por 130 países del BEPS IF, el 1 de julio 2021. *Vid.* Gottlieb y Horobin, 2021.

<sup>38</sup> Véase a este respecto el comunicado de ATAF (African Tax Administration Forum) (2021). En esta nota la ATAF pone de relieve que, si bien el acuerdo multilateral es un paso en la dirección correcta, no resulta plenamente satisfactorio para los países africanos que reivindican en particular: a) una mayor base de distribución del beneficio consolidado de las grandes empresas a los países mercado con arreglo a la Cantidad A; b) limitar la aplicación de los mecanismos obligatorios y vinculantes de resolución y prevención de controversias del Pilar 1; c) aumentar el tipo efectivo mínimo global al menos al 20 %; d) alterar las *ordering rules* del Pilar 2 dando prioridad a las que favorecen a los países fuente; y e) expandir el ámbito objetivo del STTR incluyendo servicios y ganancias patrimoniales.

El acuerdo multilateral contempla fechas de implementación de las medidas de los Pilares 1 y 2 (efectos a partir de 2023), poco realistas dado el alcance de las medidas y su complejidad técnica.

### 3.2. Algunas ideas preliminares sobre las implicaciones que pueden derivarse del «acuerdo fiscal global» adoptado por 130 países miembros BEPS IF

Más allá de las consideraciones ya formuladas a lo largo de este trabajo sobre los distintos elementos y medidas que conforman el acuerdo multilateral alcanzado el 1 de julio de 2021<sup>39</sup>, cabría apuntar algunas ideas adicionales (preliminares) sobre las implicaciones que podrían derivarse de un acuerdo multilateral final alcanzado en el marco del OCDE/G20/BEPS IF en octubre de 2021 que confirmara (y desarrollara) el referido acuerdo firmado por 130 jurisdicciones miembros del IF.

- El acuerdo multilateral, a pesar de apuntalar la figura y capacidad recaudatoria del IS, puede traer consigo una cierta inestabilidad a la hora de aplicar las actuales reglas del sistema fiscal internacional a las grandes empresas durante el periodo de transición que podría iniciarse a partir de la conclusión de tal acuerdo (BEPS 2.0) –posiblemente en octubre de 2021– hasta la implementación efectiva del mismo por un número significativo de jurisdicciones (¿2024-2025?).

A este respecto, cabe observar cómo, tal y como hemos indicado, pensamos que la implementación y efectiva aplicación de las medidas derivadas de los Pilares 1 y 2 de BEPS 2.0 tendrá lugar de forma asimétrica tanto en el plano temporal como en el territorial. En este sentido, la transición hacia el nuevo sistema fiscal internacional será más larga respecto del Pilar 1 que en caso de las medidas de tributación corporativa mínima. Ello posee implicaciones relevantes que deben ser ponderadas; lógicamente, durante este periodo transitorio más largo respecto del Pilar 1 permitir analizar y ajustar los modelos fiscales de forma más progresiva, aunque al mismo tiempo las grandes empresas tendrán que gestionar los impuestos sobre servicios digitales y el unilateralismo fiscal residual.

- El acuerdo multilateral sobre los Pilares 1 y 2 de BEPS 2.0 puede determinar una transformación del sistema fiscal internacional, con el objetivo de lograr su estabilización a corto/medio plazo (*tax peace goal*), aunque sea a costa de erosionar la «seguridad jurídica» e intensificar los riesgos de doble imposición. El sistema también avanza claramente hacia una mayor coordinación fiscal material e intensificación de la cooperación entre administraciones tributarias. Tal avance de la cooperación

<sup>39</sup> Nos remitimos igualmente a lo expuesto en el epígrafe 4 (Algunas reflexiones sobre la configuración e implicaciones de la reforma del sistema de fiscalidad internacional derivadas del Blueprint del Pilar 1) de nuestro estudio: Calderón Carrero (2021, pp. 53-100).

y coordinación fiscal se hace a costa de la erosión y pérdida de cuotas de «soberanía fiscal» y limitación significativa de la «competencia fiscal» entre Estados (*tax competition paradigm shift*); tal limitación de la competencia fiscal colateralmente puede reducir el *book-profit shifting* (significativamente limitado ya como consecuencia de las medidas adoptadas con arreglo al Plan BEPS 1.0-2015), por más que no sea el principal objetivo de las medidas BEPS 2.0. Todo ello puede generar una percepción pública de mejora o reforzamiento de los niveles de «justicia fiscal» e «integridad» del sistema de fiscalidad internacional, por más que tal percepción posiblemente sea provisional y fácilmente cuestionable.

- Los cambios derivados de BEPS 2.0 no determinan la superación del actual sistema de tributación internacional, ya que sigue dominando el principio de tributación en el Estado de residencia *ex transfer pricing & tax treaties OECD based*, aunque gana terreno la tributación en destino/mercado/fuente. En este sentido, el objetivo de estabilización del sistema (*tax peace goal*) que se persigue con carácter principal a través del acuerdo global BEPS 2.0 posiblemente no llegue a alcanzarse en términos satisfactorios, por una serie de razones: a) habrá países que decidan no suscribir tal acuerdo o lo hagan tan solo formalmente; b) las tensiones por desarrollar políticas fiscales nacionales y atraer inversión y actividad económica continuarán y terminarán erosionando el funcionamiento del acuerdo; y c) el contenido del acuerdo en modo alguno resuelve los principales problemas que resultan del sistema tributario internacional (adaptación a la digitalización de la economía, disfuncionalidades del sistema de *transfer pricing* convencional, sistema que favorece de forma dominante a países desarrollados, etc.). El sistema fiscal internacional está llamado a seguir evolucionando incrementalmente hasta lograr afrontar los principales desafíos de un mundo globalizado con una geopolítica en pleno cambio y una economía cada vez más digitalizada.
- El modelo de *profit allocation* subyacente en el Pilar 1 consolida la deriva hacia un reparto formulario de bases imponibles (que no necesariamente (re)asigna bases imponibles en función de factores de creación de valor). No obstante, en realidad el Pilar 1 opta por un *hybrid profit allocation model*, al combinar el reparto formulario de una parte del beneficio residual con la aplicación del estándar internacional de plena competencia (*Amount B + profit allocation outside the Pillar 1 system*). En este sentido, el sistema de fiscalidad internacional post-BEPS 2.0 no solo termina arbitrando un modelo hipercomplejo con altos costes de cumplimiento y riesgos de doble imposición para los grupos MNE afectados por la Cantidad A, sino que también instrumenta un «sistema dual» en el sentido de que los grandes grupos MNE (*in-scope Pillar 1 & 2*) quedarían sujetos a un marco fiscal (dual a dos niveles) distinto al que estarán sujetos el resto de contribuyentes y grupos MNE (*out-of-scope Pillar 1 & 2*). Las diferencias de trato fiscal que resultan del nuevo sistema de fiscalidad internacional son susceptibles de plantear dudas sobre su

compatibilidad con el Derecho de la UE<sup>40</sup>, e incluso cuestiones constitucionales. No obstante, el hecho de que determinados grupos de grandes y medianas empresas no estén comprendidos en el ámbito de aplicación de las medidas derivadas de los Pilares 1 y 2 no significa que queden completamente extramuros de la reforma y transformación del sistema de fiscalidad internacional.

- Las medidas del Pilar 2 representan un avance hacia la solidificación del *single tax principle* o principio de tributación efectiva de toda la renta de los grupos MNE. A su vez, la medida IIR/GILTI consagra un modelo de imposición sobre sociedades semiterritorial, con todo lo que ello conlleva.
- Los países que no suscriban el acuerdo global BEPS 2.0 (Pilar 2) terminarán siendo objeto de un *blacklisting* de nueva generación, que en algunos casos puede determinar estrategias de salida de inversiones o estructuras situadas en tales jurisdicciones.
- La implementación de BEPS 2.0 traerá consigo un incremento de los costes de cumplimiento tributario, de los riesgos de doble imposición, y posiblemente del tipo efectivo global de los grupos MNE comprendidos en el ámbito de aplicación de las medidas derivadas del acuerdo global. En este sentido, los términos del acuerdo, a pesar de ser muy generales, permiten a las grandes empresas afectadas empezar a modelizar los potenciales impactos y planificar su transición (Corwin *et al.*, 2021).
- La instrumentación de las medidas de los Pilares 1 y 2 puede provocar una evolución relevante del modelo de fiscalidad corporativa de las grandes empresas; en particular, puede traer consigo una tendencia hacia impuestos semiterritoriales (híbridos), el avance de los modelos de reparto formulario de las bases imponibles y la cristalización de la tributación corporativa mínima efectiva del beneficio empresarial.
- Alteración del modelo de *tax planning* basado en el aprovechamiento de agujeros/asimetrías del sistema, y de la utilización de *tax havens* (*zero/low tax countries*) para minimizar la carga fiscal global del grupo.
- Las actuales estrategias fiscales y modelos de eficiencia fiscal podrían requerir una revisión a efectos de garantizar su sostenibilidad, adaptación y consistencia con el modelo post-BEPS 2.0; ello puede requerir en algunos casos trascender hacia un modelo más complejo de planificación fiscal que combine un robusto sistema de cumplimiento tributario respecto del nuevo marco fiscal dual (semiterritorial y con una combinación compleja de sistemas de imputación de bases imponibles que superpone un sistema de *formulary apportionment* al *transfer pricing* sustancialista) que puede resultar de la implementación de los Pilares 1 y 2 de BEPS 2.0, con el aprovechamiento de incentivos y regímenes fiscales compatibles con los principios del Pilar 2, por otro.

<sup>40</sup> No puede descartarse que la implementación que pueda articularse a nivel europeo del Pilar 2 pueda implicar la expansión de determinadas medidas de tributación corporativa mínima.

- El acuerdo multilateral que eventualmente se apruebe en octubre de 2021 en el marco del BEPS IF, no solo alterará significativamente la posición y marco fiscal de las grandes empresas, sino también impactará sobre la política fiscal de las distintas jurisdicciones<sup>41</sup>, y constituirá un enorme desafío para las administraciones tributarias que deberán gestionar un sistema de fiscalidad internacional muy complejo técnicamente y altamente dependiente de altos niveles de cooperación y coordinación fiscal internacional.

## Referencias bibliográficas

- Alexander, K.; Fletcher, R. y Benabdallah, M. (2021). OECD Inclusive Framework majority agrees on statement on revised two-pillar framework. *B&M*.
- ATAF. (2021). *130 IF countries and jurisdictions join a new two-pillar plan to reform international taxation rules. What does this mean for Africa?*
- Barton, K. (2021). G7 Global Tax Agreements Herald Work Ahead on Tax Transformation. *DTR Bloomberg Tax*, 2021-07-09T15.
- Beniwal, V. (2021). India Says «significant issues» remain open in Global Tax Deal. *DTR Bloomberg Tax*, 2021-07-02T14.
- Bennet, M. (2021). Contemplating a Multilateral Convention to Implement OECD Pillars 1 and 2. *TNI*, 102.
- Bucher, G. (2021). The World Needs a Fair Tax Deal, Not a G7-Money Grab. *DTR Bloomberg Tax*, 2021-07-09T.
- Calderón Carrero, J.M. (2021). La reforma fiscal global resultante del Proyecto OCDE/G20 2.0. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 456, 53-100.
- Condon, C. y Horobin, W. (2021). Global Tax Overhaul Nears Historic Deal Amid Last-Minute Hurdles. *DTR, Bloomberg Tax*.
- Corwin M.; Plowgian, M.; Eggert, J.; Heyland, M.; Blough, S. y Martin, M. (2021). *OECD/G20 Inclusive Framework Agreement on BEPS 2.0*. Kpmg.
- Cui, W. (2021). What does China want from International Tax Reform? *TNI*, 103, July 12.
- Deveraux, M. y Simmler, M. (2021). Who Will Pay Amount A? *EconPol, Policy Brief*. Vol. 5.
- Eden, L. (2021). Winners and Losers: US Country and Industry estimates on Pillar One Amount A. *Tax Management International Journal*, 50.
- Finley, R. (2021). Pillar 1 Agreement Includes Key Simplification Measures. *TNI*, July 13.
- Flanagan, P. (2021). Not Enough Clarity in Tax Agreement, Ireland's Donohoe Says. *DTR, Bloomberg Tax*, 2021-07-02T14.

<sup>41</sup> A este respecto, consideramos que el futuro acuerdo BEPS 2.0 puede requerir que cada país analice de forma singularizada y autónoma la utilización del margen de soberanía fiscal residual que resulta del mismo, a efectos de implementar una política fiscal estratégica considerando no solo los objetivos recaudatorios, sino poniendo en conexión la política fiscal con la política comercial y económica, tal y como hacen los países más avanzados.

- Goel, A. (2021). Global Minimum Tax—A Turning Point for Corporate Taxation. *DTR Bloomberg Tax*, 2021-06-21T03.
- Goodall, A. (2021). UK Faces «Balancing Act» in push for Global Tax reform. *TNI*.
- Gottlieb, I. y Ali, H. (2021). G-20 Backs Global Tax Deal, Epic Revamp of Rules Lies ahead. *DTR Bloomberg Tax*, July 12.
- Gottlieb, I. y Horobin, W. (2021). Race for Global Tax Revolution Faces Hurdles in Last Stretch. *DTR Bloomberg Tax*.
- Gottlieb, I. y Rapoport, M. (2021). After 130 countries reach global tax deal, the details are next. *DTR, Bloomberg Tax*, 2021-07-02T14.
- Hoke, W. (2021). What's in a Name? EU Digital Levy Isn't a Tax. *TNI*, July 8.
- Hordem, A. y Jennen, B. (2021). Germany's Scholz Sees Holdouts Eventually Backing Tax Deal. *DTR, Bloomberg Tax*, 2021-07-02T14.
- Horobin, W. (2021). Global Tax overhaul endorsed by 130 nations as deal get closer. *DTR Bloomberg Tax*.
- Horobin, W. y Condon, C. (2021). Europeans Rally to Assure G20 that they won't ruin tax deal. *DTR Bloomberg Tax*, 2021-07-09T.
- Johnston, S. (2021a). US Reconciliation Bill May Have Global Minimum tax provisions. *TNI*.
- Johnston, S. (2021b). Pillar 1 of Global Tax Deal on a Slower US Track. *TNI*, July 13.
- Khripounova, E. y Lebovitz, M. (2021). *United States: the Elusive Amount* A. Mayer Brown, 12 July 2021.
- Klimasinska, K. (2021). Yellen, Lawmakers Discussed Tax Code for Mega-Corps. *DTR Bloomberg Tax*, 2021-06-25T13.
- Lamer, E. (2021a). France Vows to address US concerns over digital levy. *TNI*.
- Lamer, E. (2021b). EU Commission Postpone digital levy plans. *TNI*, July 13.
- Lamer, E. (2021c). Growing in EU Over Global Tax Deal's next step. *TNI*, July 12.
- Liu, J. (2021). Global Rule May Put some China Tax Policy at Risk. *DTR Bloomberg Tax*, 2021-07-02T.
- OCDE. (2021). *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. OCDE.
- Paez, S. (2021). NGOs Slam Tax reform deal as Unfair to Developing countries. *TNI*.
- Richter, W. (2021). Reforming International Taxation: A critique of the OECD Plan and a counterproposal. *TNI*, 102.
- Ruiter, M. de.; Evers, M.; Van den Brekel, R.; Angus, B. y McDonald, M. (2021). OECD announces conceptual agreement in BEPS 2.0 project. *EY GTA*.
- Richter, W. (2021). Reforming International Taxation: A Critique of the OECD Plans and Counterproposal. *TNI*, 102.
- Sheppard (2021). SHIELD and GLOBE Treaty Issues. *TNI*, 102.
- Simon, Z. y Flanagan, P. (2021). European Trio Cast Dissatisfied Shadow over global Tax Accord. *DTR, Bloomberg Tax*, 2021-07.02T14.
- Switzerland Federal Department of Finance. (2021). *Switzerland conditionally supports key parameters for international corporate taxation*. Bern, 01.07.2021.
- Treidler, O. y Kunk, E. (2021). Why the OECD Should take a Stance on the European Commission's BEFIT Proposal. *TNI*, 103, July 12.
- US Department of the Treasury (2021). *Statement from Secretary of the Treasury Janet L. Yellen on Today's Agreement of 130 Countries to Support Global Minimum Tax For the World's Largest Corporations*. July 1.
- Wilcox, G. y Payne, W. (2021). Hitching Biden's Corporate Tax Proposals to the Global Tax Bandwagon. *TNI*, 102.
- Willis, B. (2021). Biden's Global Tax Competition. *TNI*, 102.



# La tributación de las adjudicaciones en pago y para pago de deudas y de las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas como operaciones asimiladas a las transmisiones patrimoniales onerosas en el ITP y AJD

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura

[jucaver@unex.es](mailto:jucaver@unex.es) | <https://orcid.org/0000-0002-5799-2878>

## Extracto

El presente trabajo tiene por objeto analizar, a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial, la fiscalidad aplicable en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) a aquellas operaciones consistentes en adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como adjudicaciones en pago de asunción de deudas. Estos tres conceptos son objeto de regulación en los artículos 7.2 A) del Real Decreto Legislativo 1/1993 y 11.1 A) del Real Decreto 828/1995, debiendo no obstante diferenciarse las peculiaridades que concurren en cada una de dichas transmisiones.

**Palabras clave:** ITP y AJD; adjudicaciones en pago de deudas; adjudicaciones para pago de deudas; adjudicaciones en pago de asunción de deudas; operaciones societarias.

Fecha de entrada: 23-01-2021 / Fecha de aceptación: 02-03-2021 / Fecha de revisión: 11-07-2021

**Cómo citar:** Calvo Vérguez, J. (2021). La tributación de las adjudicaciones en pago y para pago de deudas y de las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas como operaciones asimiladas a las transmisiones patrimoniales onerosas en el ITP y AJD. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 41-72.



# Taxation of payments and payments of debts and express payments of payment of debts as operations assimilated to onerous transmissions in ITP y AJD

Juan Calvo Vérguez

## Abstract

The purpose of this paper is to analyze, in light of the recent administrative and jurisprudential doctrine, the taxation applicable in the patrimonial transfers and stamp duty Tax (ITP y AJD) to those operations consisting of adjudication in payment and payment of debts, as well as adjudication in payment of assumption of debts. These three concepts are subject to regulation in articles 7.2 A) of the Royal Legislative Decree 1/1993 and 11.1 A) of Royal Decree 828/1995, although must be differentiated the peculiarities that concur in each of said transmissions.

**Keywords:** ITP y AJD; awards in payment of debts; awards for payment of debts; awards in payment of assumption of debts; corporate operations.

**Citation:** Calvo Vérguez, J. (2021). La tributación de las adjudicaciones en pago y para pago de deudas y de las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas como operaciones asimiladas a las transmisiones patrimoniales onerosas en el ITP y AJD. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 41-72.



## Sumario

1. Adjudicaciones en pago de deudas. Especial referencia a la dación en pago de una vivienda hipotecada
2. La adjudicación para pago de deudas
  - 2.1. Operaciones de ampliación de capital en las que el desembolso se realiza mediante la aportación no dineraria de un inmueble gravado con hipoteca en garantía de un préstamo
  - 2.2. Alcance de la llamada asunción de deuda cumulativa
  - 2.3. Daciones en pago sujetas a condición suspensiva
3. Adjudicación en pago de asunción de deudas
  - 3.1. Asunciones de deudas realizadas en particiones hereditarias y en operaciones de disolución de sociedades, comunidades de bienes o regímenes matrimoniales
  - 3.2. Operaciones de asunción de deuda por aportación de inmueble hipotecado en una ampliación de capital

## 1. Adjudicaciones en pago de deudas. Especial referencia a la dación en pago de una vivienda hipotecada

Como es sabido, en los artículos 7.2 A) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD) y 11.1 A) del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del citado impuesto (RITPAJD), se distinguen hasta tres conceptos distintos: las adjudicaciones en pago de deudas; las adjudicaciones para pago de deudas y las adjudicaciones en pago de asunción de deudas.

Con carácter general las adjudicaciones en pago (de las que constituyen una especie las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas) y para pago de deudas son adjudicaciones de bienes o derechos para satisfacer obligaciones del deudor. Nos hallamos así ante unos pagos efectuados en forma distinta al de su satisfacción en metálico y que suponen transmitir los bienes para extinguir las deudas (propias o de un tercero), existiendo en dichos supuestos una verdadera transmisión onerosa.

La llamada «adjudicación en pago de deudas», también denominada «dación en pago», constituye un negocio traslativo celebrado entre un deudor y un acreedor en virtud del cual aquel transmite al acreedor determinados bienes o derechos y este último, en contraprestación, da por satisfecho su crédito contra el deudor. Se caracteriza por el hecho de que el deudor realiza una prestación distinta de la debida, si bien con los mismos efectos, produciéndose la extinción de la deuda. Debe advertirse al respecto que no nos hallamos ante una operación asimilable al contrato de compraventa o al de cesión de bienes a los acreedores en pago de sus deudas. Se trata, por el contrario, de una operación realizada entre dos personas (acreedor y deudor) en la que se produce una única transmisión, la entrega de la cosa a cambio de un crédito o deuda. El acreedor acepta recibir del deudor determinados bienes de su propiedad, cuyo dominio pleno se le transmite para aplicarlo a la extinción total del crédito, operando este último con igual función que el precio en la compraventa<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Así, por ejemplo, se produce adjudicación en pago de deudas si A adjudica a B una vivienda en pago de una deuda que tenía A como deudor con B por importe de 100 unidades monetarias.

Surge así una forma especial de pago consistente en el acuerdo, entendido como negocio jurídico bilateral, por el que el acreedor acepta, para el cumplimiento de la obligación constituida, la entrega de un bien o bienes distintos de aquellos en que la prestación debía consistir. La condición de sujeto pasivo recae sobre el adquirente acreedor, quedando integrada la base imponible en la actualidad, como indicaremos a continuación, por la mayor de las cantidades relativas al valor del bien que se entregue en pago o al valor que corresponda a la cantidad que se considere pagada con dicho bien<sup>2</sup>, mientras que la fijación

<sup>2</sup> Como es sabido la nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, señala que la antigua referencia al valor real ha de entenderse efectuada al valor de mercado. Y, tratándose de bienes inmuebles, se dispone que el valor de mercado es el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario. Con carácter general el cálculo de este valor de referencia de mercado de todos los inmuebles requerirá que la Administración catastral sea capaz de incorporar anualmente las nuevas características y circunstancias de cada inmueble (físicas, jurídicas y económicas, incluidas las urbanísticas) y realizar un análisis con las nuevas muestras de mercado de que se disponga, para su cálculo. El citado valor de referencia de mercado ha de ser objeto de publicación, por lo que debe estar accesible para todos los contribuyentes, mediante la implantación de servicios electrónicos, de acceso público, que permitan conocerlo y, en su caso, aportar aquellas pruebas que posibiliten acreditar que lo declarado constituye el valor de mercado. Dicha información debe incluir la debida motivación, lo que tiene que comprender los datos y características catastrales, los módulos aplicados en la zona correspondiente, la información de las muestras de mercado de inmuebles similares tenidas en cuenta, la normativa aplicable y la metodología de su obtención. El citado valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o bien con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación realizada por los obligados tributarios cuando consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos. En estos casos la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro que ratifique o corrija el citado valor a la vista de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios. De este modo la impugnación del valor establecido por el Catastro requerirá un recurso o reclamación por parte del contribuyente, con lo que deberá pagar la liquidación o garantizar su pago para poder recurrir o se seguirá el procedimiento ejecutivo frente a él, a diferencia de lo que sucedía al amparo de la regulación anterior, en el que el contribuyente solo tenía que recurrir en caso de comprobación administrativa, recayendo en la Administración la carga de la prueba de que el valor declarado no se corresponde con el valor real. Adviértase, por tanto, que el hecho de que el contribuyente pueda impugnar el valor de referencia no contribuye a otorgar legitimidad al sistema de valoración. En el recurso o reclamación el contribuyente podrá probar que el valor de referencia de un determinado inmueble está por encima de su valor de mercado. Esta regulación contrasta con la inicialmente prevista en el anteproyecto de la citada ley, que introducía una presunción de que el valor de mercado de los bienes inmuebles coincidía con el valor de referencia establecido por el Catastro, la cual podía ser enervada por el contribuyente mediante la acreditación de un valor de mercado inferior. Sin embargo la posterior regulación diseñada considera que el valor de los bienes inmuebles es directamente el valor de referencia, lo que podría plantear dudas sobre la posibilidad de probar su inconsistencia con el valor de mercado. En todo caso la disposición final tercera del texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario determina que el valor de referencia tendrá como límite el valor de mercado, lo que facultará al contribuyente para recurrir

del tipo de gravamen dependerá de la naturaleza de los bienes que se adjudiquen. Por su parte el artículo 46.3 del TRLITPAJD, introducido tras la reforma operada en el mismo por la Ley 4/2008, establece que cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquel tendrá la consideración de base imponible. Y 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 del impuesto.

Señala el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid en su Sentencia de 10 de junio de 2011 (rec. contencioso-administrativo núm. 1434/2010 –NFJ045363–) que la dación de una vivienda en pago de un préstamo hipotecario condonándose el resto del capital pendiente supone un negocio jurídico único, debiendo partir la determinación de la contraprestación de la operación a efectos de la aplicación de lo establecido en el artículo 46.3 del TRLITPAJD (a cuyo tenor «cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquel tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultasen inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible») del hecho de que la contraprestación de la entidad bancaria consista en la extinción de la obligación de devolución del préstamo que pesa sobre el deudor, coincidiendo el valor económico de dicha contraprestación con el importe pendiente de amortizar el cual, a su vez, coincidía con el valor de tasación del inmueble más la suma condonada.

Por su parte la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 30 de octubre de 2012 (rec. contencioso-administrativo núm. 495/2011 –NFJ049632–) tiene declarado que, produciéndose una adjudicación en pago de varios inmuebles de una sociedad a favor de sus socios por causa de la existencia de deudas societarias anteriores contraídas por la sociedad, y efectuándose aquella en unidad de acto en el mismo instante de la disolución y liquidación de la sociedad, dicha adjudicación de bienes en pago de deudas no derivaba de los contratos sociales ni de las participaciones en los que estos se materializaban, sino de una

---

en caso de que dicha regla no sea respetada. A nuestro juicio lo que se persigue a través de esta nueva regulación no es sino «sortear» la actual jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), que ha introducido un conjunto de requisitos muy estrictos para las comprobaciones de valor. En primer lugar, rechaza el Alto Tribunal que se pueda acudir exclusivamente, por su generalidad, al método de multiplicar el valor catastral por un coeficiente. En segundo término, y en el caso de utilización del método de dictamen de peritos, se exige, con carácter general, la visita física del inmueble. Por último, y en estos mismos casos, se impone la necesidad de motivar, de manera concreta y no por referencia a módulos generales, cómo se obtiene el valor del inmueble. Dichos requisitos dificultan a las Administraciones tributarias autonómicas la práctica de comprobaciones de valor, generando múltiples litigios con resultado favorable, en muchos casos, a los contribuyentes. Se abre, por tanto, en la actualidad un marco ciertamente complicado para las Haciendas autonómicas, ya que la singularización del valor de los inmuebles requiere de unos medios que probablemente muchas de ellas no tengan. Se ha de tener presente además que, en la medida en que la reforma entra en vigor de forma inmediata a pesar de que no se hayan establecido los valores de referencia por el Catastro, mientras no se aprueben dichas valoraciones se tendrá en cuenta la regla alternativa en virtud de la cual la base imponible será el mayor valor entre el declarado y el de mercado.

relación jurídica distinta, no debiendo en consecuencia aceptarse en el presente caso la existencia de un solo hecho imponible limitado a la modalidad de operaciones societarias (OS), sino de dos hechos imponibles, a saber, la disolución y liquidación (que tributaría por el impuesto sobre OS) y la adjudicación de unos inmuebles en pago de unas deudas societarias anteriores, que tributaría por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP)<sup>3</sup>.

Ciertamente cabe estimar a este respecto que, tratándose de operaciones de condonación de la deuda en virtud de las cuales esta última queda extinguida como consecuencia de la aceptación de la dación en pago en el importe que excediese del valor de la vivienda entregada en pago de la deuda, si bien la entidad bancaria de que se trate condona la totalidad de la deuda de la prestataria, no parece que pueda estimarse que parte de la deuda pendiente se condona sin recibir nada a cambio, es decir, sin contraprestación, a título lucrativo o de liberalidad. Más bien parece que la citada operación deberá analizarse en su conjunto, como una única operación y no como dos operaciones diferentes (parte de la deuda a cambio de la vivienda y la otra parte a cambio de nada)<sup>4</sup>.

No creemos, por tanto, que pueda considerarse que la condonación sea estrictamente a título de mera liberalidad, de manera que exista un doble hecho imponible, a saber, la transmisión onerosa por el valor de la vivienda entregada en dación en pago y la transmisión lucrativa por la condonación de la deuda restante, de la que no existiría contraprestación o compensación alguna en favor del banco. Dicha condonación se produce como parte de un negocio jurídico mediante el cual recibe un inmueble en pago de la deuda pendiente. En esta línea se pronuncia, por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Andalucía de 26 de octubre de 2015 (rec. contencioso-administrativo núm. 1545/2009 –NFJ061331–), de conformidad con la cual no cabe entender que en la operación concorra *animus donandi*, lo cual impedi-

<sup>3</sup> Dentro de nuestra doctrina administrativa afirma la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a la Consulta de 29 de agosto de 2019 (V2273/2019 –NFC073442–) que aquella operación consistente en la entrega de unos bienes muebles e inmuebles, en pago de una indemnización debida por responsabilidad civil derivada de un delito, constituye una adjudicación de bienes en pago de deudas sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITP y AJD. Añade además la DGT en la citada resolución que:

La exención prevista en el número 4 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, aplicable, entre otras, a las entregas de dinero que se verifiquen en pago de indemnizaciones, no resulta aplicable a la entrega de bienes muebles o inmuebles en pago de una indemnización, porque supondría aplicar la analogía al supuesto de hecho, circunstancia que está expresamente prohibida en el ámbito de las exenciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de la LGT.

<sup>4</sup> Como es sabido, dentro del ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y tras la aprobación del Real Decreto-Ley 8/2014, de 4 de julio, de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, se modificó la normativa reguladora del citado impuesto disponiéndose la declaración de exención, con efectos desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos, por razones de equidad y cohesión social, de la ganancia patrimonial que pudiera ponerse de manifiesto como consecuencia de la dación en pago o de un procedimiento de ejecución hipotecaria que afecte a la vivienda habitual del contribuyente.

ría calificarla como donación, ni siquiera parcialmente. Por el contrario, la operación debe ser calificada como negocio jurídico con causa onerosa, esto es, como una adjudicación en pago de deuda que, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.2 A) del TRLITPAJD, tendría la consideración de transmisión patrimonial onerosa y tributaría en dicha modalidad del ITP y AJD, siendo sujeto pasivo la entidad adquirente de la vivienda.

De cara a la determinación de la base imponible del impuesto, mediante Auto de 18 de octubre de 2017 (rec. cas. núm. 2774/2017 –NFJ069852–), el TS admitió recurso de casación para unificación de doctrina estimando de interés casacional determinar si, en relación con estas adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas a la modalidad de TPO del ITP y AJD, la base imponible ha de fijarse en función del antiguo concepto del valor real del bien (como es sabido la nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha introducido una modificación de las bases imponibles del ITP y AJD e impuesto sobre sucesiones y donaciones –ISD– sustituyendo su gravamen sobre el valor real por el del valor de mercado) inmueble que se transmite o si, por el contrario, la misma ha de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación.

Pues bien, finalmente concluyó a este respecto el Alto Tribunal en su Sentencias de 31 de enero (rec. cas. núm. 1095/2018 –NFJ075763–) y 4 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 4768/2017)<sup>5</sup> y de 19 de mayo de 2020 (rec. cas. núm. 8238/2018), al hilo de esta cuestión relativa a daciones en pago de viviendas a las entidades financieras prestamistas en aquellos supuestos en los que dicha dación o, más precisamente, el inmueble entregado para cancelar el préstamo, no tenga un valor mayor que el importe pendiente de amortizar el préstamo que financiaba su adquisición que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 del TRLITPAJD, en una dación en pago de un inmueble hipotecado al acreedor hipotecado la base imponible del ITP y AJD en su modalidad de TPO 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 (actual valor de referencia de mercado)<sup>6</sup>. Ello implica que el citado artículo

<sup>5</sup> En este concreto pronunciamiento el TS analizó un supuesto de dación en pago en cuyo marco la valoración del inmueble transmitido era inferior al importe de la deuda que se extinguía con motivo de la transmisión, planteándose la cuestión relativa a si la base imponible del ITP y AJD venía determinada por la deuda total pendiente de amortizar que se cancelaba (aparente contraprestación), o bien por el (inferior) antiguo concepto del valor real del inmueble transmitido.

<sup>6</sup> Véase igualmente a este respecto la Sentencia del Alto Tribunal de 7 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 5008/2017 –NFJ082771–), en la que se reitera asimismo que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 del TRLITPAJD, en una dación en pago de un inmueble hipotecado al acreedor (operación de carácter único e inescindible a través de la cual se persigue la extinción de la carga hipotecaria que pesa sobre el deudor y que opera como contraprestación de la adjudicación de la finca al acreedor hipotecario) la base imponible del impuesto en su modalidad de TPO 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.

46.3 del TRLITPAJD permite complementar el criterio general de determinación de la base imponible previsto en el artículo 10.1 del citado texto refundido, cuya redacción, a fecha de sustanciarse el concreto supuesto debatido, era la siguiente:

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.

Elo es así en tanto en cuanto 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<sup>7</sup>, lo que determina que el valor de mercado de dicha operación o negocio jurídico venga determinado precisamente por el importe de la deuda hipotecaria a extinguir cuando sea superior al valor del inmueble. Con ello se evitan situaciones contrarias a la capacidad económica, operando dichos preceptos como verdaderos mecanismos para su garantía sobre la base de la finalidad de la dación en pago.

Se ha de rechazar además que la diferencia resultante entre el valor de la vivienda y el importe del préstamo cancelado pueda ser considerada como donación, ya que el acreedor no cancela esa diferencia porque tenga *animus donandi*, es decir, porque tenga como objetivo o finalidad favorecer al deudor, sino que lo hace por estrategia empresarial, con base en lo cual el importe de la operación será el mayor de los valores que se dan en la misma, es decir, el actual valor de referencia de mercado del inmueble, siempre que sea superior a la cuantía aún pendiente del préstamo que se cancele. En dichos supuestos la valoración debe fijarse en la mayor de las cantidades anteriores, a saber, la del actual valor de referencia de mercado del inmueble o la del importe de la obligación cancelada por el prestamista, sujeto pasivo del gravamen.

Tal y como razona el Alto Tribunal en las citadas sentencias el artículo 46.3 del TRLITPAJD permite complementar la previsión del artículo 10.1 del citado texto legal de cara a determinar la base imponible del impuesto en supuestos de adjudicación en pago. A este respecto, el argumento de la parte recurrente se sustentaba en el error de considerar que el objeto de la dación en pago consiste exclusivamente en la transmisión del bien inmueble, olvidándose que estamos ante un negocio jurídico que debe contemplarse en su conjunto y que persigue,

<sup>7</sup> En efecto, tal y como se ha expuesto, con la realización del citado negocio jurídico se persigue extinguir la deuda hipotecaria por parte del deudor y asegurar el cobro de dicha deuda mediante la adjudicación de un inmueble por parte del acreedor. Nos hallamos, por tanto, en presencia de un negocio jurídico que ha de contemplarse en su conjunto y a través del cual se persigue la extinción de la deuda tributaria, comportando esta última un innegable beneficio para el acreedor del que se deriva una clara manifestación de su capacidad económica.

precisamente, la extinción de la deuda tributaria. Y ello sin perjuicio de reconocer que «obviamente, la extinción de la deuda comporta un innegable beneficio para la recurrente y, en consecuencia, constituye una clara manifestación de su capacidad económica que, de esta manera, opera como medida del impuesto». Incluso cabría la posibilidad de que, en determinados supuestos, la dación en pago pudiera responder a otro tipo de variables, de manera que, para extinguir la deuda hipotecaria, el deudor cediese en pago de la deuda hipotecaria un inmueble cuyo valor real supere el de aquella. A juicio del Tribunal:

Dicho escenario, ciertamente extraño, podría venir esbozado en situaciones en las que, por comodidad, por premura en la necesidad de extinguir la deuda o para evitar situaciones varias de conflicto –por ejemplo con otros acreedores–, deudor hipotecario y entidad bancaria acudan a una dación de pago para la extinción de la deuda.

Asimismo en su Sentencia de 6 de febrero de 2019 (rec. cas. núm. 2774/2017 –NFJ072642–) reiteró el TS que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 del TRLITPAJD, en una dación en pago de uno o varios inmuebles hipotecados al acreedor hipotecado la base imponible del citado impuesto en su modalidad de TPO 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 o los bienes inmuebles que se transmiten. Y ello en tanto en cuanto la transmisión del inmueble no puede desligarse del elemento teleológico de pago de la deuda hipotecaria, finalidad unitaria a la que responde el consentimiento de las partes en estas operaciones. Nos hallamos pues ante un negocio jurídico que debe contemplarse en su conjunto y que persigue la extinción de la deuda tributaria, que constituye la manifestación de la capacidad económica gravable.

Este criterio interpretativo ha sido ya asumido en la doctrina administrativa por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) a través, entre otras, de su Resolución de 21 de enero de 2020 (RG 4835/2016 –NFJ076238–), en la que se reitera que la base imponible del impuesto ha 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.

Para finalizar se ha de tener presente que, de acuerdo con lo declarado por el TSJ del País Vasco mediante Sentencia de 2 de septiembre de 2019 (rec. contencioso-administrativo núm. 872/2018 –NFJ076679–), aquella operación consistente en prestar una ayuda continuada y atenciones, sin que esta prestación responda a ninguna deuda contraída entre las partes, no constituye una adjudicación en pago de deuda, sino una donación remuneratoria. En el presente caso analizado mediante escritura pública de adjudicación en pago de deuda por alimentos otorgada ante notario se hizo constar que la propietaria de la vivienda cedida experimentaba desde hace varios años importantes limitaciones físicas y de movilidad, recibiendo en todo ese tiempo alimentos en el amplio sentido de los artículos 142 y siguientes del Código Civil (CC), con el compromiso de seguir haciéndolo tanto cuanto fuere necesario. Habiendo sido calificado el negocio controvertido como adjudicación en pago de

deuda y liquidado como tal, la Administración practicó liquidación provisional en concepto de donación. Pues bien a juicio del tribunal, habiéndose transmitido el pleno dominio del inmueble a cambio del servicio de ayuda prestado, y sin que la causa concurrente fuese la de existir una deuda exigible, quien recibía el servicio lo recompensaba por medio de una donación. Dicho de otro modo, la transmisión del inmueble constituía una cesión de bienes por alimentos que conllevaba la transmisión de un bien a cambio de prestaciones futuras y no, como se argumentaba, una adjudicación en pago de deuda por alimentos ya prestados, pues la deuda no resultó en absoluto probada<sup>8</sup>.

## 2. La adjudicación para pago de deudas

La adjudicación para pago de deudas representa una entrega de bienes efectuada por el deudor a un tercero para que este se encargue de pagar determinadas deudas del transmitente, bien con los mismos bienes, bien con el producto de su venta. De este modo se origina una comisión o encargo con efectos traslativos, ya que los bienes en cuestión son adjudicados con el mandato al adquirente de que satisfaga las deudas.

En las adjudicaciones para pago de deudas intervienen tres sujetos, produciéndose dos transmisiones. Dichos sujetos son el deudor (dueño del bien), el acreedor y el adjudicatario, persona esta última a la que el deudor entrega el bien (primera transmisión), con la finalidad de que, a su vez, lo entregue al acreedor (segunda transmisión). La primera transmisión del deudor al adjudicatario supone un encargo o una comisión y, en este sentido, se puede entender que el adquirente del bien no lo es con carácter definitivo, sino temporal, hasta tanto se cumpla el encargo. Y, por lo que respecta a la segunda transmisión del adjudicatario al acreedor, supone el cumplimiento de la comisión o encargo para el cual se articula la primera transmisión, realizándose en favor del que será el adquirente definitivo.

La adjudicación para pago de deudas sujeta a TPO se liquida inicialmente como una transmisión ordinaria, si bien el adjudicatario (adquirente) tiene derecho a la devolución del impuesto satisfecho por tal adjudicación siempre y cuando justifique haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito y dentro del plazo de dos años los mismos bienes o derechos que le fueron adjudicados, o bien si acredita la entrega a un tercero para este objeto dentro del mismo plazo<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> En efecto, la consideración del negocio como adjudicación en pago de deuda exigía prueba fehaciente de la existencia de la deuda, no habiéndose acreditado en el presente caso la realidad de esta última, no constando ningún reconocimiento de deuda y acreditándose únicamente una ayuda continuada y atenciones lo que, sin embargo, no bastaba para acreditar la existencia de la supuesta deuda por la ayuda, cuidados y alimentos prestados.

<sup>9</sup> Por ejemplo, suponiendo que un deudor A adjudicase (para el pago de una deuda que tuviese con C) a B una vivienda con el mandato de que la transmita a C en pago de su crédito o de que la venda a un

Ahora bien, con independencia de lo anterior, conviene tener presente que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 30 del RITPAJD, no se producirá la liquidación en concepto de adjudicación para pago de deudas cuando se justifique, al presentar el documento, que el adjudicatario ya había enajenado o adjudicado definitivamente los bienes o derechos dentro del plazo reglamentario, habiéndose satisfecho el impuesto correspondiente a esta transmisión. Con carácter adicional para que la devolución resulte procedente exige el citado artículo 30 del RITPAJD que el adjudicatario sea persona distinta del acreedor, si bien únicamente tendrá derecho a que se le devuelva la cantidad que hubiera satisfecho por el impuesto en concepto de adjudicación.

La devolución no se producirá en caso de adjudicación en pago, debido a su diferente naturaleza jurídica. Téngase presente que mientras la adjudicación en pago produce los mismos efectos que una compraventa, la adjudicación para pago no implica, en principio, más que un mandato o comisión. Así lo manifestó en su día el TS en su Sentencia de 17 de mayo de 1995 (rec. núm. 1259/1991 –NFJ003589–). Además de diferenciar claramente entre las tres clases de adjudicaciones existentes (en pago, para pago y en pago de asunción de deudas), consideró el Alto Tribunal improcedente la devolución del impuesto en aquellos casos en los que el adjudicatario resulta ser el propio acreedor<sup>10</sup>.

## 2.1. Operaciones de ampliación de capital en las que el desembolso se realiza mediante la aportación no dineraria de un inmueble gravado con hipoteca en garantía de un préstamo

En relación con estas operaciones de adjudicación para pago de deudas, señala el TSJ de Madrid mediante Sentencia de 2 de julio de 2013 (rec. contencioso-administrativo núm. 77/2011 –NFJ082772–) que, tratándose de una ampliación de capital en la que el desembolso se realiza mediante la aportación no dineraria de un inmueble cuyo valor es superior al del capital suscrito y que está gravado con hipoteca en garantía de un préstamo en el que se subroga la sociedad, cabe aludir a la existencia de dos operaciones, a saber, la de ampliación de capital y la de transmisión de un bien por valor superior al de la ampliación a cambio de la asunción de una deuda.

---

tercero y con el importe de la venta pague a C, si a los seis meses B transmitiese a C la vivienda en pago de la deuda que mantiene A con C, en primer lugar se produciría una adjudicación para pago de deudas sujeta a TPO de A a B. E igualmente quedaría sujeta a la modalidad de TPO la transmisión de B a C, al tratarse de una transmisión ordinaria que, por realizarse dentro del plazo de dos años a contar desde la adjudicación para pago, determina que B tenga derecho a la devolución del impuesto satisfecho en la primera transmisión.

<sup>10</sup> En este mismo sentido puede consultarse la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de octubre de 1995 (rec. núm. 511/1992).

En efecto, habiéndose suscitado en el concreto supuesto planteado la duda relativa a si en el presente caso existía un único pacto (la constitución de una sociedad de capital), tal y como defendía la parte recurrente, o si, por el contrario, podía apreciarse la existencia de dos pactos distintos (la constitución de la sociedad y la asunción de la deuda), tal y como defendía la Administración, estimó el TSJ de Madrid que, tal y como ya pudiese de manifiesto en su Sentencia de 11 de abril de 2013 (rec. contencioso-administrativo núm. 83/2011 –NFJ051617–), nos encontramos, de una parte, con un aumento y suscripción del capital social mediante aportación no dineraria; y, de otra, con el compromiso nuevo y distinto de la sociedad, en virtud del cual a cambio de una aportación patrimonial (inmueble) se asumía una deuda de 110.000 euros que el aportante tenía con tercero. La primera operación estaría sujeta a la modalidad de OS del ITP y AJD, mientras que la segunda habría de quedar sometida a gravamen por la modalidad de TPO, en aplicación de lo dispuesto en la letra A) del apartado 2.º del artículo 7 del TRLITPAJD, de conformidad con el cual se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

Por otra parte, en el presente caso, defendía la parte actora que, al objeto de que concurriese el hecho imponible del impuesto, resultaba necesaria la prestación del consentimiento del acreedor de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.205 del CC, a cuyo tenor la novación que consiste en sustituirse un nuevo deudor en lugar del primitivo puede hacerse sin el conocimiento de este, pero no sin el consentimiento del acreedor. De este modo la ausencia del citado consentimiento implicaría, según entendía el recurrente, que no pudiera exigirse la liquidación por TPO, al no concurrir el requisito legal exigido para que se diese el supuesto de asunción de deudas.

Pues bien, tal y como se encarga de recordar a este respecto el tribunal, existe una consolidada jurisprudencia del TS en la que se afirma que la asunción de deuda constituye, en sentido amplio, la transmisión pasiva de la relación obligatoria, es decir, la sustitución de la persona del deudor. En la citada jurisprudencia se distingue entre la asunción de deuda propia e impropia. La asunción de deuda propia es novatoria y extintiva cuando se cumplen los siguientes requisitos: la aceptación del acreedor, mediante una declaración terminante, anuencia o ratificación expresa, patente, que nunca puede ser tácita o presuntiva sino que requiere manifestación categórica; y la incompatibilidad entre la primitiva y la nueva obligación, que se deduce, no solo de la clara aceptación del acreedor, sino también de la diversidad de personas y, en su caso, objetos y de la constatación de un nuevo sentido causal de la misma. En estas condiciones, por la asunción de deuda el deudor originario queda desvinculado de su obligación de pago.

Queda claro en consecuencia que, tratándose de aquellas operaciones en las que tiene lugar la aportación de un inmueble hipotecado, siendo esa aportación la contrapartida del valor de unas participaciones acciones y produciéndose además la sustitución de los deudores originales por un nuevo deudor hipotecario (la sociedad creada al efecto) se ha de

liquidar por el concepto de asunción de deuda. Y lo mismo sucederá produciéndose una ampliación de capital social en la que se recibe como aportación no dineraria, entre otros bienes, un inmueble gravado con hipoteca, subrogándose la sociedad en la posición del deudor hipotecario. En este último caso, hallándose identificadas esas dos convenciones, cada una de ellas constituye el hecho imponible de dos modalidades previstas en la normativa reguladora del ITP y AJD, a saber, OS (por la ampliación) y TPO (por la asunción de deuda del crédito hipotecario pendiente que grava las fincas aportadas).

Ya en su día el TSJ de las Islas Baleares, mediante Sentencia de 22 de diciembre de 2010 (rec. contencioso-administrativo núm. 260/2008 –NFJ042462–), se refirió al régimen tributario al que habrían de quedar sujetas estas operaciones para pago de deudas al hilo de una operación de ampliación de capital en la que el desembolso se realizó mediante la aportación no dineraria de un inmueble cuyo valor era superior al del capital suscrito y que se encontraba gravado con hipoteca en garantía de un préstamo en el que se subrogaba la sociedad. Tal y como se encargó de precisar el tribunal, en el presente caso nos hallamos en presencia de dos operaciones, a saber, la de ampliación de capital y la de transmisión de un bien por un valor superior al de la ampliación a cambio de la asunción de una deuda, concluyendo a tal efecto que se encontraba sujeta al impuesto la segunda operación.

## 2.2. Alcance de la llamada asunción de deuda cumulativa

Por lo que respecta a la figura de la asunción de deuda impropia, cumulativa o de refuerzo, a través de esta última el nuevo deudor se introduce en la obligación para colocarse junto al deudor primitivo, en concepto de deudor solidario, sin producir efectos liberatorios. En tal caso la incorporación de un deudor más que se compromete al pago no libera a los deudores primitivos, de forma que la aceptación del acreedor no produce efectos liberatorios y puede producirse en cualquier momento y forma. Y, en relación con el concreto supuesto de autos planteado, la falta de consentimiento del acreedor no podía derivar en la consecuencia pretendida por el actor. Lo que se produciría, si no existiese dicho consentimiento o hasta que el mismo se produjese, sería un supuesto de asunción acumulativa o de refuerzo en la que un tercero se une al deudor originario –por razones que convienen a las relaciones privadas surgidas entre la mercantil adquirente y el primitivo deudor– en beneficio del acreedor, ya que el primitivo vínculo permanece inalterado y permite entender incluida la operación analizada en el hecho imponible del impuesto sobre TPO.

Tradicionalmente se ha venido discutiendo dicha denegación del derecho a la devolución cuando el adjudicatario es el acreedor, estimándose al respecto que pueden realizarse adjudicaciones para pago tanto a un tercero como al acreedor, y diferenciándose en este último caso de las adjudicaciones en pago por el hecho de que el acreedor no otorga carta de pago de su crédito, sino que recibe los bienes para enajenarlos y cobrarse así con el importe de su venta. En este sentido se afirmó en la Sentencia del TS de 9 de febrero de 2002 (rec. cas. núm. 7624/1996 –NFJ012233–) que la adjudicación en pago de deuda no se

convierte en adjudicación para pago de deudas (no resultando posible, en consecuencia, la obtención de devolución) por el mero hecho de que el adjudicatario venda a terceros los bienes adjudicados dentro del plazo de los dos años siguientes a la fecha de adjudicación<sup>11</sup>.

### 2.3. Daciones en pago sujetas a condición suspensiva

Mediante Sentencia de 13 de enero de 2011 (rec. cas. núm. 1230/2007 –NFJ041878–) analizó el TS el régimen tributario aplicable a una operación consistente en la cesión de terrenos por dación en pago sujeta a condición suspensiva. Concretamente mediante escritura pública se formalizó dación en pago de unos terrenos por parte del Instituto de la Vivienda con una sociedad, sujeta a condición suspensiva. Como consecuencia de la cesión en pago (o para pago, en su caso) de las deudas del Instituto de la Vivienda con la mercantil, el adquirente se subrogó en la Junta de Compensación en la posición jurídica del transmitente. La Administración actuante consideró que la transmisión se produjo cuando aún no se había iniciado la urbanización de los terrenos, quedando, por tanto, la operación sujeta al ITP y AJD, modalidad de TPO.

Pues bien, a juicio del Alto Tribunal, el Instituto de la Vivienda no tenía la condición de promotor, de modo que la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) no podía operar, y la operación estaba sujeta y exenta del IVA y, por tanto, sujeta al ITP y AJD. Para el tribunal, la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20, párrafo tercero, letra a), de la LIVA responde al designio de que queden sujetas al IVA las cesiones de terrenos que, aún no urbanizados, ya se han incorporado a la cadena de producción de edificaciones, de donde se obtiene que el dato decisivo es la condición objetiva del suelo. De este modo, aun cuando técnicamente no les corresponda la calificación de solar ni cuenten con una licencia de edificación (art. 20.Uno.20, segundo párrafo, LIVA), se considera una entrega de bienes sujeta por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones. Desde esta perspectiva, pasa a segundo plano la condición de cedente, que debe ser enten-

<sup>11</sup> Como es sabido nuestro ordenamiento diferencia siempre tres clases de adjudicaciones a efectos del ITP, a saber, la adjudicación en pago de deudas, la adjudicación en pago de asunción de deudas y la adjudicación para pago de deudas. En la primera el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio; en la segunda, resulta (el adjudicatario, se entiende) deudor de terceros por la cesión de deudas y bienes hecha por el adjudicante, y, en la tercera, recibe determinados bienes para, con ellos o con su producto, hacer el pago de deudas del adjudicante. De esta manera, las dos primeras implican una verdadera transmisión del bien, sea en solvencia del crédito o en compensación de las deudas asumidas, por lo que la transmisión queda sujeta al impuesto en condiciones normales. Por contra, en la adjudicación para pago de deudas, el adjudicatario cumple una función que no va más allá de pagar las deudas del adjudicante con los bienes recibidos o con el producto de su venta y, por ello, se le reconoce el derecho a la devolución de lo cautelarmente ingresado por el impuesto, caso de que en determinado plazo justifique haber cumplido aquel cometido.

didada, no como «promotor» en sentido estricto (con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador), sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso. Ocurre así porque, en puridad, aquella letra a) del párrafo tercero se ajusta a los términos del artículo 4.3 b) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, antigua Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (art. 12.1 b) Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido).

En resumen, para el tribunal la cesión queda sometida a condición suspensiva, por lo que ha de atenderse a la condición urbanística de los terrenos al momento del cumplimiento de la condición, encontrándose los terrenos en curso de urbanización.

Por otra parte, en relación con la cuestión relativa a si una escritura pública de constitución de la Junta de Compensación está o no sometida al ITP afirma el TS en su Sentencia de 20 de febrero de 2014 (rec. de casación núm. 4548/2012 –NFJ053962–) que, no existiendo transmisión de la propiedad, difícilmente podrá decirse que estemos ante una transmisión patrimonial, para luego decir que está exenta. En opinión de la recurrente la escritura de constitución de la Junta de Compensación cumplía el requisito de ser acto inscribible en el Registro de la Propiedad y, por tanto, sujeto al impuesto sobre actos jurídicos documentados (IAJD) en los términos que prescribe el artículo 31.2 del TRLITPAJD, debido a que el acto ha de hacerse constar en el Registro de la Propiedad. Todos los documentos notariales que contengan actos y contratos que tengan acceso al Registro de la Propiedad, en virtud de cualquier tipo de asiento, quedan sujetos a la cuota gradual del IAJD. Y actos o contratos inscribibles son todos aquellos que pueden, o, como en este caso, deben acceder al Registro de la Propiedad mediante cualquier asiento, no necesariamente a través de una inscripción.

Con carácter adicional estimó el TS en la citada sentencia que el requisito de la valuabilidad que exige el artículo 31.2 del TRLITPAJD se cumplía, en tanto la constitución de la Junta de Compensación supone afectar a los fines de esta unos terrenos, siendo, por tanto, difícil aceptar que no sea valuable el contenido del acto, al menos el valor de los terrenos que quedan afectos. Una escritura que contiene el acto de constitución de una Junta de Compensación es económicamente valuable porque su objeto lo constituye la afectación de terrenos a la propia Junta de Compensación, pasando así a tener, cada uno de ellos, un valor como bien afecto a una Junta de Compensación (categoría que adquiere con la escritura pública).

Por otra parte precisa el Alto Tribunal en dicho pronunciamiento que la exención que contempla el artículo 45.1 B).7 del TRLITPAJD no alcanza a la modalidad de gravamen de AJD, debido a que la matización que aparece en el primer párrafo del artículo «en cada caso», referida a los beneficios fiscales de las tres modalidades del impuesto (TPO, OS y AJD), unida al término «transmisiones» del apartado B).7, permite sostener la interpretación de

que el acto jurídico documentado no entra dentro de la causa de exención prevista para la modalidad de transmisiones patrimoniales. En el concreto supuesto contemplado de compensación «fiduciaria» los correspondientes documentos notariales no se insertaban en el presupuesto que configuraba el ámbito de la exención prevista en dicho precepto, y, en consecuencia, resultaba procedente la correspondiente liquidación por AJD.

En consecuencia, concluyó el tribunal que la operación constitutiva de una Junta de Compensación que haya sido documentada en escritura pública es una operación inscribible y sujeta a la modalidad de AJD, no siéndole aplicable la exención contenida en el artículo 45.1 B).7 del TRLITPAJD, la cual es aplicable exclusivamente a las operaciones traslativas realizadas a las Juntas de Compensación por sus miembros (o de aquella a estos previa su reparcelación), siempre y cuando además se cumplan los correspondientes requisitos urbanísticos.

En relación igualmente con la calificación de una condición como resolutoria o suspensiva analizó el TSJ de la Región de Murcia en su Sentencia de 16 de noviembre de 2010 (rec. contencioso-administrativo núm. 222/2006 –NFJ042469–) una operación en virtud de la cual mediante escritura pública se pactó la cesión a una mercantil del crédito que un banco ostentaba contra dicha sociedad, a cambio de una cuota indivisa de una finca. En dicha escritura se establecía que todo lo pactado en la misma quedaba sujeto a la condición suspensiva expresa (para cuyo cumplimiento se señaló el plazo máximo del año natural desde que se formalizase la operación) de que la misma quedara debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad y canceladas todas las cargas que pudieran existir sobre las fincas descritas en el Registro de la Propiedad anteriores a la inscripción de la transmisión del dominio que se formaliza.

Centrándose el motivo principal de impugnación en la naturaleza de la condición establecida de la escritura de permuta, y discutiéndose si se trataba de una condición suspensiva (tal y como sostenía el recurrente) o de una resolutoria (como defendía la Administración) concluyó el tribunal que la calificación que realizó la Administración de la condición era correcta, no tratándose de una condición suspensiva sino resolutoria, de manera que la transmisión del dominio se produjo por el otorgamiento de la escritura, como expresamente se señalaba en la propia escritura, contradiciendo ella misma el tipo de condición que plasma. Por otra parte, la condición establecida dependía de la exclusiva voluntad del deudor en cuanto, sobre todo, a la cancelación de las cargas anteriores, por lo que la condición no podía tenerse en cuenta. Así lo establece además el artículo 1.115 del CC, de conformidad con el cual cuando el cumplimiento de la condición dependa de la exclusiva voluntad del deudor la obligación condicional será nula.

Tal y como precisa además el TSJ de Aragón en su Sentencia de 16 de marzo de 2011 (rec. contencioso-administrativo núm. 2/2010 –NFJ044101–), dada una ampliación de capital en virtud de la cual el desembolso se realiza mediante la aportación no dineraria de un inmueble cuyo valor es superior al del capital suscrito y que está gravado con hipoteca en garantía de un préstamo en el que se subroga la sociedad, cabe aludir a la existencia de dos

operaciones, a saber, la de ampliación de capital y la de transmisión de un bien por valor superior al de la ampliación a cambio de la asunción de una deuda, admitiendo el tribunal la procedencia de la sujeción de la segunda operación al impuesto.

Refiriéndose igualmente a la operatividad de las condiciones suspensivas dentro del ámbito de la doctrina administrativa declaró la DGT en su contestación a la Consulta de 5 de agosto de 2011 (V1942/2011 –NFC041993–), tras reiterar el contenido del artículo 49 del TRLITPAJD, que el devengo del ITP se produce en distinto momento según cuál sea la modalidad que grava el hecho imponible realizado. En este sentido, en las modalidades de OS y de AJD el impuesto se devenga, en todo caso, el día en que se formalice el acto sujeto, debiendo estimarse producido el devengo siempre en ese momento, ya que el precepto no recoge excepción alguna a dicha regla. Por el contrario, en la modalidad de TPO no siempre se producirá el devengo en el mismo momento, ya que el artículo 49 establece una regla general en su apartado 1, letra a), y una regla especial en su apartado 2. Según la regla general, en esta modalidad, el impuesto se devengará el día en que se realice el acto o contrato gravado. Sin embargo, esta regla general cede ante la regla especial cuando se den los requisitos para su aplicación. En virtud de esta regla especial, cuando la efectividad de una adquisición de bienes se halle suspendida por la concurrencia de cualquier limitación temporal de la eficacia de aquella (condición, término, fideicomiso o cualquier otra), el impuesto no se devengará cuando se realice el acto o contrato gravado, sino en un momento posterior, cuando desaparezca la limitación en cuestión y el acto o contrato despliegue su eficacia.

En otras palabras, la interpretación que debe darse al apartado 2 del artículo 49 del TRLITPAJD es que las condiciones suspensivas –y demás limitaciones temporales de la eficacia de los actos y contratos gravados– despliegan sus efectos de diferimiento solo en el ámbito de la modalidad de TPO, en la cual se producen desplazamientos patrimoniales de bienes y derechos, los cuales no deben entenderse realizados cuando se formalicen, sino cuando efectivamente se produzcan las adquisiciones de tales bienes y derechos. Sin embargo, en el ámbito de la modalidad de AJD las condiciones suspensivas no pueden tener ese mismo efecto suspensivo del devengo del impuesto, ya que el hecho imponible no es el acto o contrato contenido en el documento, sino su documentación, es decir, el propio documento, como reiteradamente ha expuesto el TS en una consolidada jurisprudencia de la que se pueden señalar, entre otras, las Sentencias de 21 de mayo de 1998 (rec. de apelación núm. 2541/1992 –NFJ071924–), 30 de octubre de 1999 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1555/1995 –NFJ008164–) y 24 de octubre de 2003 (rec. cas. en interés de la ley núm. 67/2002 –NFJ015473–).

Tal y como precisó el Alto Tribunal en la primera de las citadas sentencias:

[...] En el impuesto que nos ocupa (Actos Jurídicos Documentados) el hecho imponible es la documentación de actos jurídicos, y aquí ese acto jurídico comprende todas las partidas garantizadas con la hipoteca que se documenta, con independencia de su realización inmediata o futura con o sin condición, al contrario del ITP (se refiere a la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas) en el que,

mientras no se produce la transmisión, teniendo para ello en cuenta lo dicho en los artículos 609 y concordantes del Código Civil, no se produce el hecho imponible.

De acuerdo con la argumentación del TS, cabe destacar que el hecho imponible de la modalidad de AJD es la documentación en sí de actos jurídicos y que, aunque la eficacia de estos sí puede someterse a alguna limitación temporal, no ocurre lo mismo con el documento que les sirve de soporte, ya que el documento existe y es eficaz (en los términos que se deduzcan de su contenido) desde que se formaliza. Es decir, el documento, como soporte físico, no se somete a limitación alguna o se formaliza o no se formaliza, pero una vez formalizado ya existe en el mundo jurídico, con independencia de que el acto o contrato que se formaliza o documenta en él sea ya eficaz o no.

Esta es la razón de que el devengo del impuesto se regula en el apartado 1 del TRLITPAJD de forma separada para la modalidad de TPO (letra a) del apartado 1) y para las modalidades de OS y de AJD (letra b) del apartado 1), dado que mientras en la primera modalidad el devengo es susceptible de diferimiento si concurre alguna limitación de la eficacia de la adquisición, en las otras dos modalidades el devengo se produce en todo caso al formalizarse el acto sujeto a gravamen, formalización que no admite limitación de su eficacia.

Por tanto, dada la existencia de una condición consistente en la posibilidad de inscribir una finca en el Registro de la Propiedad como resolutoria y no como suspensiva se producirá el devengo del ITP sin perjuicio de que, en el supuesto de que concurra dicha condición, el contrato quede resuelto y sea procedente la correspondiente devolución de ingresos indebidos, no afectando además al devengo del impuesto el hecho de que, con posterioridad, se otorgue otra escritura en la que se haga constar que se ha producido un error en la inicial calificación de la operación como compraventa, al tratarse realmente de una ampliación de capital mediante la aportación de bienes inmuebles.

### 3. Adjudicación en pago de asunción de deudas

La adjudicación en pago de asunción de deudas constituye un negocio traslativo celebrado entre un propietario-deudor y un tercero en virtud del cual el deudor transmite al tercero determinados bienes y, en contraprestación, el tercero adquirente asume el pago de la deuda que el transmitente tenía con el acreedor, generalmente con carácter liberatorio. Adviértase que en el presente caso nos hallamos ante un supuesto de transmisión conjunta de bienes y deudas, sirviendo los bienes de contraprestación del adjudicante por las deudas asumidas por el adjudicatario. Son tres pues los sujetos intervinientes: un deudor transmitente, un tercero adquirente o adjudicatario que se convierte en nuevo deudor<sup>12</sup> y un acreedor.

<sup>12</sup> En el presente caso el adjudicatario es, sencillamente, un adquirente que paga, en lugar del precio, con la asunción de la deuda.

Como seguramente se recordará, la tributación dentro de la modalidad de TPO de esta figura fue objeto de controversia, debido a la evolución normativa del impuesto. Con anterioridad a 1 de enero de 2002 el TRLITPAJD no recogía expresamente esta figura dentro del hecho imponible del impuesto, a pesar de lo cual la Administración entendía que se trataba de una especie de adjudicación en pago. Tan solo el artículo 29 del RITPAJD acometía su regulación, si bien dicho precepto resultó anulado por la Sentencia del TS de 5 de diciembre de 1998 (rec. núm. 610/1995 –NFJ006922–), al vulnerar el principio de reserva de ley.

Concretamente la citada sentencia del TS desestimó las pretensiones de la Administración en el sentido de que el citado precepto no suponía la creación de un nuevo hecho imponible por vía reglamentaria sino la calificación, con arreglo a lo establecido en el artículo 2 del TRLITPAJD, de las adjudicaciones expresas como auténticas adjudicaciones en pago de deudas. A juicio del Alto Tribunal el citado precepto reglamentario venía a «resucitar» la figura de la asunción de deudas por un tercero la cual, aunque constituía hecho imponible del impuesto en el antiguo Texto Refundido de 1967, había desaparecido tras la aprobación del posterior Texto Refundido de 1980, debiendo entenderse que la asimilación pretendida por la Administración no había sido querida por el legislador. En definitiva, la citada Sentencia del TS de 5 de diciembre de 1998 (rec. núm. 610/1995 –NFJ006922–) procedió a anular el artículo 29 del RITPAJD al apreciar el carácter *ultra vires* en dicha disposición reglamentaria por contravenir el principio de reserva de ley, si bien con posterioridad la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, consideró como transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto «las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas».

A la vista de dicha sentencia, y con efectos desde el 1 de enero de 2000, se modificó el artículo 7.2 A) del TRLITPAJD, incluyéndose expresamente dentro del hecho imponible de la modalidad de TPO a las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Así las cosas la actual redacción del precepto se refiere a las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas, reproduciéndose un requisito que ya contemplaba el artículo 55 del antiguo Texto Refundido de 1967, lo que plantea el significado que pueda tener la adjudicación expresa o tácita.

Desde nuestro punto de vista el término «adjudicaciones expresas» supone una manifestación de la voluntad de las partes de dar y recibir el bien o derecho para su aplicación a la cancelación de una deuda del adjudicante con el adjudicatario o con un tercero, mientras que en las adjudicaciones tácitas, aun produciéndose los mismos efectos, no media declaración de voluntad de los intervinientes, ya sea porque se encuentra implícita en el negocio celebrado o porque resulta de un mandato legal, como sucede en las transmisiones que determinan una sucesión a título universal.

En consecuencia, solo quedan sometidas a gravamen las adjudicaciones expresas, hallándose por el contrario las adjudicaciones tácitas excluidas del mismo. En la práctica la

principal cuestión que se suscita a este respecto no es otra que la de determinar qué se entiende por adjudicación expresa, planteándose a tal efecto diversos supuestos de asunciones de deudas cuya sujeción a la modalidad de TPO resulta dudosa.

Esto es lo que sucede, entre otras, con las asunciones de deudas en donaciones (pensemos, por ejemplo, en el caso de una donación de vivienda hipotecada al donatario por su valor neto con asunción del crédito garantizado por la hipoteca). Dicha operación constituye una donación onerosa que ha de quedar sujeta al ISD por el valor de la vivienda menos el saldo de la deuda asumida, procediendo la tributación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales por el valor del inmueble concurrente con la deuda asumida. Así lo estimó, entre otras, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 26 de marzo de 2002 (rec. contencioso-administrativo núm. 2599/1997 –NFJ012772–).

En el caso concreto de las compraventas con subrogación de hipoteca estimamos que la sujeción a la modalidad de TPO no admite duda alguna, en tanto en cuanto el artículo 10.1 del TRLITPAJD establece que la base imponible de la compraventa la integra en la actualidad el valor de mercado del bien transmitido sin minoración de deudas, aunque estén garantizadas con hipoteca y las asuma el adquirente<sup>13</sup>.

A través de la Sentencia de 27 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 11202/2004 –NFJ034446–) se refirió el TS a la cuestión relativa a la tributación en el ITP y AJD de una operación consistente en una adjudicación en pago de asunción de deudas efectuada entre entidades aseguradoras, declarando el Alto Tribunal que la transmisión de inmuebles efectuada para la cobertura de aquellas obligaciones que se deriven de las provisiones técnicas de los seguros se consideran adjudicaciones en pago de asunción de deudas a efectos del ITP y AJD.

Con posterioridad, mediante la Sentencia de 16 de junio de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 337/2005 –NFJ039482–) analizó el TS un supuesto relativo a una donación que un particular efectuó a una entidad de una finca urbana, valorada en 150 millones de pesetas, con la obligación de que asumiera y satisficiera la deuda que el

<sup>13</sup> Acerca de esta cuestión relativa al tratamiento fiscal de las operaciones formalizadas en la escritura pública de donación de una vivienda, subrogación en préstamo y novación de préstamo vivienda, ¿cabría estimar que la única operación gravada es la donación que realizan los donantes del bien inmueble, debido a que la parte donante se subroga en el préstamo hipotecario que grava la vivienda o, por el contrario, existen dos operaciones gravadas, a saber, una donación gravada en el impuesto sobre donaciones y la subrogación de las responsabilidades derivadas de la hipoteca, la cual habría de ser calificada como una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, subsumida en el artículo 7.2 A) del TRLITPAJD? De acuerdo con lo señalado a este respecto por la Sentencia del TSJ de Extremadura de 20 de abril de 2017 (rec. contencioso-administrativo núm. 375/2016 –NFJ067083–), la parte que se subroga en el préstamo hipotecario no es la parte donante sino que es la parte donataria, de manera que la operación formalizada en la escritura pública se ha de subsumir en el artículo 7.2 A) del TRLITPAJD, que incluye expresamente las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

donante tenía contraída con su hermana y que ascendía a 100 millones de pesetas, pactándose, además de una condición resolutoria, la suspensiva de obtener en el plazo de un año el consentimiento de la acreedora. A tal efecto se planteó recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que el tribunal de instancia entendió que no existía duda acerca del gravamen por AJD, por lo que respecta a 50 millones de pesetas, cantidad en la que se incrementó el patrimonio de la sociedad, ya que la donación con carga modal lo era solo en cuantía de 100 millones de pesetas, siendo el valor del inmueble de 150 millones de pesetas. Por su parte la recurrente consideró que la sentencia impugnada contradecía las sentencias dictadas por el TSJ de Andalucía de 1 de junio (rec. contencioso-administrativo núm. 2378/1998 –NFJ082774–) y 22 de octubre de 2002 (rec. contencioso-administrativo núm. 754/2001).

Pues bien, de conformidad con lo declarado por el TS, por lo que se refiere a la parte onerosa de la donación, los hechos controvertidos respondían a una adjudicación en pago de asunción de deuda, como ocurría en los supuestos de las sentencias de contraste. La Sala de instancia calificó el hecho imponible como adjudicación para pago de deuda, lo que no era correcto a juicio del TS ya que, aparte de la adjudicación en pago de deudas, que consiste en una transmisión de bienes con la finalidad de extinguir una deuda preexistente de manera que la deuda que se extingue viene a operar como precio de la transmisión, hay que distinguir entre adjudicación en pago de asunción de deudas (que supone la entrega de bienes a un tercero a cambio de que asuma una deuda) y la adjudicación para pago de deudas, que implica la entrega de bienes con la finalidad de que el adquirente satisfaga una deuda de quien transmite.

De este modo consideró el Alto Tribunal que el supuesto de autos encajaba en la adjudicación en pago de asunción de deudas, ya que se entregaba a la entidad parte de un inmueble (dos tercios del mismo) en pago de la asunción de la deuda que el donante tenía contraída con su hermana. En el caso de adjudicación para pago de deudas hay una transmisión meramente instrumental para que el adjudicatario proceda a cancelar la deuda, persistiendo la responsabilidad del adjudicante, salvo que se haya pactado otra cosa, si el valor de los bienes o el precio obtenido no llegan a cubrir el importe de la deuda.

Dado un concreto supuesto relativo a la asunción de una hipoteca por una sociedad a la que se aportaron unos inmuebles con motivo de una ampliación de capital analizó el TSJ de Galicia en su Sentencia de 26 de noviembre de 2012 (rec. contencioso-administrativo núm. 15068/2012 –NFJ049996–) la cuestión relativa a determinar si el acto de constitución de una sociedad unipersonal llevada a cabo mediante escritura pública en la que se fijó un capital social integrado por los inmuebles de la que era titular la administradora única, subrogándose la mercantil en las deudas que gravitaban sobre dichos inmuebles en virtud de la constitución de hipotecas que gravaban la propiedad en garantía de los créditos concedidos por dos entidades bancarias, se hallaba sujeto al impuesto, además de en la modalidad de OS, por la de TPO. Ya hemos tenido ocasión de referirnos con anterioridad a esta clase de operaciones.

Pues bien, de conformidad con lo declarado por el tribunal en el citado supuesto se trataba en realidad de una adjudicación en pago de asunción de deuda a cargo de la sociedad, siendo la base imponible el importe de la carga y el tipo impositivo el que le corresponda según la naturaleza del bien, en este caso, el inmueble aportado.

Asimismo mediante Sentencia de 4 de octubre de 2010 (rec. contencioso-administrativo núm. 2987/2008 –NFJ042474–) analizó igualmente el TSJ de la Comunidad Valenciana la cuestión relativa a si la adjudicación de bienes en pago de asunción de deuda está o no sujeta al impuesto tratándose de una operación en la que el adjudicatario lo era una sociedad que a su constitución recibía como aportación no dineraria un inmueble gravado con carga hipotecaria del aportante, el cual a su vez recibía un bien o valor análogo, asumiendo la sociedad la deuda de este. Habiendo esgrimido la demandante como argumento en contra a la existencia de una asunción de deuda el hecho de que este es un negocio jurídico por el que el nuevo deudor asume la deuda del primitivo, requiriéndose el consentimiento del acreedor al objeto de que el deudor primitivo quede liberado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1.205 del CC, concluyó el tribunal que el consentimiento del acreedor, necesario según el artículo 1.205, puede ser anterior, coetáneo o posterior al negocio de asunción, y por su forma expreso o tácito. Y, a este respecto, el cambio de la persona del deudor no supone una novación extintiva, es decir, nacimiento de una nueva deuda con otro deudor, sino simplemente novación modificativa. La jurisprudencia, en relación con la exigencia de tal requisito, requiere que sea expreso y no tácito o presunto, aunque este requisito, no basado precepto legal alguno, debe ser interpretado en el sentido de tener presente el que una cosa es su no presunción (supuesto en que el negocio jurídico carecería de efectos), y otra bien distinta el que determinados actos y conductas concluyentes no puedan ser representativos de la aceptación del acreedor. Pues bien, en el concreto supuesto de autos acordado por el tribunal mediante escritura pública se acordó solicitar de la entidad financiera, tras comunicación de la misma, y de lo estipulado en el clausulado, que se procediese a liberar al primitivo deudor de cuantas responsabilidades trajesen causa del préstamo, lo que debía entenderse como pretensión de conformidad y obtenido el asentimiento del acreedor.

Dentro del ámbito de la doctrina administrativa, tratándose de operaciones de ampliación de capital mediante la aportación de bienes inmuebles gravados con préstamo hipotecario la DGT ha venido declarando que con motivo de aquellas operaciones de aumento de capital en que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas, solo la diferencia entre aquellos y estas queda cubierta por la ampliación de capital. Sin embargo, el resto de la aportación, esto es, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituye una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas sujeta a la modalidad de TPO del ITP y AJD, sin perjuicio de que concurra el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 del TRLITPAJD. Así, por ejemplo, señala la DGT en su contestación a la Consulta de 25 de septiembre de 2014 (V2513/2014 –NFC052456–) que en las operaciones de constitución de sociedad o aumento de capital en que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas solo la diferencia resultante entre aquellos y estas queda cubierta por la constitu-

ción de la sociedad o ampliación de capital. Sin embargo, el resto de la aportación, esto es, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituye una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas sujeta a la modalidad de TPO del ITP y AJD, sin perjuicio de que concurra el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 del texto refundido de la Ley del impuesto<sup>14</sup>.

En cambio un criterio distinto habría que adoptar si la operación en cuestión no contuviera más que la aportación de inmuebles en la constitución de una sociedad o en sus posteriores ampliaciones de capital, amortizando posteriormente la aportante las deudas que pudieran estar ligadas a los inmuebles con lo que obtuviera de la venta de las participaciones o mediante cualesquiera otros fondos de la aportante (ingresos propios, endeudamiento de la aportante, ampliación de capital de la aportante, etc.).

En todo caso, y tal y como se encarga de precisar la DGT en su contestación a la Consulta de 29 de febrero de 2012 (V0458/2012 –NFC043846–), la asunción de deuda no está contemplada como hecho imponible de la modalidad de TPO (art. 7.1 A) y B) TRLITPAJD). Por lo que respecta a la sujeción de dicha operación por el concepto de documento notarial de la modalidad de AJD, constituye una operación que no tiene la condición de inscribible, por lo que quedará excluida la aplicación del gravamen gradual. Por el contrario, sí que resultará de aplicación la cuota fija a que se refiere el apartado 1 del artículo 31 del TRLITPAJD<sup>15</sup>.

Véase igualmente a este respecto la contestación de la DGT a la Consulta de 5 de junio de 2012 (V1232/2012 –NFC044792–), en la que se reitera que la asunción de deudas no está contemplada como hecho imponible en el TRLITPAJD. Y, tratándose además de una operación que no tiene la condición de inscribible, la misma quedará excluida la aplicación del gravamen gradual. Por el contrario, sí resultará de aplicación la cuota fija a que se refiere el apartado 1 del artículo 31 del citado TRLITPAJD, en cuanto a la matriz y las copias de la escritura pública, que deberán ser extendidas en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario.

Por otra parte, el TEAC tiene declarado mediante Resolución de 19 de abril de 2018 (RG 2198/2016 –NFJ070166–) que la falta de consentimiento del acreedor, en una subrogación de préstamo anterior a la realización del hecho imponible, impide la aplicación de la regla de pagos anticipados dentro del IVA. Y ello sobre la base de estimar que nos hallamos ante una

<sup>14</sup> En esta misma línea se sitúa además la contestación de la DGT a la Consulta de 31 de julio de 2015 (V2438/2015 –NFC055684–).

<sup>15</sup> Téngase presente además que por adjudicaciones expresas deben entenderse aquellas en que el bien que se afecta a la deuda está perfectamente individualizado o concretado, mientras que si la aportación consiste en una pluralidad indiferenciada de bienes y deudas que se asumen sin más concreción la adjudicación en pago de asunción de deudas deberá conceptuarse como tácita o implícita y no constituirá hecho imponible por la modalidad de TPO.

regla excepcional y, por tanto, de aplicación restrictiva, teniendo presente además los requisitos o condiciones que la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea exige para que exista un pago anticipado que dé lugar a la exigibilidad del impuesto, de manera que cuando existe una asunción de deuda anterior al momento de la realización del hecho imponible sin que tenga efectos liberatorios para el deudor primitivo no hay cobro y, por tanto, no resulta de aplicación la regla de los pagos anticipados.

No se discutía en la concreta reclamación interpuesta (debiendo entenderse que se conocían todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega de la vivienda) que el bien en cuestión estaba identificado con precisión en las escrituras de diciembre de 2012, que fue cuando la sociedad cooperativa consideró que se efectuó el pago a cuenta. Ahora bien, teniendo en cuenta el principio de interpretación restrictiva que debe presidir la aplicación de la regla excepcional del devengo cuando se efectúen pagos anticipados, debía determinarse si realmente los hubo en el caso concreto planteado, esto es, si se produjo el cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas que indicó la sociedad cooperativa. En definitiva, el elemento o condición que estaba en entredicho era el del cobro efectivo del precio o contraprestación pactada entre la sociedad cooperativa y los cooperativistas, de entre los exigidos para que exista pago anticipado<sup>16</sup>.

En el caso analizado la sociedad cooperativa alegó que los cooperativistas se subrogaron en el préstamo concedido por la entidad financiera a la cooperativa, existiendo por tanto una asunción de deuda que supone la existencia de devengo. Pues bien, tal y como se encarga de recordar el TEAC, la asunción de deudas no significa extinción de la obligación precedente, sino que esta subsiste y se mantiene con todos sus efectos y consecuencias, produciéndose un cambio en el sujeto pasivo o deudor, que está obligado a satisfacerla o cumplirla y teniendo lugar en razón a que un tercero (distinto al acreedor y deudor) admite la obligación que pesaba sobre este, que por eso libera, en consecuencia de la carga, pero, siempre que este cambio sea conocido y asumido por el acreedor, con lo que la obligación primitiva en forma alguna queda cumplida, sino modificada subjetivamente, en su aspecto pasivo. De este modo la falta de consentimiento del acreedor a la sustitución o sustituciones de la persona del deudor impide que pueda estimarse producida una asunción de deudas liberatorias del deudor, al amparo del artículo 1.205 del CC, al ser aquel consentimiento o aceptación requisito esencial para que se produzca ese efecto liberatorio. Esa falta de consentimiento del acreedor determina además la existencia de una delegación imperfecta, sin efectos liberatorios, que produce simples efectos obligacionales entre ambos deudores, no los propios de la obligación preexistente. Y no cabe confundir a este respecto el

<sup>16</sup> Como es sabido este pago anticipado puede producirse mediante una contraprestación no monetaria, debiendo determinarse si la asunción por parte del destinatario adquirente de un bien o receptor de un servicio de una deuda del proveedor del bien o el prestador del servicio podría suponer la realización de un pago anticipado y bajo qué condiciones, cuando se asume una deuda o préstamo concedido por un tercero o entidad financiera al sujeto pasivo que realiza la entrega o presta el servicio.

conocimiento por el acreedor de la subrogación habida entre el primitivo deudor y el deudor sustituto con el consentimiento del acreedor, que supondría, en cuanto a este último, la liberación del primitivo deudor.

En definitiva, el deudor primitivo, como consecuencia de la no concurrencia de los requisitos o condiciones que determinen la existencia de una subrogación (con consentimiento expreso o tácito del acreedor) no queda liberado de su deuda, manteniendo la misma frente al acreedor. Y el contrato firmado entre los deudores, al no tener efectos liberatorios del deudor primitivo frente al acreedor, no supone que estemos ante la desaparición en el ámbito del deudor primitivo de sus obligaciones frente al acreedor. Así, al mantener estas obligaciones no puede hacer desaparecer contablemente la deuda que tiene frente al acreedor, sin perjuicio de la aparición de otros asientos contables que reflejen la situación en relación con los nuevos deudores.

Concluye así el TEAC que la inexistencia de las condiciones que dan lugar a la subrogación, con consentimiento expreso o tácito del acreedor, supone que no puede decirse, en los términos que recoge el artículo 75.Dos de la LIVA en relación con el artículo 65 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, que existe cobro del precio, en tanto que la interpretación restrictiva que merece la aplicación de la regla especial de devengo de los pagos anticipados exige, al igual que el cobro monetario, la liberación total o parcial del precio o contraprestación a abonar por el destinatario de la operación al sujeto pasivo. Y ello no ocurre cuando, como sucedía en el presente caso, la subrogación no ha tenido efectos liberatorios para el deudor primitivo, ya que su deuda frente al acreedor no ha desaparecido, no ha novado. De esta forma, aun cuando los nuevos deudores se hagan cargo de la deuda, su abono se irá produciendo a medida que deban cumplirse las obligaciones asumidas por el deudor primitivo con el acreedor, que no se han modificado ni extinguido, por lo que el cobro por parte del deudor primitivo respecto de los destinatarios de las operaciones se producirá a medida que se vaya abonando la deuda al acreedor. Por tanto, existiendo una asunción de deuda anterior al momento de la realización del hecho imponible sin que tenga efectos liberatorios para el deudor primitivo no hay cobro y, por tanto, no resulta de aplicación la regla de los pagos anticipados.

### 3.1. Asunciones de deudas realizadas en particiones hereditarias y en operaciones de disolución de sociedades, comunidades de bienes o regímenes matrimoniales

¿Qué criterio hemos de adoptar respecto de las asunciones de deudas efectuadas en particiones hereditarias? Pensemos, por ejemplo, en aquella adjudicación de vivienda hipotecada realizada a un heredero por su valor neto y con asunción del crédito garantizado por la hipoteca. A pesar de que se trata de un supuesto discutido no creemos que deba quedar sujeto a la modalidad de TPO ya que, de una parte, la asunción de deudas no adquire-

re normalmente el carácter de expresa. Y, de otra, se trata de adquisiciones *mortis causa*, sujetando a gravamen el artículo 7.1 A) del TRLITPAJD únicamente las transmisiones patrimoniales *inter vivos*.

Queremos referirnos igualmente a aquellas adjudicaciones en pago de asunción de deudas llevadas a cabo en operaciones de disolución de sociedades, comunidades de bienes o regímenes matrimoniales. Este sería el caso de la adjudicación efectuada a uno de los cónyuges, con motivo de la liquidación de la sociedad de gananciales, de una vivienda hipotecada por su valor neto con asunción de la deuda garantizada por hipoteca.

Ya desde un primer momento quedó claro al respecto que en dichas operaciones no procede la sujeción a la modalidad de TPO. Así lo reconoció la DGT en su Resolución de 16 de marzo de 2006 (V0451/2006 –NFC022002–), al afirmar que la atribución a uno de los cónyuges, en un proceso de divorcio, del uso de la vivienda conyugal y del ajuar doméstico no queda sujeta a gravamen por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. En palabras del citado centro directivo «No existe hecho imponible, ya que no se produce transmisión alguna de bienes o derechos, ni constitución de derecho real». Adicionalmente la sentencia que atribuya el derecho al uso de la vivienda tampoco quedará sujeta a gravamen por la cuota gradual del IAJD, al faltar el requisito relativo a la existencia de escritura pública, tratándose únicamente de una sentencia judicial.

Dentro de la doctrina elaborada por los tribunales de justicia mediante Sentencia de 8 de octubre de 2012 (rec. contencioso-administrativo núm. 687/2011 –NFJ049600–), analizó el TSJ de las Islas Baleares un supuesto en el que el recurrente, mediante escritura pública de pacto sucesorio con disposición a título singular y transmisión actual, recibió de su mujer dos inmuebles, con obligación de pago de las deudas que los gravaban, autoliquidado por el impuesto sobre sucesiones. Sin embargo, la Administración tributaria estimó que se trataba de una operación onerosa consistente en la adjudicación para pago de deudas, formulando a tal efecto propuesta de liquidación sobre la base imponible de las deudas asumidas y al tipo del 7 %. A juicio del tribunal el principio de calificación fiscal impone que el impuesto sea exigido con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, con independencia de la forma elegida o de la denominación utilizada por los interesados. En el presente caso, dada la transmisión de bienes *inter vivos* producida resultaba apreciable el carácter oneroso de parte de la transmisión, en concreto como consecuencia de la expresa aceptación por el recurrente de las deudas pendientes garantizadas mediante condición resolutoria o préstamo hipotecario. Y, subrogado en ese préstamo, ello conllevaba la realización del hecho imponible por la modalidad de TPO, en concepto de adjudicación en pago de asunción de deudas.

Por su parte la Sentencia del citado Tribunal de 27 de febrero de 2015 (rec. contencioso-administrativo núm. 432/2013 –NFJ058288–) subrayó que una liquidación de ITP girada puede derivar de la transmisión de un inmueble hipotecado, en la parte que exceda de la entrega gratuita que tributa por el concepto de donación, es decir, en la parte equivalente a la asunción de

deuda por parte del donatario, ya que este, al aceptar la transmisión, asume la condición de deudor comprometiéndose a la devolución del préstamo garantizado con hipoteca. En efecto, la parte asume la deuda del donante y se subroga en su posición en el pago del préstamo hipotecario, motivo por el cual la parte de asunción de deuda que ha aceptado debe ser objeto del impuesto sobre transmisiones patrimoniales en la parte que exceda de la donación, puesto que esta tributa por la donación de conformidad con el artículo 7.2 a) del TRLITPAJD.

### 3.2. Operaciones de asunción de deuda por aportación de inmueble hipotecado en una ampliación de capital

Dada una transmisión de bienes inmuebles efectuada a cambio de unas participaciones de una sociedad y de la asunción de una deuda pendiente por la adquisición de dichos inmuebles, ¿cabe estimar que tiene lugar la realización de dos hechos imponible, con independencia de que uno de ellos se halle sujeto a la modalidad de TPO (concretamente la parte de los inmuebles que se entrega a cambio de la asunción de la deuda), quedando el otro encuadrado en la modalidad de OS (el correspondiente a la parte de los inmuebles que se entrega como aportación no monetaria por la suscripción de las participaciones)? ¿Existe en cambio una sola convención y un único hecho imponible sujeto al IOS?

Con carácter general sí, con motivo de una ampliación de capital, tiene lugar una subrogación en la hipoteca sin novación asumiéndose así la condición de deudor frente a la entidad acreedora que lo consiente y quedando integrada la base imponible del impuesto por el importe de la carga asumida, se producirá, de una parte, un aumento y suscripción del capital social mediante una aportación no dineraria; y, de otra, el compromiso nuevo de la entidad de asumir, a cambio de una aportación patrimonial (el inmueble) una deuda que el aportante tiene con el tercero. Y, mientras que la primera operación estará sujeta a la modalidad de OS, la segunda quedará sometida a gravamen por la modalidad de TPO.

En todo caso será determinante que el valor del bien aportado por el partícipe a la sociedad, una vez descontada la deuda a que esté afecto, no resulte inferior al valor de las participaciones suscritas para considerar que existe una única operación sujeta a la modalidad de OS. Debe, por tanto, entrar a diferenciarse entre aquellos supuestos en los que la aportación no dineraria en que consiste la finca tiene un valor equivalente al del capital suscrito (en cuyo caso solo habrá una operación sometida a gravamen), y aquellos otros supuestos en los que exista otra operación jurídica consistente en la transmisión total del bien por un valor inferior a aquel que correspondiese a la suscripción de las nuevas participaciones. Esta última operación implicaría a nuestro juicio una sustantividad jurídica suficiente como para no diluirse con la operación de ampliación de capital, pudiendo estimar en este último caso que existe una asunción de deudas.

El TS, mediante Auto de 14 de febrero de 2018 (rec. cas. núm. 6263/2017) admitió recurso de casación para unificación de doctrina destinado a determinar si la aportación de

bienes inmuebles a una sociedad a cambio de participaciones, cuando tal aportación supera el valor de las participaciones y conlleva la asunción de una deuda que grava tales inmuebles, supone la realización de uno o dos hechos imponible del ITP y AJD.

Con carácter previo, a través del Auto de 23 de noviembre de 2017 (rec. cas. núm. 3205/2017 –NFJ068934–), el TS admitió recurso de casación destinado a dilucidar si, a efectos del ITP y AJD, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad de OS (constitución de sociedad) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad de TPO por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

En las adjudicaciones en pago de asunción de deudas el devengo de la modalidad de TPO del ITP y AJD se produce en la parte de la deuda asumida por el adquirente, con total independencia de las vicisitudes que resulten respecto a la deuda y a la posición jurídica que se crea entre acreedor, antiguo deudor y nuevo deudor, las cuales son indiferentes a la transmisión del inmueble, ya que en la operación de ampliación de capital cuyo desembolso lo constituye la aportación del citado inmueble no existe condición o limitación alguna a su efecto traslativo relacionada con la cesión de la deuda, careciendo de toda trascendencia que se produzca o no la novación de la deuda con la aceptación del acreedor (art. 1.205 CC) a efectos de la validez del negocio traslativo, dado que es la transmisión del inmueble y no la cesión de deuda la que, en definitiva, determina el hecho imponible del impuesto. Así las cosas, en el supuesto de que el adquirente no se haya subrogado en la deuda, habrá de analizarse si en el valor de aportación se ha descontado el valor estimado de la deuda que grava el inmueble adquirido. En dicho caso será de aplicación la subrogación tácita prevista en el artículo 118 de la Ley Hipotecaria, debiendo entenderse producido el hecho imponible previsto en el artículo 7.2 A) del TRLITPAJD aunque no exista una subrogación formal de la deuda, al haberse producido una subrogación tácita y, por tanto, una transmisión onerosa del inmueble en el importe del valor descontado estimado en la suma de la responsabilidad hipotecaria<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Véase a este respecto lo declarado por el TEAC en su Resolución de 14 de junio de 2018 (RG 5718/2015 –NFJ070698–), en la que se recuerda que en los supuestos de asunción de deuda los efectos jurídicos respecto al deudor anterior varían en función de que el acreedor acepte o no al nuevo deudor, si bien las vicisitudes que resulten respecto a la deuda y a la posición jurídica que se crea entre acreedor, antiguo deudor y nuevo deudor son indiferentes a la transmisión del inmueble, ya que en la operación de ampliación de capital cuyo desembolso es la aportación del citado inmueble no existe condición o limitación alguna a su efecto traslativo relacionada con la cesión de la deuda, de manera que la transmisión del inmueble de la entidad aportante a la entidad adquirente se realiza válidamente sin que se condicione a que se acepte expresamente por el acreedor la cesión de la deuda con la consiguiente liberación del anterior deudor. En definitiva, en el supuesto de adjudicación en pago de asunción de deudas el devengo en concepto de TPO se produce en la parte de la deuda asumida por el adquirente, con total independencia de las vicisitudes que resulten respecto a la deuda y a la posición jurídica que se crea

En resumen, existe adjudicación expresa en pago de asunción de deudas en aquellos supuestos de ampliación de capital social que se suscribe y es desembolsado mediante la aportación de un bien que está hipotecado y cuyo valor total supera el importe del capital social ampliado. En la medida en que la suscripción de capital coincide con la diferencia resultante entre el valor de los inmuebles aportados y los importes de los préstamos hipotecarios pendientes de amortizar tiene lugar, de una parte, un aumento y suscripción de capital social efectuado mediante una aportación no dineraria; y, de otra, el compromiso nuevo y distinto de la sociedad en virtud del cual, a cambio de una aportación patrimonial (inmueble), se asume una deuda que el aportante tiene con tercero. La primera operación estará sujeta, como se ha indicado, a la modalidad de OS del ITP y AJD. Por su parte la segunda operación quedará sometida a gravamen por la modalidad de TPO en aplicación de lo dispuesto en la letra A) del apartado 2.º del artículo 7 del TRLITPAJD, de conformidad con el cual se consideran transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del

entre acreedor, antiguo deudor y nuevo deudor, las cuales son indiferentes a la transmisión del inmueble, ya que en la operación de ampliación de capital cuyo desembolso es la aportación del citado inmueble no existe condición o limitación alguna a su efecto traslativo relacionada con la cesión de la deuda. A tal efecto resulta irrelevante que se produzca o no la novación de la deuda con la aceptación del acreedor (art. 1.205 CC) a efectos de la validez del negocio traslativo, ya que es la transmisión del inmueble y no la cesión de deuda, la que en definitiva determina el hecho imponible del impuesto. Tal y como reconoce el tribunal en el presente caso no se produjo una asunción formal de la deuda hipotecaria en la escritura de ampliación de capital social por parte de la entidad receptora del inmueble, si bien a la entidad que aportó este último se le retribuyó con acciones, cuyo valor resulta inferior al valor real del inmueble de manera que, al valorarse la aportación neta, se ha descontado de la contraprestación (valor de las acciones emitidas) el valor de la responsabilidad hipotecaria. De este modo, a pesar de que la sociedad receptora del inmueble no asuma una obligación a título personal, sí que está asumiendo una responsabilidad real a la que está sujeta el inmueble que ha pasado a su titularidad. Existía pues una subrogación tácita que se desprendía de forma inequívoca de la valoración que se realizó de los inmuebles en los que se descontó la responsabilidad real asumida. Y, en el supuesto de que el adquirente no se haya subrogado en la deuda, ha de analizarse si en el valor de aportación se ha descontado el valor estimado de la deuda que grava el inmueble adquirido. En dicho caso, tal y como subraya el TEAC en su Resolución de 14 de junio de 2018, será de aplicación la subrogación tácita prevista en el artículo 118 de la Ley Hipotecaria, por lo que debe entenderse producido el hecho imponible previsto en el artículo 7.2 A) del TRLITPAJD aunque no exista una subrogación formal de la deuda, al haberse producido una subrogación tácita y, por tanto, una transmisión onerosa del inmueble en el importe del valor descontado estimado en la suma de la responsabilidad hipotecaria. Para el TEAC en el presente caso era correcta la motivación que se hacía en la liquidación impugnada de que si bien el adquirente no se subrogó expresamente en la obligación garantizada, la sociedad que recibió la aportación había descontado su importe, debiendo dicha deuda ser satisfecha por el deudor originario, subrogándose el aportante en el lugar del acreedor hasta tanto que por la sociedad que reciba la aportación se le reintegre el total. En palabras del TEAC:

De acuerdo con el artículo 118 de la Ley Hipotecaria, quedará subrogado el aportante en el lugar del acreedor, hasta tanto que por la sociedad que recibe la aportación se le reintegre el total importe retenido o descontado. Por tanto, la sociedad que recibe los inmuebles gravados con la hipoteca, asume la obligación de reintegrar al deudor que aportó los inmuebles las cantidades satisfechas por este referidas a dicho préstamo, respondiendo con los bienes recibidos del cumplimiento de esta obligación.

impuesto las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

En fechas pasadas, y al hilo de esta cuestión relativa a la sujeción al impuesto sobre transmisiones patrimoniales de la aportación social de fincas gravadas con hipotecas otorgadas en garantía de la devolución de préstamos previamente concertados con motivo de la existencia de un aumento de capital social, al quedar gravada la operación societaria y la adjudicación de bienes en pago de asunción de deudas, afirmó el TS en su Sentencia de 17 de septiembre de 2020 (rec. cas. núm. 2378/2019 –NFJ079078–)<sup>18</sup> que, en estas operaciones de aumento de capital social, resulta posible exigir, además del impuesto sobre OS, el gravamen por TPO correspondiente al concepto de «adjudicaciones en pago de asunción de deudas». Y ello tras remitirse a la Sentencia del TS de 1 de julio de 2013 (rec. cas. núm. 713/2012 –NFJ076596–), en la que se había concluido que, tratándose de aquellas operaciones de ampliación de capital en las que el desembolso se realiza mediante la aportación no dineraria de un inmueble cuyo valor es superior al del capital suscrito y que está gravado con hipoteca en garantía de un préstamo en el que se subroga la sociedad, concurren dos operaciones, a saber, la de ampliación de capital y la de transmisión de un bien por valor superior al de la ampliación a cambio de la asunción de una deuda, resultando procedente la sujeción al impuesto de la segunda operación anteriormente indicada.

De acuerdo con el criterio mayoritario del tribunal no existe objeción alguna para que las fincas hipotecadas se aporten sin que la sociedad asuma el crédito pendiente, tratándose de operaciones escindibles en relación con las cuales se ha de aplicar la regla del artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, en virtud de la cual se exigirá el derecho señalado a cada una de aquellas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa. Estima además el tribunal que en el presente caso concurren dos indicadores de capacidad económica identificables por separado, a saber, la aportación de los inmuebles «por su valor neto» (esto es, descontada la deuda pendiente) y la asunción de deuda por el crédito hipotecario que grava los inmuebles aportados.

<sup>18</sup> La citada sentencia fue dictada al amparo del Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del TS de 18 de julio de 2019 (rec. cas. núm. 2378/2019 –NFJ077786–), en el que se apreció la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, concretándose la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en:

Determinar si, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una sociedad cuyo contravalor consiste en la aportación de bienes inmuebles garantizados con hipoteca supone la existencia de una única operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias (constitución de sociedad) o si, además, comprende otra operación (adjudicación en pago de asunción de deudas), sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los bienes inmuebles que se entregan al asumir la deuda hipotecaria que los grava.

Debe advertirse que en el concreto supuesto planteado el valor del inmueble, descontando la deuda hipotecaria, era mayor que las participaciones entregadas.

En todo caso dicha regla de doble liquidación no resultaría aplicable en las adjudicaciones de inmuebles con deuda que tienen lugar en las disoluciones de sociedades o por reducción de capital social, siendo en dichos supuestos de aplicación exclusiva el gravamen del impuesto sobre OS.

El citado pronunciamiento del TS de 17 de septiembre de 2020 cuenta, no obstante, con un voto particular suscrito por dos magistrados del Alto Tribunal para quienes hubiese sido procedente modificar el criterio interpretativo recogido en la anteriormente citada Sentencia de 1 de julio de 2013, en tanto en cuanto, a su juicio, la constitución de una sociedad mediante aportación de inmueble hipotecado cuando se produce la asunción de la deuda solo debe tributar por la modalidad de OS del ITP y AJD. Se defiende así en dicho voto particular que la causa negocial de la operación es una sola, sin que quepa disgregarla en función de las distintas formas que pueden utilizarse para la constitución de la sociedad, ya se produzca o no la asunción del préstamo hipotecario. Con carácter adicional se argumenta al respecto que el artículo 1.2 del TRLITPAJD, cuando establece la incompatibilidad entre las dos modalidades en cuestión, no introduce diferenciación alguna.

En todo caso la citada jurisprudencia del TS ya ha sido asumida dentro del ámbito de la doctrina administrativa por la Resolución del TEAC de 27 de noviembre de 2020 (RG 2050/2018 –NFJ080663–) la cual, estimando el recurso de alzada presentado por la DGT de Madrid, concluye que en aquellos supuestos en los que se aporten inmuebles a una sociedad y esta asuma las deudas de la aportante, se originan dos hechos imposables de forma independiente, a saber, de una parte la operación societaria de ampliación de capital; y, de otra, la transmisión a título oneroso cuyo precio lo constituye la deuda asumida.

Ciertamente se ha de reconocer que, en la actualidad, y a resultas de la situación de práctica «hibernación» en la que se halla el impuesto sobre OS, el régimen fiscal aplicable a estas operaciones de aportaciones sociales efectuadas con motivo de la constitución o aumento de capital social de una sociedad en el ámbito del citado impuesto ha dejado de tener relevancia práctica. No obstante, a efectos de la tributación de estas operaciones en concepto de adjudicaciones en pago de asunción de deudas dentro de la modalidad de TPO, habrá que tener muy presentes las consecuencias tributarias que puedan llegar a derivarse del exceso de valor existente en esta clase de operaciones.



# Compensación de bases imponibles negativas y rectificación de opciones tributarias

**Eva María Cordero González**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Oviedo*

[ecordero@uniovi.es](mailto:ecordero@uniovi.es) | <https://orcid.org/0000-0002-7720-0807>

## Extracto

Numerosas sentencias recientes ponen en cuestión la aplicación del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT) a la compensación de bases imponibles negativas (BINS) en el impuesto sobre sociedades (IS). Tanto la Audiencia Nacional (AN) como los Tribunales Superiores de Justicia han rechazado mayoritariamente la doctrina administrativa que impide solicitar la rectificación de la autoliquidación, una vez transcurrido el periodo voluntario, para incrementar las BINS compensadas o su aplicación en autoliquidaciones presentadas de forma extemporánea. Las Sentencias de la AN de 11 de diciembre de 2020 y 18 de febrero de 2021 señalan, además, que el artículo 119.3 de la LGT no resulta aplicable a la rectificación de las autoliquidaciones, lo que plantea la posible extensión de esta doctrina a otros supuestos considerados tradicionalmente como opciones, cuya rectificación fuera del periodo voluntario ha sido rechazada por la jurisprudencia mayoritaria. A la espera de lo que pueda señalar el Tribunal Supremo en los diversos recursos que se encuentran pendientes, el presente trabajo analiza la naturaleza jurídica de la compensación de BINS y su posible consideración como opción tributaria, resaltando la relevancia del principio de íntegra regularización en la aplicación de este elemento de la base imponible del IS.

**Palabras clave:** BINS; opciones tributarias; rectificación; regularización íntegra.

Fecha de entrada: 16-06-2021 / Fecha de aceptación: 02-07-2021 / Fecha de revisión: 12-07-2021

**Cómo citar:** Cordero González, E. M.<sup>a</sup> (2021). Compensación de bases imponibles negativas y rectificación de opciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 461-462, 73-100.





# Tax losses compensation and amendment of tax options

Eva María Cordero González

## Abstract

Recent jurisprudence questions the application of article 119.3 LGT to the compensation of BINS in corporate tax. Both the AN and the TSJ have mostly rejected the administrative doctrine that prevents the rectification of the self-assessment, once the voluntary period has elapsed, to increase the compensated BINS or its application in self-assessments submitted in an extemporaneous manner. The AN judgments of December 11, 2020 and February 18, 2021 also indicate that article 119.3 of the LGT is not applicable to the rectification of self-assessments, which raises the possible extension of this doctrine to other cases traditionally considered as options, whose rectification outside the voluntary period has been rejected by the majority jurisprudence. While waiting for what the Supreme Court may point out in the various appeals that are pending, this paper analyzes the legal nature of BINS compensation and its possible consideration as a tax option, highlighting the relevance of the principle of full regularization in the application. of this element of the corporate tax base.

**Keywords:** tax losses; tax options; amendment; integral assessment.

**Citation:** Cordero González, E. M.<sup>a</sup> (2021). Compensación de bases imponibles negativas y rectificación de opciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 73-100.





## Sumario

1. Introducción
2. La compensación de BINS como opción tributaria en la doctrina administrativa a partir de la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017
3. La inaplicación del artículo 119.3 de la LGT a las autoliquidaciones y solicitudes de rectificación en la jurisprudencia reciente de la AN
4. Las opciones tributarias: concepto y posible aplicación a la compensación de BINS
  - 4.1. Posturas doctrinales en torno al concepto de opción tributaria
  - 4.2. La configuración de la compensación de BINS en el IS
5. La compensación de BINS en autoliquidaciones extemporáneas: los recursos de casación pendientes ante el TS
6. Compensación de BINS y regularización íntegra en el marco de un procedimiento de comprobación

Referencias bibliográficas

**Nota:** El presente trabajo es resultado del Proyecto I+D+i/Excelencia «Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español, en un contexto de descentralización» (MINECO-18-DER2017-83703-P).



## 1. Introducción

En los últimos meses han recaído diversas sentencias que ponen en cuestión la aplicación a la compensación de bases imponibles negativas (BINS) del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT) que, como es sabido, limita la rectificación de las opciones tributarias transcurrido el periodo voluntario de declaración. Entre ellas, han sido especialmente relevantes las de la Audiencia Nacional (AN) de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 34/2018 –NFJ081950–) y 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 –NFJ080256–), sentencia esta última que estimó el recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 –NFJ066140–), que limitó no solo la posibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación para incrementar las BINS aplicadas, sino también su aprovechamiento en autoliquidaciones espontáneas presentadas fuera de plazo. Con una fundamentación jurídica muy parca, estas sentencias concluyen que resulta indiferente que la compensación de BINS sea o no una opción tributaria en los términos del artículo 119.3 de la LGT, «sencillamente porque este precepto no es aplicable a la rectificación de autoliquidaciones del artículo 120.3 de la LGT», al referirse el primero a las declaraciones tributarias.

Estos pronunciamientos merecen una valoración positiva, al revisar una doctrina poco acorde con el papel esencial de la compensación de BINS en la consecución del principio de capacidad económica en el impuesto sobre sociedades (IS). Esta figura es, efectivamente, una pieza fundamental para lograr un gravamen ponderado de la renta de la sociedad a lo largo del tiempo, posibilitando la toma en consideración de las pérdidas obtenidas en periodos anteriores para determinar la deuda tributaria de cada ejercicio. Llama la atención, sin embargo, la escueta argumentación con que estos pronunciamientos abordan una cuestión tan controvertida, sin entrar a analizar la naturaleza de la compensación de BINS ni las características de las opciones tributarias. La afirmación de que el artículo 119.3 de la LGT no es aplicable a las autoliquidaciones por estar ubicado en un precepto dedicado a las declaraciones resulta, además, discutible, por ser las autoliquidaciones una modalidad de declaración. En este sentido cabe recordar también que en la regulación de las «declaraciones» del artículo 119 de la LGT se ubica su apartado 4 que contempla la posibilidad de aplicar cantidades pendientes de compensación o deducción para absorber la cuota resultante de un procedimiento de comprobación, disposición que, aunque afecta fundamentalmente al trámite de audiencia de los procedimientos de comprobación, alude tanto a

las declaraciones complementarias como la rectificación de autoliquidaciones y encuentra su ámbito lógico de aplicación en tributos gestionados a través del sistema de autoliquidación, como son el impuesto sobre el valor añadido (IVA), el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) o el IS<sup>1</sup>.

La prevalencia del derecho a la rectificación de las autoliquidaciones que se deduce de estas sentencias resulta, en todo caso, un acierto y debería permitir no solo la rectificación de la compensación de BINS, sino también de otros supuestos considerados tradicionalmente como opciones tributarias, en los que la irrevocabilidad del artículo 119.3 de la LGT ha dado lugar a resultados injustos y desproporcionados. La fijación de esta doctrina por la AN plantea, efectivamente, su posible extensión a otros regímenes como el de la tributación conjunta o individual en el IRPF o la aplicación de la exención por los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero frente al régimen de los excesos excluidos de tributación, cuya rectificación, transcurrido el periodo voluntario, ha sido rechazada por la jurisprudencia mayoritaria.

A continuación, abordamos las implicaciones de estos pronunciamientos, teniendo en cuenta la evolución jurisprudencial producida hasta el momento y los diversos recursos de casación pendientes sobre la compensación de BINS en autoliquidaciones extemporáneas. Los Autos del Tribunal Supremo (TS) de 22 de enero de 2021 (recs. núms. 4006/2020 –NFJ080708– y 4464/2020) y de 13 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4300/2020 –NFJ079749–) admiten, efectivamente, como cuestión de interés casacional objetivo la de determinar si es posible aplicar en el IS la compensación de BINS cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente, para lo que habrá de abordar su posible consideración como opción.

## **2. La compensación de BINS como opción tributaria en la doctrina administrativa a partir de la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017**

La Sentencia de la AN de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 –NFJ080256–), cuya doctrina es reiterada en la de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 34/2018 –NFJ081950–), estima el recurso planteado frente a la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 –NFJ066140–), relativa a una solicitud de rectificación de autoliquidación del IS del ejercicio 2011 para incrementar las BINS compensadas. El contribuyente, que había presentado la autoliquidación del IS en plazo y con resultado a ingresar, solicitó pocas semanas después, ya

---

<sup>1</sup> Según esta norma «En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos».

fuera del periodo voluntario, la rectificación de la autoliquidación, señalando que por error no había aplicado la totalidad de las BINS pendientes procedentes de los años 2001 y 2002, que había consignado en su autoliquidación. De haberlo hecho, habría obtenido la devolución de la cuota ingresada, además de un importe adicional de retenciones y pagos fraccionados<sup>2</sup>. La Administración tributaria rechazó la solicitud, considerando que la compensación de BINS constituye una opción tributaria que no admite rectificación fuera del periodo voluntario, al poder aplicarla el obligado libremente a lo largo de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años siguientes, según el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo– (TRLIS) por entonces vigente, plazo hoy suprimido.

La resolución desestimatoria fue impugnada y resuelta por el TEAC en su Resolución de 4 de abril de 2017, en la que este órgano elabora una amplia doctrina sobre la naturaleza de la compensación de BINS y las distintas hipótesis que puede plantear en su aplicación, más allá del caso concreto enjuiciado. A falta de definición en la LGT, en aplicación del artículo 12.2 de la misma ley, el TEAC acude a los diccionarios de la RAE, concluyendo que existe opción en cuanto exista libertad o facultad de elegir entre dos o más alternativas o un «derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico», de manera que cuando la ley permite «al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de opción». El TEAC añade, además, que el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es un derecho potestativo y no imperativo, debiendo ser el sujeto pasivo el que decida, dentro de los límites legales establecidos para ello, si lo ejercita o no y en qué cuantía al presentar su autoliquidación.

Antes de esta resolución, numerosas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) mantuvieron también una doctrina mayoritariamente favorable a la consideración de la compensación de BINS como opción, limitando su rectificación una vez transcurrido el periodo voluntario en distintas hipótesis y en aplicación del artículo 119.3 de la LGT. Así, la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 28 de septiembre de 2012 (rec. núm. 1458/2010 –NFJ049505–), que rechazó que la autoliquidación pudiera ser rectificada concluido el periodo voluntario para incrementar las BINS compensadas. Partiendo del principio de seguridad jurídica y la doctrina de los actos propios, no se admite la rectificación del error cometido, al no quedar acreditado que este resulte «claro, concluyente e inequívoco». El mismo criterio siguió también la Sentencia del TSJ de Galicia de 4 de marzo de 2015 (rec. núm. 15251/2014 –NFJ058435–), si bien, en este caso, la rectificación es admitida al incrementarse también la base previa declarada. El tribunal considera que, aun tratándose la compensación de BINS de una opción, el artículo 119.3 de la LGT no constituye en esta situación particular un límite infranqueable para la rectificación, pudiendo compensarse las BINS con «aquella parte de la base imponible que excedía de la inicialmente declarada».

<sup>2</sup> En este caso, la cuota había ascendido a 173.958,73 euros, cuantía cuya devolución se solicitaba, junto con la de 2.074,26 euros en concepto de pagos a cuenta.

La Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 desarrolló ampliamente esta teoría, identificando diversas hipótesis en la aplicación de las BINS y llegando a dos conclusiones fundamentales. La primera, que en aquellos casos en los que el contribuyente no hubiera compensado el máximo posible en relación con la base imponible del periodo, no podría rectificar este importe una vez transcurrido el plazo para declarar, al haber optado por no aprovechar en todo o en parte las BINS pendientes. El sujeto pasivo que

[...] pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex artículo 119.3 LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.

Con ello, se aplica a la compensación de BINS el mismo criterio que al derecho a la deducción de cuotas soportadas en el IVA en las Resoluciones del TEAC de 21 de junio de 2011 (RG 3102/2009), 16 de septiembre de 2014 (RG 6732/2012 –NFJ055920–) y 21 de enero de 2016 (RG 9637/2015 –NFJ061548–). Para ellas, la inclusión de tales cuotas en la autoliquidación de un determinado periodo de liquidación constituye una opción, en el sentido de que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el periodo en el que se soportaron o en los posteriores. Según esta doctrina, dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación, sin perjuicio de su ejercicio en los siguientes periodos, de conformidad con el artículo 99.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA<sup>3</sup>.

En relación con la compensación de BINS, el TEAC afirmó también que, a falta de presentación de la declaración en plazo, y ante el «incumplimiento de la más básica» de sus obligaciones tributarias, debía entenderse que el contribuyente optaba por su «total diferimiento», sin que pudiera rectificarse posteriormente la opción, ya fuera en una autoliquidación presentada de forma espontánea o en el marco de una comprobación. «Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante», señala.

<sup>3</sup> La Sentencia del TSJ de Madrid de 22 de enero de 2020 (rec. núm. 255/2018 –NFJ082512–) rechaza, sin embargo, que el error cometido al arrastrar las cuotas a compensar del IVA de trimestres anteriores, solicitando la devolución de una cantidad inferior en el último trimestre, sea una opción cuya rectificación no pueda realizarse una vez transcurrido el periodo voluntario. La sentencia concluye que, contrariamente a «la argumentación de la Administración, no existe en el presente caso un cambio de opción [...] sino tan solo la rectificación de la cuantía que hizo constar en la casilla 67 por no corresponderse con la que había hecho constar en la casilla 72 de la autoliquidación del trimestre inmediatamente anterior», siendo procedente la rectificación conforme al artículo 120.3 de la LGT.

Esta última precisión, que excedía el objeto de la reclamación, fue reiterada en dos Resoluciones posteriores, las de 9 de abril (RG 3285/2018 –NFJ074059–) y 14 de mayo de 2019 (RG 6054/2017 –NFJ073605–). Ambas confirman las liquidaciones practicadas para eliminar las BINS compensadas en el seno de autoliquidaciones presentadas de forma espontánea fuera de plazo<sup>4</sup>. El TEAC concluye que, si la rectificación de la opción solo puede realizarse dentro del plazo reglamentario, la opción misma, el decidir compensar todas o parte de las BINS disponibles o no hacerlo, solo puede realizarse en plazo, pues lo contrario vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo que a quien lo hace, que ve limitadas las posibilidades de rectificación al periodo voluntario.

Posteriormente, la Resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015 –NFJ072435–) puntualizó que, a pesar de la irrevocabilidad de la opción, siempre sería posible instar la rectificación de la autoliquidación para compensar aquellas BINS eliminadas tras una comprobación administrativa que resultaran confirmadas después en vía administrativa o judicial. El TEAC mantuvo, así pues, que la irrevocabilidad ha de interpretarse *rebus sic stantibus*, en tanto que no cambien las circunstancias, si bien matiza que el cambio de opción solo sería admisible respecto de las «nuevas BINS» sobre las que no pudo optarse con anterioridad, siendo necesario, además, que estas deriven de una improcedente actuación de la Administración.

### **3. La inaplicación del artículo 119.3 de la LGT a las autoliquidaciones y solicitudes de rectificación en la jurisprudencia reciente de la AN**

Como hemos señalado, en su Sentencia de 11 de diciembre de 2020, la AN estima el recurso frente a la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, aunque sin pronunciarse apenas sobre el concepto de opción y las características de la compensación de BINS, señalando que el artículo 119.3 de la LGT, que impide rectificar fuera del periodo reglamentario de declaración «las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración», no es aplicable a las autoliquidaciones, al estar incluido en un precepto dedicado a las declaraciones, que tienen un régimen jurídico distinto. Este régimen estaría contemplado en el artículo 120 de la LGT, en el que se posibilita su rectificación cuando un obligado tributario considere que la autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, «en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3».

<sup>4</sup> En el caso de la Resolución del TEAC de 14 de mayo de 2019 (RG 6054/2017 –NFJ073605–), el contribuyente había compensado en la autoliquidación del IS 2015, presentada poco después de finalizado el plazo, BINS por valor de 2.129.639,99 euros, que fueron eliminadas en la regularización realizada, con la emisión de una liquidación provisional con una cuota a ingresar de 587.299,90 euros.

Como es sabido, el artículo 119 de la LGT define la declaración tributaria como «todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos»; mientras que las autoliquidaciones se definen en el artículo 120.1 de la LGT como:

[...] declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo, y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

Por ello, para la AN resulta indiferente que la compensación de BINS sea o no una opción en los términos del artículo 119.3 de la LGT, «por la sencilla razón» de que este precepto no es aplicable a la rectificación de las autoliquidaciones, señala la sentencia, que añade que la facultad que atribuye el artículo 25 del TRLIS al obligado tributario de poder compensar las BINS con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, «no encuentra ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, y si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT». La reproducción de esta doctrina se encuentra ya en Sentencias posteriores, como la de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 34/2018 –NFJ081950–) de la misma AN y la del TSJ de Extremadura de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 424/2020 –NFJ082522–), en relación con un supuesto de presentación extemporánea de la autoliquidación<sup>5</sup>.

El criterio sostenido por estas sentencias había sido apuntado por Martínez Muñoz (2010, p. 430) para quien, tratándose de dos formas distintas de iniciar la gestión tributaria, la extensión del artículo 119.3 a las autoliquidaciones no se desprende claramente de la norma, pudiendo quedar restringido su ámbito de aplicación a las simples declaraciones. De este modo, el derecho reconocido en el artículo 120.3 de la LGT posibilitaría la rectificación de las opciones dentro del plazo de prescripción, habida cuenta, además, de que la complejidad de las normas tributarias y la presunción de buena fe que debe presidir el análisis del comportamiento del sujeto pasivo impide sostener una excesiva rigidez en su ejercicio<sup>6</sup>. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación administrativa, teniendo en cuenta que el artículo 126.2 del RGGI señala que no podrá solicitarse la rectificación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obliga-

<sup>5</sup> El artículo 130.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección... (RGGI) prevé también la posibilidad de solicitar la rectificación de las declaraciones.

<sup>6</sup> También Fernández Junquera (2004, pp. 498 y 499), al exponer las enmiendas presentadas al proyecto de LGT de 2003 consideraba que no existe contradicción entre los artículos 119.3 y 120.3 de esta norma, al distinguir los conceptos declaración y autoliquidación.

ción tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, el cambio de opción habrá de solicitarse en el marco del trámite de audiencia<sup>7</sup>.

Un criterio similar ha sido aplicado por el TS en su Sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 –NFJ079400–), que distingue también entre declaración y autoliquidación para motivar la aplicación de la reducción del 60 % a los rendimientos del capital inmobiliario descubiertos en el marco de un procedimiento de comprobación, y que el artículo 23.3 de la Ley del IRPF limita a los rendimientos «declarados» por el contribuyente. El TS señala que mientras que la «declaración» viene descrita en el artículo 119 de la LGT, respecto de la que se establece una serie de efectos relativos a las opciones, la autoliquidación aparece regulada en el artículo 120 de la LGT. Aunque este sea el sistema de gestión del IRPF, el TS concluye, con un argumento un tanto confuso, que el artículo 23.3 de la LIRPF solo limita la aplicación de la reducción a las «declaraciones» y no a la comprobación de las autoliquidaciones, en la que los principios de buena administración y regularización íntegra exigen tomarla en consideración.

A nuestro juicio, la mera ubicación del artículo 119.3 de la LGT no permite excluir su aplicación a las opciones que ejercen al autoliquidar, concebida esta como una modalidad de declaración y dado que en el mismo precepto tiene cabida otra disposición propia de tributos gestionados a través del sistema de autoliquidación, como es su apartado cuarto. En este sentido, la mayoría de la doctrina incluye a las autoliquidaciones dentro del ámbito de aplicación del artículo 119.3 de la LGT, aunque limitando los efectos de esta norma, ya sea a través de la inidoneidad del concepto de opción para muchas de las alternativas previstas en la aplicación de las normas en el proceso de autoliquidación o de la imposibilidad de aplicar a todas ellas efectos irrevocables<sup>8</sup>. De la jurisprudencia más reciente del TS relativa a las opciones tampoco se deduce que las autoliquidaciones queden excluidas del ámbito del artículo 119.3 de la LGT. En Sentencias de 5 de mayo de 2014 (rec. núm. 5690/2011 –NFJ055049–) y 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 654/2013 –NFJ082533–) el TS rechazó que en el marco de una comprobación el obligado pueda cambiar los criterios de imputación temporal aplicados para las operaciones a plazo o con precio aplazado en el

<sup>7</sup> En Sentencias de 1 de abril de 2019 (rec. núm. 5613/2017 –NFJ073122–), 4 de abril de 2019 (rec. núm. 6039/2017), 9 de abril de 2017 (rec. núm. 5625/2017) y 10 de abril de 2019 (rec. núm. 6029/2017), el TS interpreta el artículo 126.2 del RGGI en el sentido de que la solicitud de rectificación de una autoliquidación una vez iniciado un procedimiento inspector debe ser tenida en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a su procedencia antes de adoptar la decisión correspondiente en el seno del citado procedimiento. Tal petición no implica, sin embargo, que la Administración deba estar indefectiblemente a los datos «rectificados» por el contribuyente, debiendo únicamente responder a la procedencia de la rectificación a tenor de las alegaciones formuladas.

<sup>8</sup> Montesinos Oltra (2017, p. 146) y Malvárez Pascual (2010, p. 45). También Compañ Parodi (2018, pp. 183. y 589) ha distinguido diversos cauces formales para el ejercicio de las opciones: la autoliquidación del tributo en cuyo proceso aplicativo se establece la opción, la declaración censal, la comunicación y la solicitud.

IS. Más recientemente, y en referencia al mismo criterio de imputación temporal en el IS, el TS reiteró en dos Sentencias de 24 de marzo de 2021 (rechs. núms. 327/2019 –NFJ081576– y 4648/2018 –NFJ081574–) que, aunque las opciones en general no pueden modificarse, puede instarse su rectificación en el marco de las actuaciones inspectoras si a consecuencia de ellas se produce un cambio en el régimen sustantivo de tributación (cambio del régimen de sociedades patrimoniales al régimen general en el caso enjuiciado) y la conducta del obligado no es constitutiva de infracción tributaria. En ellas, el TS parece apuntar, sin embargo, la prevalencia del derecho a la rectificación en tanto que no se hubiera iniciado una comprobación administrativa, al precisar, por una parte, que en el caso enjuiciado no resulta aplicable el artículo 120.3 «pese a su vinculación con el citado artículo 119.3», por no tratarse de una rectificación de una autoliquidación realizada por el propio contribuyente, sino una regularización inspectora. Añade, además, que «la irrevocabilidad de las opciones no es absoluta» y el artículo 120.3 de la LGT es una «buena muestra de ello», debiendo ponderarse los principios de seguridad jurídica y eficacia administrativa con los de proporcionalidad y capacidad económica para flexibilizar la citada regla general. Lo contrario, lejos de favorecer un clima de seguridad jurídica, transparencia y confianza mutua, como se pretende actualmente con el denominado cumplimiento cooperativo, aleja la consecución de ese objetivo, señala el TS. Con ello se apunta a una posible interpretación de estos preceptos en términos similares al régimen establecido en algunos territorios forales, en los que la regla general de la irrevocabilidad de las opciones se ha matizado permitiendo que buena parte de las establecidas en los distintos tributos puedan rectificarse en tanto que no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación<sup>9</sup>.

Pendiente de cómo pueda evolucionar la doctrina del TS en relación con la rectificación de autoliquidaciones, no cabe duda de que la naturaleza de las actividades llevadas a cabo por el contribuyente a la hora de autoliquidar, con la asunción de funciones propias de la Administración tributaria, interpretando normas, calificando actos y operaciones y realizando operaciones de cuantificación, debe venir acompañada de una amplia posibilidad de rectificar los errores u omisiones cometidos, incluyendo la elección de regímenes o alternativas que hubiera realizado y le resulten desfavorables, en aplicación de los principios materiales de justicia tributaria<sup>10</sup>. Aunque no sea posible adoptar un criterio uniforme y cada op-

<sup>9</sup> Así, *vid.*, por ejemplo, los artículos 126 de la Norma foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava, y el artículo 128 de la Norma foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa.

<sup>10</sup> Como destaca Martín López (2011, pp. 40 y ss.), el fundamento de la rectificación de las autoliquidaciones se encuentra en los postulados constitucionales de justicia tributaria, teniendo en cuenta que la actual expansión de la autoliquidación como elemento nuclear de la gestión tributaria no solo traslada al obligado la carga de calcular la prestación tributaria, sino que también conlleva exponerle a eventuales equivocaciones al aplicar la normativa tributaria errores que, *a fortiori*, pueden ser constitutivos de infracción tributaria. Mal se compaginará con la justicia que la Carta Magna predica del sistema tributario compeler al obligado a autoliquidar correctamente los distintos tributos y, a su vez, desproverle de la facultad de instar o proceder a su enmienda y corrección, añade este autor.

ción deba analizarse caso por caso, la concepción del artículo 119.3 de la LGT como una regla general susceptible de verse excepcionada y la aparente prevalencia del derecho a la rectificación de las autoliquidaciones que se deduce de estas sentencias son pasos importantes en la correcta delimitación del ámbito de aplicación de esta norma. En este contexto, analizamos a continuación si la compensación de BINS queda comprendida por los efectos del artículo 119.3 de la LGT, para lo que resulta necesario abundar previamente en el concepto de opción tributaria.

## 4. Las opciones tributarias: concepto y posible aplicación a la compensación de BINS

### 4.1. Posturas doctrinales en torno al concepto de opción tributaria

Como es sabido, el artículo 119.3 de la LGT establece que «las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a este momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración». Se considera que, en estos casos, al elegir el obligado un determinado régimen tributario, queda vinculado por sus propios actos, que no podrá modificar en aras del principio de seguridad jurídica y por razones de eficacia en la gestión administrativa, según ha entendido el TS en diversas sentencias recientes (Sentencias de 24 de marzo de 2021, recs. núms. 327/2019 –NFJ081576– y 4648/2018).

Esta norma, introducida en la LGT de 2003, no recoge un concepto normativo de opción, ni se remite a la normativa propia de cada tributo para identificar de forma expresa qué supuestos han de considerarse como tales, lo que ha generado gran inseguridad jurídica y abierto un campo abonado a la conflictividad. A falta de definición expresa, cabe distinguir dos grandes posturas doctrinales sobre lo que pueda considerarse una opción. Así, para algunos autores existe un derecho de opción cuando la subsunción del hecho imponible real bajo el hecho imponible normativo no conduzca de forma necesaria a una determinada consecuencia jurídica, sino a una elección del obligado de la consecuencia jurídica aplicable de entre las posibles, como han señalado Báez Moreno (2002, p. 39) y De Juan Lozano (2018, núm. 242)<sup>11</sup>. Dentro de esta línea, las opciones se han definido también por Compañ Parodi (2018, p. 95) como la disyuntiva normativamente establecida al objeto de dar cumplimiento a alguno de los fines contemplados en el ordenamiento tributario y, en virtud de la cual, los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de dos o más disposiciones o de dos o

<sup>11</sup> Por su parte, Malvárez Pascual (2010, p. 25) señala también que el ejercicio de una opción fiscal permite a un contribuyente elegir, de entre los que permite la normativa en cada caso, el régimen tributario más ventajoso. *Vid.*, también sobre la noción de opción tributaria, Falcón y Tella (1998, pp. 5 y ss.).

más regímenes tributarios, de incompatible aplicación simultánea, quedan facultados para escoger una de tales alternativas, siendo la elección o la falta de ella vinculante tanto para la Administración como para los obligados tributarios legitimados a efectuarla y, en su caso, para otros obligados afectados por la misma. Así, la opción por el régimen de estimación objetiva o directa en el IRPF; el régimen de los grupos en el IVA o el régimen de las fusiones, escisiones y demás operaciones de reestructuración empresarial en el IS son ejemplos clásicos de regímenes opcionales que, lejos de constituir supuestos excepcionales, resultan cada vez más frecuentes y suponen cierta ruptura con el carácter imperativo que tradicionalmente ha caracterizado este sector del ordenamiento, como ha destacado esta autora (Compañ Parodi, 2018, p. 27).

Sobre esta noción amplia de opción es necesario realizar dos matizaciones. La primera es la exclusión de esta categoría de los beneficios fiscales o elementos de minoración de bases o cuotas, aunque se encuentren sujetos a requisitos de forma o plazo para su aplicación, sin perjuicio de las precisiones que luego realizaremos en relación con incentivos de aplicación incompatible. Como señala De Juan Lozano (2018, núm. 265), los contribuyentes no «optan» por incluir en sus autoliquidaciones todas aquellas partidas que operan con signo negativo para la cuantificación de las bases imponibles o cuotas tributarias porque tales preceptos se introducen en la configuración normativa de los elementos de cuantificación del tributo a través de normas puramente objetivas con distinta operatividad: acomodar el gravamen al principio de capacidad económica o al principio de neutralidad en el IVA o promover finalidades extrafiscales del sistema tributario, atendiendo a diversos objetivos de política económica y social. En estos casos no puede decirse que exista propiamente la alternativa de aplicar el beneficio fiscal o no hacerlo, debiendo valorarse en cambio si las exigencias formales o temporales establecidas para su disfrute resultan proporcionadas y pueden implicar la pérdida del derecho aunque se reúnan los requisitos sustantivos para su aplicación<sup>12</sup>.

La segunda precisión que es necesario realizar es que, aun partiendo de un concepto amplio de opción, la atribución inexorable de efectos irrevocables a la elección realizada, sin tomar en consideración las características y finalidad de las distintas tipologías de opción, no siempre se encuentra justificada y ocasiona efectos difícilmente admisibles desde el punto

---

<sup>12</sup> Fernández López (2019, pp. 51-86) alerta, en este sentido, de la creciente tendencia a condicionar el ejercicio de beneficios fiscales al plazo de declaración del tributo. Así ha ocurrido, en el ámbito autonómico con determinadas reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para las que se establece que su falta de aplicación en la autoliquidación o la no presentación de esta implica renunciar a su ejercicio (art. 23.Uno del DLeg. 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, por ejemplo). Como destaca este autor, estas normas no resultan adecuadas al principio de proporcionalidad, equiparando beneficios fiscales y opciones tributarias para impedir su aplicación concluido el periodo voluntario, con la consiguiente confusión dogmática e ignorando que el beneficio fiscal es un elemento indisolublemente unido al presupuesto de hecho del tributo que modula su cuantía *por imperativo legal*, con independencia de que se presente o no en plazo la declaración.

de vista de los principios de capacidad económica, igualdad y buena fe. Así, para Malvárez Pascual (2010, pp. 53 y 53) «el impedimento categórico» establecido en el artículo 119.3 de la LGT carece de todo sentido, siendo necesario distinguir entre los distintos tipos de opciones existentes para determinar si procede o no impedir su modificación transcurrido el periodo voluntario. Para ello es fundamental diferenciar entre aquellas que se ejercen en relación con circunstancias ya producidas, respecto de un periodo impositivo ya concluido y que habitualmente se ejercen en el marco de una autoliquidación, como el régimen de tributación individual o conjunta en el IRPF, en las que la elección de un régimen desfavorable al obligado permitiría presumir la comisión de un error, siendo posible además su rectificación si cambian los datos o elementos que determinaron la elección<sup>13</sup>. La atribución de carácter vinculante podría admitirse, en cambio, en aquellos casos de opción por un determinado régimen fiscal a futuro, en atención a circunstancias contingentes y con un componente aleatorio que incluye ventajas e inconvenientes y que es asumido en el momento de ejercer la elección, como ocurre, por ejemplo, en relación con el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos.

En esta línea, y como ya hemos resaltado, el TS viene a concebir en sus sentencias más recientes la irrevocabilidad de las opciones como una regla general susceptible de verse excepcionada en atención a los principios de proporcionalidad, capacidad económica y buena fe, atendiendo a las características de la opción y circunstancias de cada caso. En su Sentencia 24 de marzo de 2021 (rec. núm. 327/2019 –NFJ081576–), parece acoger también la distinción entre opciones ejercidas *ex ante* y *ex post*, cuando señala sobre su rectificación en el marco de una regularización que:

[...] si la opción se hubiera ejercitado *ex ante*, [...] podría decirse que el contribuyente ya ha asumido un cierto nivel de incertidumbre y que por tanto, el cambio de las circunstancias ya debió ser contemplado y previsto por él, pero en el caso presente la opción se ejerció *ex post*, por lo que la incertidumbre se reduce mucho, de manera que una alteración de las circunstancias tan significativa como dejar de tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales para pasar a tributar por el régimen general, con lo que ello comporta, obliga a considerar que, en esas condiciones, la opción sobre la imputación temporal de renta es revocable.

La necesidad de distinguir este tipo de supuestos ha llevado a algún autor a formular un concepto más restrictivo de opción, aplicable solo a aquellas que deben ejercerse con carácter censal o «formularse por el obligado tributario con anterioridad a la realización de los hechos a cuya calificación y cuantificación afectan, siendo la incertidumbre sobre sus consecuencias un elemento sustancial de este concepto», tal y como entiende Montesinos Oltra<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> En este sentido también Simón Mataix (1999, pp. 351 y ss.).

<sup>14</sup> También Gómez Taboada (2012, pp. 37 y 38) considera que las opciones tributarias no pueden identificarse con la universalidad de facultades que asisten al contribuyente a la hora de tomar decisiones que afecten de un modo u otro a la cuantificación de su deuda tributaria.

El concepto de opción quedaría restringido a las denominadas opciones de régimen completo, aquellas en las que la elección de un determinado régimen jurídico a futuro conlleva consecuencias indeterminadas, favorables o desfavorables, que se asumen en el momento de elección sin posibilidad de alteración posterior, como el régimen de estimación directa u objetiva, ya señalado, o la modalidad de prorrata en el IVA, con vinculación para periodos impositivos posteriores<sup>15</sup>. La calificación como opción sería, en cambio, más dudosa cuando la teórica elección debe formularse con posterioridad, incluso en un supuesto tan paradigmático como el de la opción entre declaración individual o conjunta en el IRPF y más aún en aquellos casos en que aparecen involucrados incentivos fiscales incompatibles, como la exención de rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero (art. 7 p) LIRPF de 2006) y el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.3 b) del RIRPF, aunque se califiquen como opciones por la normativa reguladora<sup>16</sup>. Para este autor, el hecho de que la norma no predetermine la aplicación de uno u otro régimen porque resulte imposible determinar en abstracto en el plano normativo cuál de ellos resultará más favorable al contribuyente en cada caso, no permite entender que se le otorgue un derecho de opción, pues en el momento de aplicarse ya puede determinarse el resultado más ventajoso, de manera que no «es posible atisbar ninguna circunstancia» por la que el obligado «pueda decantarse por la menos favorable, ni por la que pueda entenderse que el designio de la norma sea imponerle las consecuencias desfavorables de un posible error en su determinación»<sup>17</sup>. Finalmente, se distinguen otros supuestos intermedios, en los que la determinación de la alternativa aplicable despliega su eficacia de forma inmediata sobre hechos ya acaecidos en el momento en el que debe efectuarse, pero con efectos inciertos a futuro, tal y como ocurre en el caso de algunas alternativas de imputación temporal de rentas o gastos en el IRPF o IS, supuestos sobre los que se han centrado principalmente las sentencias del TS recaídas hasta el momento en materia de opciones<sup>18</sup>.

Cabe concluir, por tanto, que ambas tesis sobre la noción de opción tributaria, ya sea a través de la idoneidad de este concepto para muchas de las alternativas previstas en la aplicación de las normas en el proceso de autoliquidación o de la imposibilidad de atribuir efectos irrevocables a toda la tipología de las existentes, llegan a la conclusión de la necesaria limitación de los efectos del artículo 119.3 de la LGT.

<sup>15</sup> Frente a las podrían denominarse «opciones singulares de naturaleza ocasional», entre las que, como ha destacado Montesinos Oltra (2016, p. 103) cabría incluir al ejercicio del derecho a compensar, de tratarse efectivamente, de una opción. *Vid.* esta clasificación en Calvo Ortega (2008, p. 452). También Martínez Muñoz (2010, p. 430)

<sup>16</sup> Cfr. Montesinos Oltra (2017, pp. 110 y 147).

<sup>17</sup> Para este autor (2017, pp. 113, 114, 123 y 146), la previsión de consecuencias jurídicas alternativas para un mismo presupuesto de hecho, aunque necesaria, no es suficiente para hablar de opción tributaria, que solo concurrirá, en cuanto derecho a elegir, si su ejercicio puede tener efectos futuros o sobre terceros respecto de los que pueda predicarse una situación de incertidumbre jurídicamente relevante para quien la ejerce.

<sup>18</sup> *Vid.* sobre estos supuestos intermedios, Montesinos Oltra (2017, p. 137).

## 4.2. La configuración de la compensación de BINS en el IS

En relación con la compensación de BINS, el artículo 26 de la LIS permite a quien las hubiera obtenido compensar su importe en los periodos siguientes, con la finalidad de realizar una estimación plurianual de la renta de la sociedad. A través de esta figura se logra que el obligado tributario resulte gravado por la renta obtenida a lo largo del tiempo, con la finalidad de realizar una estimación de la renta ajustada a su capacidad económica. Su vinculación con el principio de capacidad económica la convierte en un elemento esencial en la cuantificación del gravamen por el IS, constituyendo una minoración estructural de la base imponible, lejos de su consideración como incentivo fiscal<sup>19</sup>.

Desde sus primeros antecedentes normativos, la aplicación de las BINS en cada periodo no ha sido imperativa precisamente para favorecer su optimización en el caso de solaparse con deducciones a aplicar sobre la cuota. Así se desprendía del artículo 156 del antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, al establecer que la compensación se practicaría:

1. [...] distribuyendo la cuantía en la proporción que el sujeto estime conveniente.
2. A estos efectos, la base imponible [...] se minorará por el importe que la sociedad decida compensar de las bases imponibles negativas habidas en los cinco años precedentes.

Una vez desaparecido el plazo máximo de compensación de las BINS en la Ley 27/2014, el vigente artículo 26 de la LIS señala que:

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

La aplicación de las BINS en cada periodo no viene, por tanto, predeterminada por la norma, como ocurre en el IRPF en relación con las bases negativas general y del ahorro y las bases liquidables negativas, para las que los artículos 47 y siguientes de la LIRPF prevén que la compensación se practique «en la cuantía máxima que permita» la ley en cada periodo. A falta de previsión similar, y vistos los antecedentes normativos, hay que entender que en el IS el contribuyente puede reservar una parte de las BINS para perio-

<sup>19</sup> *Vid.*, al respecto, Cordero González (2017, p. 45)

dos posteriores si su aplicación resulta incompatible con otras deducciones o incentivos a aplicar sobre la base o la cuota, sujetos a plazo o que desee aplicar de forma preferente del modo que le resulte más favorable, para evitar la pérdida de beneficios fiscales que promocionan conductas protegidas por otros valores o principios constitucionales y no interferir, como afirma Montesinos Oltra (2016, pp. 103 y ss.), en los objetivos perseguidos por estas últimas<sup>20</sup>.

Así pues, en su autoliquidación, el obligado podrá decidir aplicar las BINS u otras bonificaciones o deducciones, tomando en consideración su menor plazo de aplicación o mayor certeza en su determinación, con la finalidad de maximizar su aprovechamiento o lograr mayor seguridad jurídica<sup>21</sup>. Es en este sentido amplio, al no venir predeterminada por la norma la aplicación de uno u otro, en el que cabe atribuir carácter opcional a la compensación de BINS, si bien el posible solapamiento entre BINS y otros incentivos ha perdido peso en los últimos años ante la reducción del número de deducciones en la LIS de 2014 y la limitación cuantitativa de la compensación de BINS en la base al 70 % de su importe, cuando excedan del millón de euros. De no existir incompatibilidad con otros beneficios fiscales, la compensación de BINS se aproxima a otras partidas negativas o exenciones que constituyen elementos objetivos de cuantificación de la obligación tributaria y que carecen del componente volitivo propio de las opciones. A pesar de ello, los supuestos que han resultado controvertidos y dado lugar a la doctrina administrativa y jurisprudencia más reciente se han referido a casos en los que las BINS no concurrían con otros incentivos, sino que se habían consignado erróneamente o presentado la declaración fuera de plazo, aspectos que deberían poder subsanarse por el cauce del artículo 120.3 de la LGT, con la exigencia, en su caso, de los recargos del artículo 27 de la LGT o la imposición de la sanción del artículo 198 de la LGT si el resultado de la declaración extemporánea no fuera a ingresar.

<sup>20</sup> Más recientemente, resaltando las diferencias existentes entre la compensación de bases negativas y otras opciones y cuestionando su calificación como tal, *vid.*, del mismo autor, 2017, pp. 10 y ss. y 2019, pp. 69 y ss. *Vid.*, también sobre la naturaleza y configuración de la compensación de BINS, Cordero González (2017).

<sup>21</sup> En relación con las deducciones del capítulo IV de la LIS (para incentivar la realización de determinadas actividades; por actividades de investigación, desarrollo en innovación tecnológica; por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo; por creación de empleo; por creación de empleo para trabajadores con discapacidad y por inversiones por autoridades portuarias), el artículo 39 señala que se aplicarán una vez deducidas las de los capítulos II y III, pudiendo las cantidades pendientes no deducidas llevarse a los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, salvo la del artículo 35 de la ley, que podrá aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. En los capítulos II y III se recogen las deducciones para evitar la doble imposición jurídica (art. 31) y la doble imposición económica internacional en dividendos y participaciones en beneficios (art. 32), señalándose que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes. Las correspondientes al capítulo III son las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y por la prestación de servicios públicos locales.

Esta apreciación se ha puesto de manifiesto en diversas sentencias del TSJ del País Vasco en relación con la aplicación de deducciones en la cuota, que solo ha considerado como opción en la medida en que resulten incompatibles con otros incentivos o beneficios fiscales, por lo que su omisión en la autoliquidación presentada no impide su aplicación transcurrido el periodo voluntario, al considerarse que el obligado ha cometido un error al autoliquidar la deuda<sup>22</sup>. Así, la Sentencia del TSJ del País Vasco de 5 de marzo de 2018 (rec. núm. 1089/2017 –NFJ071789–) estima la reclamación presentada frente a la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación para incluir una deducción por inversión en activos no declarada inicialmente. A falta de alternativa entre regímenes tributarios, la omisión de la deducción,

[...] lejos de resultar indicativa de una previa elección del sujeto pasivo entre dos regímenes o beneficios tributarios diferentes, entraña la sola pérdida de la única ventaja fiscal por quien cumple todas las condiciones para su disfrute, cuando es presumible que todo contribuyente quiere ver reducida su cuota tributaria; de lo que cabe inferir que la no aplicación de la deducción es un mero error, rectificable por el cauce del art. 118.2 de la NFGT, y no, la revocación de una opción antes ejercitada.

Y añade que, «aun siendo voluntaria la aplicación de la deducción, esto es, potestativo y no imperativo su ejercicio, la inexistencia de otros regímenes o beneficios tributarios respecto de la inversión en activos no corrientes nuevos, con los que pueda resultar incompatible (art. 37.7, regla 3.<sup>a</sup>, de la NFIS) y constituyan por ende alternativa para el contribuyente en el momento de presentar su declaración, excluye su consideración como opción»<sup>23</sup>. Similar criterio siguen las Sentencias del mismo tribunal de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 1025/2018 –NFJ077610–), 2 de octubre de 2020 (rec. núm. 907/2019), 19 de octubre de 2020 (rec. núm. 882/2019 –NFJ079935–) y, en relación con la compensación de BINS, la Sentencia de 19 de junio de 2020, del TSJ de Cataluña (rec. núm. 1379/2019 –NFJ079282–), considerando que no constituye una opción en sentido propio.

<sup>22</sup> La posible consideración como opción de la disyuntiva entre la aplicación de beneficios fiscales incompatibles fue abordada también en la Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2008 (RG 3277/2006 –NFJ030929–), que califica como opción la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF, pero solo en tanto que se articula como una alternativa al gravamen de la ganancia con la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual, cuando estaba vigente, flexibilizando en todo caso las exigencias formales para su aplicación. Como destacó De Juan Lozano (2018, núm. 475), de esta resolución se concluye que individualmente consideradas, ni la aplicación de la exención ni la aplicación de la deducción se corresponden con una opción a los efectos de la LGT, artículo 119.3. Es una opción a elegir, cuando se puede, entre la exención por reinversión y la deducción por inversión, pero no es una opción la aplicación de una u otra al margen del problema que plantea su incompatibilidad sobre una misma base de cálculo.

<sup>23</sup> *Vid.*, sobre estas sentencias, Sáenz Dopereiro (2020, pp. 1 y ss.).

A la vista de esta jurisprudencia, alguno de los territorios forales ha modificado, sin embargo, la normativa del IS para recoger expresamente que el mero hecho de poder aplicarse determinados créditos o incentivos fiscales a lo largo del tiempo constituye también una opción, aunque no exista alternativa o incentivo incompatible. Así, la Norma foral 6/2020, de 15 de julio modificó, efectivamente, el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya que, a diferencia de la normativa estatal, contempla un listado de los supuestos que se califican expresamente como opciones, para señalar que «a los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, se entenderá que en este impuesto son opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, incluso cuando no tengan una alternativa o solución incompatible», las que se enumeran después, incluyendo expresamente la compensación de bases imponibles negativas, además de diversas deducciones. Esta norma añade además que las opciones se entenderán ejercitadas «cuando el contribuyente no consigne en la autoliquidación del Impuesto ningún importe por el concepto de que se trate, incluso cuando la medida en cuestión no tenga una alternativa o solución incompatible con ella». De este modo, en contra del criterio que hemos mantenido, la falta de incorporación del beneficio fiscal a la autoliquidación no constituye un error susceptible de rectificación, sino que se considera una opción implícita por diferir su aprovechamiento a periodos posteriores, lo que supone en definitiva sujetar el ejercicio de estos derechos en cada periodo a un plazo preclusivo más allá del plazo de prescripción, si bien para algunas de las opciones, como la compensación de BINS, se prevé expresamente la posibilidad de rectificar la autoliquidación finalizado el plazo voluntario, siempre que no se hubiera producido un requerimiento de la Administración tributaria.

Por otra parte, aun cuando la compensación de BINS pueda concurrir con otros incentivos considerados incompatibles, tampoco parece que tenga sentido rechazar la solicitud de rectificación cuando la aplicación realizada resulte errónea y perjudique al obligado, al haberse aplicado por ejemplo BINS en lugar de deducciones próximas a caducar. En estos casos no existe ninguna razón para considerar que el cambio de criterio sea arbitrario o que la solicitud de rectificación entrañe una carga administrativa excesiva y diferente de la que genera cualquier otra solicitud dentro de este procedimiento. El mismo criterio cabría mantener en otros supuestos clásicos de opciones que podrían considerarse «retrospectivas» de conformidad con el criterio antes expuesto, como la elección entre el régimen de tributación individual o conjunta, del artículo 83 de la LIRPF o la exención de los rendimientos por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7 de la misma ley, frente a los excesos excluidos de tributación. Esta no ha sido, sin embargo, la tesis imperante hasta el momento en la jurisprudencia, que solo ha considerado admisible su rectificación cuando el eventual error cometido al determinar el régimen aplicable no sea imputable al interesado y esté debidamente acreditado, sin que pueda entenderse probado con la mera constatación de la elección de un régimen desfavorable. Así lo ponen de manifiesto, entre otras muchas, la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 14 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1637/2018 –NFJ077621–), que rechaza la rectificación de una autoliquidación para aplicar el régimen de tributación conjunta por parte de un contribuyente que alegaba haber sufrido un error mate-

rial, al haber considerado que no podía aplicarla al encontrarse en situación de viudedad, o la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de septiembre de 2019 (rec. núm. 527/2017 –NFJ082524–), en la que se rechaza también la rectificación del error cometido al haber optado por la declaración individual, a pesar de no haber obtenido rendimientos el cónyuge y de que en ejercicios anteriores se había declarado siempre conjuntamente<sup>24</sup>. En relación con el régimen de la exención de los rendimientos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero del artículo 7 p) de la LIRPF, la Sentencia del TSJ de Extremadura de 13 de marzo de 2020 (rec. núm. 409/2019 –NFJ078979–) impide también la rectificación de la opción por el régimen de excesos (art. 9.A.3.b).4.º del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del IRPF), efectuada al confirmar el borrador de declaración, a pesar de resultar claramente perjudicial para el obligado<sup>25</sup>.

En relación con la compensación de BINS, es necesario tener en cuenta, por otra parte, la inseguridad que genera la atribución de los efectos vinculantes a un supuesto que no viene identificado como tal en su normativa reguladora, como destacó la Sentencia de 19 de junio de 2020, del TSJ de Cataluña (rec. núm. 1379/2019 –NFJ079282–), a diferencia de otros casos en los que se alude expresamente a la posibilidad de optar. La necesidad de que las opciones vengan delimitadas adecuadamente por la norma y ofrezcan la certeza suficiente para dotarlas de carácter vinculante ha sido destacada recientemente por el TS en su Sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 5692/2017 –NFJ077903–), que admite la modificación de las opciones cuando «las alternativas ideadas normativamente y sus consecuencias no se encuentren delimitadas de forma adecuada en la norma»<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> Esta sentencia cita la del mismo TSJ de Castilla y León de 14 de diciembre de 2012 (rec. núm. 454/2009 –NFJ049907–), que concluye que la alternativa entre el régimen de tributación conjunta e individual «es una genuina opción tributaria que, por definición, es susceptible de producir un resultado diferente según se escoja una u otra vía, de suerte que la consideración como más favorable de una frente a otra, [...], se presume conocido y aceptado por quien la realiza, por lo que la mera constatación de la naturaleza más desfavorable de la opción efectivamente elegida por el contribuyente no puede sin más erigirse en prueba del error que se invoca». Las Sentencias del TSJ de Cataluña de 3 de junio de 2004 (rec. núm. 471/2000 –NFJ020478–) y 17 de mayo de 2005 (rec. núm. 1129/2001 –NFJ082525–) señalan también que el carácter invariable de la opción por la tributación conjunta o individual responde a criterios de seguridad jurídica excluyentes de caprichosos cambios de criterio, de modo que el cambio de opción solo resulta admisible si el error esgrimido deriva de circunstancias no imputables a los interesados, ante la aparición, por ejemplo, de una la declaración judicial de paternidad o de incapacidad que altere la composición de los miembros de la unidad familiar con efectos retroactivos.

<sup>25</sup> En este caso se había alegado por el contribuyente que no había tenido realmente la posibilidad de optar, confirmando únicamente el borrador de declaración en el que se había aplicado uno de los regímenes. El tribunal señala, sin embargo, que «las opciones no tienen por qué consistir exclusivamente en marcar una casilla» sino que también consisten «en la forma en que los ingresos son calificados y declarados». *Vid.*, también al respecto, la Consulta de la Dirección General de Tributos V4107/2016, de 26 de septiembre (NFC061954).

<sup>26</sup> Delgado Pacheco y García Ruiz (2020, pp. 51 y ss.) aluden incluso al «principio de claridad» para atribuir efectos vinculantes a las opciones.

## 5. La compensación de BINS en autoliquidaciones extemporáneas: los recursos de casación pendientes ante el TS

La Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 –NFJ066140–), ahora anulada por la AN, rechazó también que la compensación de BINS pueda practicarse una vez transcurrido el periodo voluntario, aunque el propio obligado regularice su situación presentando la autoliquidación de forma espontánea. El mismo criterio siguieron otras dos Resoluciones del TEAC, las de 4 de abril (RG 3285/2018 –NFJ074059–) y 14 de mayo de 2019 (RG 6054/2017 –NFJ073605–) que abordaban propiamente supuestos de declaración extemporánea, confirmando la regularización administrativa que eliminaba las BINS compensadas y liquidaba la deuda correspondiente. En estos casos, se considera que, transcurrido el periodo voluntario, se opta implícitamente por no compensar y diferir la compensación a periodos posteriores, de modo que la presentación de la declaración fuera de plazo constituye un cambio de la opción prohibido por el artículo 119.3 de la LGT.

A nuestro juicio, esta tesis supone sujetar el ejercicio del derecho a la compensación dentro de cada periodo a un plazo específico no previsto en la normativa tributaria, en contra del principio de proporcionalidad y sancionando de forma impropia el retraso en el cumplimiento del deber de declarar, con gran incidencia sobre el principio de capacidad económica. Así lo ha destacado también el TSJ de Cataluña en la Sentencia de 19 de junio de 2020 (rec. núm. 1379/2019 –NFJ079282–), que resalta como esta tesis obstaculiza la determinación de la renta gravada conforme a la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo, impidiendo de manera incluso definitiva este fin cuando se trate del último ejercicio de la sociedad o del último en el que resulte legalmente posible la compensación. También la Sentencia de 27 de mayo de 2020 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 895/2018 –NFJ082618–) ha puesto de manifiesto que la presentación extemporánea de la autoliquidación no puede dar lugar una «alteración arbitraria de la base imponible del impuesto por la sustracción de uno de sus componentes», atendiendo a «presunciones no previstas en las leyes, ni racionalmente deducibles del comportamiento del contribuyente».

Efectivamente, la jurisprudencia reciente de los TSJ ha rechazado de forma mayoritaria el criterio administrativo a partir de dos argumentos fundamentales. Por una parte, la consideración de que la prohibición de compensar implica un efecto punitivo no previsto en el ordenamiento tributario para las declaraciones extemporáneas, ante la inexistencia de una norma jurídica que de manera reglada y acabada determine el sentido de la voluntad del obligado como consecuencia de la falta de presentación de la declaración en plazo<sup>27</sup>. La

<sup>27</sup> La compensación de BINS nada tiene que ver con el supuesto abordado por el TS en su Sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 5692/2017 –NFJ077903–), relativa al régimen especial del IRPF para trabajadores desplazados, que permite a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España optar por tributar por este impuesto o por el impuesto sobre la renta de no residentes durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes, bajo ciertos requisitos. El TS

presentación extemporánea de la autoliquidación acarrearán, en su caso, la imposición de la sanción correspondiente a la infracción del artículo 198 de la LGT por no presentar en plazo autoliquidaciones sin perjuicio económico, pero no puede motivar la pérdida de los beneficios, exenciones, facultades u opciones recogidas en la autoliquidación, sin que la extemporaneidad pueda sancionarse de forma adicional con la cantidad reclamada al eliminarse las BINS, señala certeramente la Sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de mayo de 2020 (rec. núm. 267/2019 –NFJ078519–). Por otro lado, la omisión de la presentación de la autoliquidación no conlleva una opción implícita por la pérdida del derecho, pues no implica un «actuar positivo», ni una declaración presunta de la sociedad (Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de junio de 2020, rec. núm. 1379/2019 –NFJ079282–). Al contrario, la presunción debería operar en sentido inverso, considerando que se ha incurrido en un error, teniendo en cuenta, además, que en este caso existe constancia de la voluntad expresa del interesado en aplicar las BINS, aunque ejercite su derecho de forma extemporánea<sup>28</sup>.

Gran parte de estos pronunciamientos han sido recurridos en casación ante el TS, admitidos mediante Autos de 13 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4300/2020 –NFJ079749–) y 22 de enero de 2021 (recs. núms. 4006/2020 –NFJ080708– y 4464/2020), en los que el TS tendrá que decidir si interpretando el artículo 119.3 de la LGT «es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente» o bien determinar «si el ejercicio de la opción compensatoria de bases negativas es un mero requisito formal cuya inobservancia no puede dar lugar a la pérdida del derecho a tributar en el régimen especial, al cumplir todos los requisitos materiales al efecto o, por el contrario, constituye la imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles, lo cual posee contenido material con sustantividad propia».

---

concluye que, transcurrido el plazo para acogerse al régimen especial sin haberse efectuado la comunicación correspondiente, estableciendo la norma otro régimen subsidiario aplicable por defecto, transcurrido un determinado plazo cabe entender que se opta implícitamente por este último, sin posibilidad de rectificación posterior.

<sup>28</sup> La Sentencia del TSJ de Madrid de 18 de noviembre de 2020 (rec. núm. 898/2019 –NFJ081891–) destaca que la presunción de renuncia a la aplicación de las BINS que se deduciría de la falta de presentación de la autoliquidación en plazo «no está contemplada en norma alguna y no deriva de ningún acto concluyente, claro e inequívoco del propio contribuyente» y, de existir, quedaría desvirtuada por la declaración extemporánea del interesado en la que ejercita su derecho, declaración que no modifica ninguna presentada previamente, de manera que no puede considerarse como rectificativa de otra anterior. Por el contrario, los TSJ de Castilla y León (Burgos) y Galicia en Sentencias de 16 de diciembre de 2019 (rec. núm. 105/2019 –NFJ077606–) y 22 de enero de 2020 (rec. núm. 15277/2019 –NFJ082619–), respectivamente, secundaron, la doctrina del TEAC en cuanto a la imposibilidad de compensar BINS en autoliquidaciones extemporáneas, destacando esta última la posibilidad de variar su doctrina si el pronunciamiento del TS en los recursos de casación 6189/2017 (de 4 de abril de 2018), 4648/2028, (de 12 de abril de 2018), y 327/2019 (de 30 de abril de 2019), flexibilizaba el tenor literal del artículo 119.3 de la LGT para admitir la rectificación de las opciones en determinados supuestos, como finalmente ocurrió.

## 6. Compensación de BINS y regularización íntegra en el marco de un procedimiento de comprobación

Sobre la aplicación del artículo 119.3 de la LGT a compensación de BINS existe ya un pronunciamiento del TS, en Sentencia de 22 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2654/2016 –NFJ069239–), relativa al aprovechamiento de BINS en el marco de un procedimiento inspector. En concreto, se aborda un supuesto en el que el contribuyente solicita absorber el incremento de renta liquidado (2003) en el marco de un procedimiento de comprobación, con BINS que no habían sido aprovechadas en ese periodo por insuficiencia de base y compensadas en periodos posteriores (2005). La Administración consideró que la compensación de BINS era una opción del artículo 119.3 de la LGT y rechazó su rectificación. El TS estimó sin embargo el recurso aludiendo a la necesidad de «cohonestar el artículo 119.3 de la LGT con el principio de íntegra regularización», destacando que:

[...] cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación, procede atender a todos los componentes [...] tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario [...] y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia.

De modo que, antes de dictar la liquidación resultante de la actividad inspectora, la Administración habría de resolver si procedía la compensación, pero sin oponer como obstáculo que el derecho a realizar esta solicitud hubiera «precluido», y previa revisión de los ejercicios posteriores para dejar sin efecto la compensación practicada<sup>29</sup>. El mismo criterio mantiene la AN en su Sentencia de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 34/2018 –NFJ081950–).

Esta posibilidad fue limitada expresamente después en el artículo 119.4 de la LGT, tras su modificación por Ley 34/2015, en virtud del cual:

[...] en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos.

<sup>29</sup> Con ello, el TS siguió el criterio contrario al que habían aplicado algunas sentencias de tribunales inferiores, como la del TSJ de Cataluña de 4 de diciembre de 2015 (rec. núm. 671/2012 –NFJ082620–) que, antes de la introducción en la LGT de la prohibición expresa en el artículo 119.4 y, partiendo de la doctrina del TS sobre la irrevocabilidad de las opciones, rechazaron que pudieran presentarse declaraciones complementarias para eliminar las BINS ya compensadas en determinados periodos y trasladarlas al periodo objeto de comprobación, para absorber el incremento de la base derivado de la regularización.

La posibilidad de aprovechar BINS pendientes en el marco de una regularización ya se derivaba, en todo caso con anterioridad, del artículo 195 de la LGT, que prevé que la infracción establecida en este artículo por determinar improcedentemente BINS, sea aplicable también cuando se declare incorrectamente renta neta o incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones, por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación. Efectivamente, en estos casos, se produce un efecto equivalente al contemplado en esta infracción, al haberse declarado de forma indebida, como pendientes para ejercicios posteriores, BINS que absorben la cuota del periodo regularizado<sup>30</sup>. En este sentido, es necesario aclarar que la finalidad de la reforma efectuada por Ley 34/2015 no fue la de habilitar esta posibilidad, ya contemplada con anterioridad, sino introducir la limitación establecida ahora en el artículo 119.4 para imposibilitar trasladar al periodo comprobado las ya compensadas en otros posteriores, mediante la presentación de declaraciones complementarias, alterando la calificación de la infracción eventualmente cometida, tal y como destacó la memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de ley<sup>31</sup>.

Fuera de esta limitación, no parece que pueda establecerse ninguna otra en cuanto al aprovechamiento de las BINS pendientes en el marco de una regularización. La interpretación que realizó el TEAC en su Resolución de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 –NFJ066140–), permitiendo solo la compensación si se hubiera aprovechado el máximo posible de BINS y siempre que la autoliquidación se hubiera presentado en plazo, no encuentran acomodo en la literalidad del artículo 119.4 de la LGT y propicia, además, resultados difícilmente compatibles con los principios de capacidad económica e igualdad. Así, no tiene sentido impedir la compensación a quien regulariza su situación de forma espontánea presentando tardíamente su autoliquidación o a quien comete un error en la cuantía de las aplicadas y permitirle en cambio, en el ámbito de un procedimiento de comprobación a quien oculta renta, aunque hubiera presentado la declaración en plazo y compensado el máximo posible de BINS en función de la renta declarada<sup>32</sup>. En este sentido, cabe recordar la reciente Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021 (rec. núm.1302/2020 –NFJ081316–) que, en virtud del mismo principio de íntegra regularización, y a pesar del tenor literal del artículo 23.2 de la LIRPF,

<sup>30</sup> Sobre la configuración de esta infracción, *vid.* Cordero González (2017, pp. 222 y ss.).

<sup>31</sup> Sobre la extensión del artículo 119.4 de la LGT y la referencia contenida en el mismo a la rectificación de autoliquidaciones, *vid.* Falcón y Tella (2016), Montesinos Oltra (2016) y Cordero González (2017, pp. 143 y ss.).

<sup>32</sup> Como señala Montesinos Oltra (2016, p. 104), no cabe inferir que el nuevo artículo 119.4 comporte tácitamente una prohibición en el caso de que la regularización sea voluntaria, de modo que solo quepa alterar la cuantía compensada cuando se efectúe en el marco de la regularización administrativa del periodo, sino más bien al contrario, que la única hipótesis que queda prohibida ahora es, como establece expresamente el precepto, la de recuperación de cantidades ya aplicadas una vez iniciado un procedimiento de comprobación, lo que supone a contrario que con anterioridad este momento puede realizarse cualquier modificación.

interpreta este precepto de forma flexible para posibilitar la aplicación, en el marco de un procedimiento de comprobación, de la reducción prevista para los rendimientos de inmuebles destinados a vivienda que no hubieran sido declarados por el obligado, aspecto cuya modificación, precisamente para salir al paso de esta jurisprudencia, se ha llevado a cabo en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal<sup>33</sup>.

La doctrina del TS en estos casos difiere de la aplicada en sus sentencias relativas a la opción por la aplicación de uno u otro criterio de imputación temporal en el IS. Así, en Sentencias de 6 de febrero de 2012 (rec. núm. 1928/2008 –NFJ082532–), 9 de julio de 2012 (rec. núm. 92/2010) y 5 de mayo de 2014 (rec. núm. 5690/2011 –NFJ055049–), el TS mantuvo la imposibilidad de cambiar, en el marco de una regulación, los criterios de imputación aplicados para las operaciones a plazos o con precio aplazado, así como la opción por la reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 21 de la ya derogada Ley 43/1995, señalando, con fundamento en los principios de seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza, que «no puede admitirse que a raíz de una comprobación y, esencialmente, como consecuencia de un cambio en la valoración efectuado por la Administración, se altere el criterio de imputación de ingresos y gastos por el que voluntariamente había optado el sujeto pasivo». «Ninguna incidencia puede tener esa mudanza valorativa sobre el criterio de imputación temporal en su momento elegido», señaló el TS en contra de buena parte de la doctrina, que se ha mostrado partidaria de permitir el cambio de la opción cuando se produzca un cambio en las circunstancias de su ejercicio<sup>34</sup>. Solo recientemente, en Sentencias de 21 de octubre de 2020 (rec. núm. 327/2019 –NFJ079526–), 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 6189/2017) y 24 de marzo de 2021 (recs. núms. 327/2019 –NFJ081576– y 4648/2018 –NFJ081574–), ha flexibilizado este criterio, posibilitando modificar el criterio de imputación temporal elegido cuando la regularización practicada determine un cambio en el régimen sustantivo de tributación y la conducta del obligado no sea constitutiva de infracción tributaria, pues en este caso «el obligado tributario

<sup>33</sup> Efectivamente, el artículo tercero de la Ley 11/2021 modifica el artículo 23.2 de la LIRPF para precisar que la reducción establecida en esta norma «solo resultará aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos. En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento», se indica.

<sup>34</sup> Como señala Falcón y Tella (1998, pp. 5 y ss.), dado que el ejercicio de la opción se produce en función de los datos declarados, si en vía de gestión o inspección se altera la base imponible, ha de darse la oportunidad al sujeto de que modifique su opción. En el mismo sentido, Malvárez Pascual (2010, pp. 52-54) y Gómez Taboada (2012, pp. 33 y ss.). La posibilidad de alterar la opción ante el cambio de las circunstancias en el marco de una regularización o a raíz de una rectificación de la autoliquidación presentada por el propio obligado se planteó durante la tramitación parlamentaria de la LGT, en el que se presentaron diversas enmiendas que, sin embargo, no llegaron a ser incorporadas al texto de la ley.

sabía o debía saber, de haber actuado con la diligencia debida, cuál era el régimen aplicable», dado que «cuando se sitúa en una posición jurídica para beneficiarse indebidamente de un régimen tributario que no le corresponde, asume todas las consecuencias adversas que se deriva de su actuar ilícito»<sup>35</sup>. A falta de conducta sancionable, la regularización debe conllevar para el contribuyente «todos los derechos inherentes a la nueva situación tributaria» que resulta de la liquidación practicada tras la inspección. En la compensación de BINS, a diferencia de estos supuestos, tanto el TS como la AN han posibilitado en todo caso el máximo aprovechamiento de las BINS para absorber la cuota resultante del procedimiento de comprobación, con fundamento en el principio de íntegra regularización<sup>36</sup>.

La extensión que finalmente adquiera este principio habrá de valorarse al hilo de la sentencia que recaiga en el recurso presentado frente a la Sentencia de la AN de 21 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1064/2017 –NFJ076708–), admitido por Auto de 16 de julio de 2020 (rec. núm. 1118/2020 –NFJ078564–). En él, el TS tendrá que pronunciarse sobre la rectificación de la autoliquidación para incrementar las BINS compensadas, aunque no tanto desde el punto de vista del artículo 119.3 de la LGT como del artículo 66 bis de la LGT. La cuestión de interés casacional admitida se centra, en efecto, en determinar si este precepto puede aplicarse en beneficio del contribuyente, para que la Administración determine, dentro del plazo de 10 años establecido por esta norma, BINS no autoliquidadas en plazo y procedentes de periodos prescritos, a efectos de su compensación en autoliquidaciones de ejercicios posteriores, cuya rectificación se solicita. En el caso que dio lugar a la sentencia de la AN, la entidad había practicado revaloraciones contables de determinados activos entre los ejercicios 2003 a 2010, presentando las autoliquidaciones del IS sin realizar los correspondientes ajustes sobre el resultado contable para calcular la base imponible del impuesto, ajustes que habrían motivado la obtención de BINS. Tras entrar en situación concursal, la entidad presenta autoliquidación del impuesto relativa al ejercicio 2012/2013, de forma ex-

<sup>35</sup> La entidad había optado tácitamente por el criterio del devengo, establecido como regla general en la letra a) del artículo 14 del TRLIS en el marco del régimen de sociedades patrimoniales, sin optar de forma expresa por el criterio de imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en operaciones a plazos o con precio aplazado a medida en que se hagan exigibles los cobros. A raíz de la regularización y tras el paso al régimen general, pretende optar por el criterio de caja, establecido, por otra parte, como tácito en el marco de este régimen. Para el TS, la manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias que han cambiado sustancialmente, por lo que de manera sobrevenida deja de ser válida y debe aplicarse la cláusula *rebus sic stantibus*, de modo que debe ofrecerse al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropriamente por haber ejercitado dicha opción original. Todo ello, en el caso de que su conducta no sea constitutiva de sanción.

<sup>36</sup> El principio de íntegra regularización ha sido invocado también en la reciente Sentencia de la AN de 22 de mayo de 2021 (rec. núm. 313/2018 –NFJ082736–) para aplicar deducciones pendientes en el marco de una regularización que incrementa la base del periodo, al alterar el régimen de amortización aplicado. La AN rechaza el argumento de la Administración, que había denegado su aplicación considerando que la entidad había optado por no aplicarlas en su autoliquidación, a pesar de no tener cuota sobre la que hacerlo, al haber declarado una base negativa.

temporánea. Rechazadas las cuentas anuales por la junta general, por orden del Juzgado de lo mercantil se formulan de nuevo las cuentas y en ellas se elimina el efecto de las revalorizaciones voluntarias registradas. La entidad solicita entonces que se rectifique la autoliquidación de 2012 para que, en aplicación del artículo 66 bis, una vez practicados los ajustes negativos en la base imponible del impuesto por el importe de las revalorizaciones voluntarias, se incluyan en la misma las BINS que habrían debido consignarse como procedentes de ejercicios anteriores en los que se determinó de forma incorrecta la base imponible (2003 a 2010). La Administración tributaria rechaza la solicitud, al considerar prescrito el derecho a la rectificación de las autoliquidaciones de los periodos de origen de las BINS, en que debían de haberse declarado. Ante el TEAC, la entidad argumenta que no se solicita la rectificación de los periodos prescritos, sino la del ejercicio 2012, para que sea la Administración la que compruebe las bases pendientes y determine su importe en aplicación del artículo 66 bis, realizando los ajustes correspondientes a la eliminación de las revalorizaciones contables.

La sentencia de la AN ahora recurrida admite esta posibilidad, aludiendo de nuevo al principio de íntegra regularización, que obligaría a la Administración a comprobar y determinar dichas bases, aunque no hubieran sido declaradas por el obligado dentro del plazo de prescripción del derecho a liquidar el periodo en que se originaron. Parece evidente que, de confirmarse este criterio por parte del TS, habrían de rechazarse también los recursos relativos a la compensación de BINS en autoliquidaciones extemporáneas interpuestos por la Administración del Estado, pues no tendría sentido admitir que se compensasen BINS procedentes de periodos prescritos y no declaradas y rechazar en cambio la de las declaradas puntualmente, aunque sea en autoliquidaciones presentadas fuera de plazo. El TS debería adoptar, en todo caso, una visión integrada y completa del régimen jurídico de la compensación de BINS en los distintos recursos que se encuentran pendientes, coherente con el papel esencial que figura en la adecuación del impuesto a los principios de justicia tributaria.

## Referencias bibliográficas

- Báez Moreno, A. (2002). Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción. Solución a un problema tributario desde el Derecho Civil. *Revista Chilena de Derecho*, 29(1), 35 y ss.
- Calvo Ortega, R. (2008). Los acuerdos fiscales. En VV.AA., *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (pp. 449 y ss.). Dykinson.
- Compañ Parodi, T. (2018). *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Tirant lo Blanch.
- Cordero González, E.M. (2017). *Las bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades*. Aranzadi.
- Delgado Pacheco, A. y García Ruiz, A. (2020). *El concepto de opción en la Ley General*

- Tributaria* (Artículo 119, apartados 3 y 4 de la LGT). Paper 16, AEDAF.
- Falcón y Tella, R. (1998). La atribución al particular de la facultad de configurar parcialmente su régimen tributario: especial referencia a la opción por la tributación conjunta en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 20, 5 y ss.
- Falcón y Tella, R. (2016). Las cantidades pendientes de compensar o deducir al iniciarse un procedimiento de comprobación o inspección (art. 119.4 LGT). *Quincena Fiscal*, 3, 13 y ss.
- Fernández Junquera, M. (2004). Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión. En VV.AA., *La nueva Ley general tributaria* (pp. 377 y ss.). Civitas.
- Fernández López, R.I. (2019). Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias. *Quincena Fiscal*, 19, 51-86.
- Gómez Taboada, J. (2012). Las opciones tributarias: cuando la tierra se abre bajo nuestros pies. *Quincena Fiscal*, 5, 31 y ss.
- Juan Lozano, A. de. (2018). *Cuadernos de defensa tributaria opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas. (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT)*. Francis Lefebvre.
- Malvárez Pascual, L.A. (2010). Las exigencias formales para el ejercicio de opiniones fiscales: estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad. *Revista Técnica Tributaria*, 88, 23 y ss.
- Martín López, J. (2011). *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*. Iustel.
- Martínez Muñoz, Y. (2010). Las opciones en la Ley General Tributaria. En VV.AA., *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 427 y ss.). Aranzadi Thomson Reuters. Vol. II.
- Montesinos Oltra, S. (2016). Aplicación de cantidades pendientes de compensación o deducción y opciones tributarias: análisis del nuevo apartado 4 del artículo 119 de la Ley General Tributaria. *Crónica Tributaria*, 161, 103 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2017). El concepto de opción tributaria. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 176, 107 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2017). La compensación de bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades: ¿una opción tributaria? *Carta Tributaria*, 29-30, 10 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2019). La compensación de bases impositivas negativas como ejercicio de una opción tributaria: ¿acierto definitivo o perseverancia en el error por parte del TEAC? *Carta Tributaria*, 50, 69 y ss.
- Sáenz Dopereiro, C. (2020). Primeras sentencias del TSJ en relación con las opciones en las deducciones del impuesto sobre sociedades. *Forum Fiscal*, 264, 1 y ss.
- Simón Mataix, M. (1999). La opción por la tributación conjunta en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Impuestos*, 1, 327 y ss.



# Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal

**J. Andrés Sánchez Pedroche**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad a Distancia de Madrid, UDIMA  
Abogado*

## Extracto

Una nueva ley de represión del fraude fiscal en España. El exclusivo énfasis en la vertiente del ingreso o la ruptura de la esencial unidad del fenómeno financiero. Una valoración crítica sobre las modificaciones legales.

**Palabras clave:** fraude fiscal; control del gasto público; reforma de la imposición patrimonial; deuda pública; Ley general tributaria; limitación de pagos en efectivo.

**Cómo citar:** Sánchez Pedroche, J. A. (2021). Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, E1-E320.



# Comments on the new Law for the repression of tax fraud

J. Andrés Sánchez Pedroche

## Abstract

New law for repression of tax fraud in Spain. The exclusive emphasis on the income side or the breakdown of the essential unity of the financial phenomenon. Critical assessment of legal modifications.

**Keywords:** tax fraud; public spending control; reform of personal wealth tax; national debt; Tax General Law; cash payment limit.

**Citation:** Sánchez Pedroche, J. A. (2021). Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, E1-E320.



## Sumario

1. Más de lo mismo. Otra nueva Ley de prevención y represión del fraude o el exclusivo énfasis en la vertiente del ingreso
  - 1.1. Breve referencia patria a la reciente historia legislativa de la lucha contra el fraude fiscal
  - 1.2. La economía sumergida y el fraude fiscal o la dificultad de las cifras
  - 1.3. La premisa habitual: una generalizada y acrítica sospecha de defraudación que, a modo de coartada, abre sistemáticamente la puerta a ulteriores subidas impositivas
  - 1.4. El contribuyente y sus distintas actitudes frente a la elusión, la evasión y el abuso
  - 1.5. La quiebra de la esencial unidad del fenómeno financiero. Eficacia, eficiencia y economía del gasto público. Una asignatura pendiente en España
    - 1.5.1. No necesitamos más leyes de prevención y represión del fraude fiscal. Lo que podría ahorrarse si aplicáramos las prácticas de los países más eficaces y eficientes en sus políticas de planificación, ejecución y control del gasto público
    - 1.5.2. El ajuste fiscal español en perspectiva. Nuestro desequilibrio estructural de gasto público que frena la necesaria metabolización de la ratio deuda pública/PIB
    - 1.5.3. Controles *ex ante* y *ex post* de la eficacia y eficiencia del gasto público en España. La inane respuesta contenida en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia aprobado por el Consejo de Ministros de 27 de abril de 2021. Otra oportunidad perdida
2. La nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego
  - 2.1. Las modificaciones relativas a la imposición sobre la renta. La transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 (ATAD 1)
    - 2.1.1. Impuestos de salida y las nuevas previsiones sobre transparencia fiscal internacional. Las reformas operadas en la LIS, la LIRNR y el IRPF
    - 2.1.2. Otras reformas operadas en la LIS y la LIRNR
    - 2.1.3. Las reformas operadas en el IRPF
  - 2.2. Las reformas operadas en el ITP y AJD, el ISD y el IP
    - 2.2.1. La modificación de la base imponible en la imposición patrimonial. Especial consideración a la nueva valoración de los bienes inmuebles. La verdadera

finalidad de la reforma: otra forma de objetivación de la base imponible y la eliminación en la práctica de la comprobación de valores y la tasación pericial contradictoria

2.2.2. Otras reformas operadas en el ITP y AJD, el ISD y el IP

- 2.3. Las reformas operadas en el IVA, IGIC, impuestos especiales y régimen económico fiscal de Canarias
- 2.4. Las reformas operadas en el IAE
- 2.5. Los cambios operados en la legislación del juego
- 2.6. Las modificaciones atinentes a la regulación de los pagos en efectivo. Nuevos límites
- 2.7. La reforma operada en las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario
- 2.8. Las nuevas obligaciones sobre el tabaco crudo
- 2.9. La reforma de la LGT y de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal
  - 2.9.1. Se modifica el apartado 1 del artículo 3 de la LGT para incluir la prohibición de futuras amnistías fiscales
  - 2.9.2. La nueva regulación de las prestaciones accesorias: intereses de demora y recargos por extemporaneidad
  - 2.9.3. Se introduce una nueva letra j) en el apartado 2 del artículo 29 («obligaciones tributarias formales») con una nueva obligación para los productores, comercializadores y usuarios de sistemas y programas electrónicos e informáticos con la finalidad de evitar la manipulación de los datos contables y de gestión
  - 2.9.4. Se modifica el artículo 47 («representación de personas o entidades no residentes») para suprimir el carácter obligatorio del representante «cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria»
  - 2.9.5. Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 81 («medidas cautelares»), renumerándose los apartados siguientes, para incorporar la posibilidad de adoptar medidas cautelares en determinadas solicitudes de suspensión (con dispensa de garantías o con garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática o errores materiales o de hecho) en aquellos casos en los que la AEAT observe la existencia de indicios de que el cobro de las deudas pueda verse frustrado o gravemente dificultado
  - 2.9.6. Se otorga nueva redacción a los apartados 1, 4 y 6 del artículo 95 bis («publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias»), disminuyéndose el umbral para la inclusión en la lista (600.000 euros), incluyéndose a los responsables solidarios y contemplándose asimismo la posibilidad de exclusión de la lista de los deudores tributarios que hayan abonado íntegramente el importe pendiente de deudas y sanciones, y actualizándose las referencias a la normativa sobre protección de datos
  - 2.9.7. Se elimina la necesidad de que exista procedimiento inspector ya notificado e iniciado al contribuyente en los casos de entradas domiciliarias *inaudita parte* por la inspección de los tributos, modificándose para ello los artículos 113 y 142 de la LGT. Asimismo, se otorga nueva redacción al apartado 6 del artículo 8 de la LJCA a tal fin

- 2.9.8. Se introduce una nueva letra c) en el artículo 130 («terminación del procedimiento iniciado mediante declaración»)
- 2.9.9. Se da nueva redacción al apartado 3 del artículo 150 («plazo de las actuaciones inspectoras») para añadir un nuevo supuesto f) de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, referido a la aplicación de determinados instrumentos (comunicaciones) dirigidos a facilitar la cooperación y la coordinación entre la Administración tributaria estatal y la de los territorios forales
- 2.9.10. Se modifica al apartado 2 del artículo 157 («actas de disconformidad») para eliminar el carácter obligatorio del informe ampliatorio del actuario, haciéndolo simplemente facultativo
- 2.9.11. Se modifica el apartado 2 del artículo 161 («recaudación en periodo ejecutivo») para precisar que la reiteración de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación que anteriormente hubieran sido denegadas no impidan el inicio del periodo ejecutivo y aclarar que la declaración de concurso no afecta al periodo voluntario
- 2.9.12. Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 175 («procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria») para precisar que las referencias han de entenderse hechas al periodo voluntario de pago «original»
- 2.9.13. Las reformas operadas en el régimen de infracciones y sanciones tributarias
- 2.9.14. Se introducen los apartados 6 y 9 en el artículo 233 («suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa»), reenumerándose los apartados existentes. En concreto, se prevé la posibilidad de que el TEAR decida sobre la admisión a trámite de determinadas solicitudes de suspensión y se permite que la Administración tributaria pueda, en el caso de solicitudes de suspensión con dispensa de garantías o con garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, y siempre que la deuda se encuentre en periodo ejecutivo, continuar las actuaciones, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si aquella finalmente fuese aceptada
- 2.9.15. Se introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 260 («recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario»)
- 2.9.16. Se modifica el apartado 4 de la disposición adicional sexta («número de identificación fiscal»)
- 2.9.17. Se otorga nueva redacción a los apartados 1 y 2 de la disposición adicional decimoctava («obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero») para incluir la información sobre las criptomonedas o monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular o se tenga la condición de beneficiario o sobre las que se ostente poder de disposición. Asimismo, se determina el régimen de infracciones y sanciones aplicable al incumplimiento de esta obligación
- 2.9.18. Se añade una nueva letra d) al apartado 1 de la disposición adicional vigésima («tributos integrantes de la deuda aduanera») para precisar que no será de aplicación a las declaraciones aduaneras el régimen de recargos previsto en el artículo 27 de la LGT
- 2.9.19. Se modifica el apartado 6 de la disposición adicional vigésima segunda («obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas

financieras en el ámbito de la asistencia mutua») ampliando el periodo de conservación de la documentación hasta la finalización del quinto año siguiente a aquel en el que se deba suministrar la información respecto de las citadas cuentas

- 2.9.20. Se da nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que pasa a titularse «Definición de jurisdicción no cooperativa». Se incorpora este concepto que sustituye al de paraíso fiscal, ampliándose los criterios para actualizar la relación de países y territorios considerados como tales y se habilita a la orden ministerial para fijar esta relación. Se modifica, asimismo, la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, incluido su título, que pasa a ser «Aplicación transitoria de la consideración de jurisdicción no cooperativa», para ajustar así el nuevo rango de la norma de desarrollo (orden ministerial en lugar de real decreto) y la referencia al Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio
- 2.9.21. Se añade una nueva disposición adicional décima a la Ley 36/2006 («referencias normativas»)
- 2.9.22. Se modifica la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 («aplicación transitoria de la consideración de jurisdicción no cooperativa»)
- 2.10. Otros contenidos de la ley
  - 2.10.1. La resolución del procedimiento de subsanación de discrepancias en el Catastro inmobiliario (se da nueva redacción al apdo. 1 del art. 18 del TRLCI, entre otras razones, para modificar la eficacia de la resolución que ponga fin a los procedimientos de subsanación de discrepancias)
  - 2.10.2. La modificación del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19
- 2.11. Disposiciones finales y transitorias. La entrada en vigor de la ley

#### Referencias bibliográficas

## 1. Más de lo mismo. Otra nueva Ley de prevención y represión del fraude o el exclusivo énfasis en la vertiente del ingreso

### 1.1. Breve referencia patria a la reciente historia legislativa de la lucha contra el fraude fiscal

Una vez más, y ya produce cierta fatiga el recuento, el Parlamento ha promulgado otra nueva Ley de prevención y represión del fraude fiscal<sup>1</sup>. La misma, junto a unas pocas medidas de asistencia al contribuyente, constituye, además, el bloque fundamental del componente 27 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) elaborado por el Gobierno español y enviado a Bruselas para la obtención de los fondos comunitarios *Next Generation*. En su exposición de motivos se indica que la finalidad de la nueva norma es doble. Por un lado, se incorpora al ordenamiento interno el derecho de la UE sobre prácticas de elusión fiscal, transponiendo para ello algunos artículos de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (ATAD 1)<sup>2</sup>. Por el otro, se adoptan múltiples medidas de distinto calado y con objetivos muy variados. Se trata de una de las llamadas leyes «ómnibus», al introducir modificaciones en un buen número de leyes que iremos desgranando a lo largo de estos comentarios<sup>3</sup>. Consta de 19 artículos, 6 disposiciones adicionales, 2 disposiciones transitorias y 7 disposiciones finales.

---

<sup>1</sup> El 13 de octubre de 2020, el Consejo de Ministros aprobó el proyecto de ley, y con anterioridad (octubre de 2018) se había aprobado un anteproyecto de ley parcialmente coincidente con el anterior, que se vio frustrado por la disolución de las Cortes Generales el 4 de marzo de 2019. *Vid.* la acertada crítica de Giménez-Reyna (2018, p. 36) al señalar a este respecto lo siguiente:

Las autoridades fiscales, que, año tras año, anuncian a bombo y platillo las cifras del fraude que han descubierto, cifras que se incrementan de una forma espectacular, para lo que anuncian nuevas medidas que van a poner fin a este cáncer de nuestras finanzas y que –vez tras vez– son las más adelantadas y eficaces que se conocen en Occidente; en la que se produjo en la LGT a finales de 2012 se nos dijo que era una «reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude». Casi tres años más tarde hubo que hacer otra reforma.

*Cfr.* REAF-REGAF (2017, *passim*).

<sup>2</sup> Así lo dispone la disposición final quinta de la nueva ley.

<sup>3</sup> Extremo este muy criticado por el Consejo de Estado en su Dictamen 279/2020.

Desde luego, la lucha contra la economía sumergida y su natural correlato, la defraudación tributaria, constituye un imperativo ético y jurídico, es decir, un objetivo irrenunciable de todo sistema tributario moderno, equitativo y justo, que contribuya así al crecimiento económico, la creación de empleo y la disminución del déficit público, sin necesidad de incrementar todavía más el notable esfuerzo y sacrificio fiscal que ya pesa sobre el contribuyente español<sup>4</sup>. Pero la nueva norma recién promulgada es más de lo mismo –¿tan mal combate el fraude la AEAT que necesitamos normas de esta naturaleza cada cinco años?<sup>5</sup>– y, en tal sentido, no se separa de sus predecesoras, por lo que conviene que hagamos una brevísima referencia a las mismas. Las sucesivas reformas operadas en la LGT en el año 2003 (Ley 58/2003) y 2006 (Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal) introdujeron modificaciones derechamente encaminadas a potenciar las potestades administrativas y abortar interpretaciones jurisprudenciales adversas a los criterios defendidos tradicionalmente por la AEAT, pero fue posteriormente cuando ese proceso se vio extraordinariamente robustecido con la promulgación de las Leyes 7/2012 y 34/2015<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Lo ha señalado también el TC en varios de sus pronunciamientos. Tal es el caso de la STC 76/1990, de 26 de abril, donde se afirma que:

La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes estén sujetos a las normas tributarias.

La STC 50/1995, de 13 de febrero, señalará a este respecto en su FJ 6.º que:

La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamado en la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático.

En el mismo sentido, las SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9.º, y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6.º. También la STS de 30 de mayo de 2011 (rec. núm. 1061/2007), FJ 3.º. Por su parte, la STJUE de 18 de diciembre de 2014 (caso Staatsecretaris van Financiën y Otros contra Schoenimport «Italmoda» Mariano Previtti, asuntos C-163/2013 y C-164/2013) afirmará a este respecto:

A fin de responder a esta cuestión prejudicial, es preciso recordar, con carácter preliminar, que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias Halifax y otros, C-255/02, EU: C:2006:121, apartado 71: Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 54, y Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU: C: 2012:373, apartado 41).

<sup>5</sup> Además de los propios y recurrentes planes elaborados por la AEAT, entre los que destacan especialmente el Plan de Prevención del Fraude Fiscal (febrero de 2005, 201 pp.), la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal (noviembre de 2008, 79 pp.) o el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y de la Seguridad Social (marzo de 2010, 116 pp.).

<sup>6</sup> Vid. al respecto Checa González (2006, *passim*); Sánchez Pedroche (2012b, pp. 101 y ss.); Tejerizo López y Calvo Vérguez (2013, *passim*).

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, comportó un cambio profundo en la LGT. Bien mirado, ello no era sino la culminación de un proceso continuado en el tiempo para revertir o desandar un camino que tuvo su punto central en la promulgación de la Ley 1/1998, de derechos y garantías del contribuyente. Dicho proceso se vio acelerado en un contexto de grave crisis económica, generalizadas subidas impositivas –que no consiguieron, por cierto, los efectos recaudatorios pretendidos– y una amnistía fiscal (RDL 12/2012), posteriormente declarada inconstitucional por el TC, que condicionaba en buena medida el contenido de esta reforma, pues se trataba de animar al arrepentimiento fiscal ante la gravedad de las medidas introducidas por la Ley 7/2012 y que se otorgaba como última oportunidad para evitarlas (algunas de las cuales, y con toda seguridad, serán anuladas por el TJUE, atendida su evidente desmesura<sup>7</sup>). Resulta llamativo advertir cómo la justificación de estas novedosas previsiones pretendió hallarse no solo en la lucha contra la defraudación, sino también en otros motivos que no eran tales y sí más bien la vuelta interesada a planteamientos *pro fiscum* en puntos concretos donde incluso el TS había ya sentado doctrina al respecto a favor del contribuyente y que de esta manera se revertía<sup>8</sup>.

Esta Ley 7/2012 profundizó únicamente en los planteamientos clásicos de facilitación de las tareas administrativas, de manera que, aunque se produjeran evidentes duplicidades de instrumentos encaminados a la liquidación y al cobro del tributo, los funcionarios pudieran optar por el camino más cómodo y expedito, con absoluta abstracción de la coherencia y

<sup>7</sup> Cfr. Sánchez Pedroche (2016, pp. 53 y ss.).

<sup>8</sup> Así, como simple ejemplo, y en un ámbito tan sensible como el sancionador, se añadió un nuevo párrafo al artículo 212.3 de la LGT disponiendo que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra un acuerdo de declaración de responsabilidad que incluyese sanciones suspendería su ejecución y el devengo de intereses de demora hasta la resolución que pusiese fin a la vía administrativa, aunque solo en la parte estricta del acuerdo que correspondiera a las sanciones tributarias. Lo que se pretendía con esta modificación era combatir frontalmente la interpretación judicial del precepto sustentada por el TS en Sentencia de 10 de diciembre de 2008 (rec. núm. 3941/2006), que había reconocido que el carácter sancionador de la resolución administrativa determinaba la suspensión automática de las sanciones, pero se extendía también a la totalidad de la liquidación. Con ello se modificaba la norma para recortar los derechos que, jurisprudencialmente y con un razonamiento jurídico impecable, ya se habían reconocido a los ciudadanos. Y en ese sentido sorprende que la exposición de motivos de la ley no tuviese reparo alguno en señalar lo siguiente:

Tales objetivos se persiguen con una batería de medidas novedosas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos, pero también con otras medidas que tienden a perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica de nuestro sistema tributario y evitar litigios innecesarios. Un sistema más coherente técnicamente y más predecible contribuye a lograr una mayor eficacia y una menor litigiosidad, lo que, a su vez, permite liberar recursos para alcanzar un mayor control de las potenciales defraudaciones.

sistematicidad de la medida legal concreta adoptada, pero, bien mirado, resultaba paradójica o contradictoria tal opción, dirigida a impulsar, potenciar y ampliar la iniciativa y el margen de decisión de la Administración tributaria, con una realidad que apela inexorablemente a los contribuyentes como única fuerza motora de su viabilidad. Como bien advirtiera la doctrina, ordenar y tener que obedecer se erigió en el lema de la nueva imposición, de manera que esa ley y sus antecesoras se volcaron obsesivamente en la «atribución de más y más poderes a la Administración tributaria como vía primordial para atajar el fraude» (Ferreiro Lapatza, 1998, p. 154), determinando que «el derecho tributario no asuma su verdadero papel de instrumento necesario en la resolución de conflictos sociales, sino como un mecanismo de provocación de los mismos»<sup>9</sup>. Con toda seguridad, una simplificación del sistema fiscal o el reforzamiento de los órganos revisores encargados de dirimir los conflictos entre la Administración y el contribuyente, con el fin de que dichas controversias no se eternizaran, así como la eliminación de buena parte de los puntos negros o aspectos confusos y de interpretación divergente de nuestro sistema tributario, hubiera reportado mejores resultados que esas baterías de medidas encaminadas presuntamente a luchar contra el fraude fiscal<sup>10</sup>. Nadie puede negar que nuestro sistema de revisión administrativo

<sup>9</sup> El propio Ferreiro Lapatza (1998) se lamentaba de tal estado de cosas señalando literalmente lo siguiente:

Me atrevo a afirmar que los resultados recaudatorios de tales litigios no compensarán en absoluto la incertidumbre derivada para todos los agentes económicos de la aplicación generalizada al campo tributario de la teoría iusprivatista de los negocios anómalos que hará que todos tengamos que aconsejar a los contribuyentes la realización de los actos conforme a su forma más gravada para eludir los peligros de tal aplicación. (p. 178)

<sup>10</sup> *Vid.* Ferreiro Lapatza (2008) cuando, al respecto, se señala:

Todos contemplamos impávidos y en silencio unas leyes fiscales hechas de espaldas a los principios de seguridad, libertad, generalidad e igualdad. Unas leyes plagadas de excepciones, de exenciones, de regímenes especiales, de normas que excepcionan las exenciones, las excepciones y los regímenes especiales; de reenvíos incluso fuera del campo del derecho (por ejemplo, a los principios contables); de normas ambiguas, inconcretas e indeterminadas en los términos que se utilizan; de normas dictadas para y por la propaganda electoral; de normas que declaran hoy justo lo que mañana declaran injusto, procurando así las más absurdas e injustas discriminaciones [...] Ante esta situación ¿qué podemos hacer los juristas? ¿Qué debemos hacer los juristas? ¿Debemos contentarnos con el análisis minucioso de los términos y conceptos empleados por el legislador para determinar el alcance de cada norma? Creemos que no. Creemos que cada día es más urgente y necesario luchar por la simplificación del sistema. Luchar porque el derecho se aplique de la misma forma a los tributos que a cualquiera de las otras instituciones que vertebran nuestra vida en sociedad: unas normas dotadas del suficiente grado de abstracción y generalidad deben configurar el régimen general de cada tributo, el régimen aplicable a la generalidad de los ciudadanos, excepcionando solo de tal forma que podamos seguir hablando, con propiedad, de excepciones. (p. 26)

Por supuesto, en las reformas operadas en 2012 y 2015, no se incidía en la mejora de los servicios prestados por parte de la Administración tributaria ni en la potenciación de los mecanismos de información y asistencia del contribuyente ni en el fortalecimiento de la cooperación y el trabajo conjunto ni en la necesaria formación del personal encargado de la gestión y la inspección tributaria para reforzar así el cumplimiento cooperativo a través de algunas premisas básicas: a) Reducir la incertidumbre fiscal; b)

es ineficaz y desesperantemente lento. La discrepancia con cualquier decisión de las autoridades tributarias –lo que, desgraciadamente, sucede en demasiadas ocasiones, dada la anfibia normativa y/o la peculiar interpretación del funcionario– obliga a esperar muchos años antes de poder alcanzar una solución definitiva. La agilización de la actuación de los tribunales económico-administrativos y de los órganos del Poder Judicial debe ser un objetivo prioritario de cualquier reforma tributaria, cuando, además, nuestro sistema fiscal es cualquier cosa menos predecible, con inacabables litigios que vulneran todos los plazos legales de tramitación y donde la famosa maldición gitana de «tengas pleitos y los ganes» constituye una realidad omnipresente. Sin embargo, en el bosque de medidas articuladas por la Ley 7/2012 no se apreció ni una sola dirigida a corregir esta desviación en la actuación de los poderes públicos, que constituía, por sí misma, un verdadero incentivo al fraude<sup>11</sup>, siendo, como es, que la Administración tributaria española presenta dos características muy acentuadas: en primer lugar, unos recursos personales más cualificados para el análisis jurídico que para el económico, estadístico o contable y dirigidos prevalentemente a tareas burocráticas o para el estudio de lo ya declarado que para buscar lo no declarado (tratando, quizá, de evitar el fraude que propicia la escasa técnica de las normas) y, en segundo lugar, la existencia de un sistema de comprobación que no vigila de forma cercana y constante las distintas fases de la generación de los hechos imposables.

En estos mismos errores contenidos en la Ley 7/2012 perseveró, y aun profundizó, la Ley 34/2015, de reforma parcial de la LGT. Otro ejemplo –quizá el más elocuente– de legislación gestada desde la excepcionalidad para atajar algunos puntuales e inadecuados comportamientos de los contribuyentes (por supuesto, no generalizados) o remediar las dificultades experimentadas en el día a día por la Administración tributaria, cuando no para garantizar directamente su mayor comodidad, aunque todo ello se hiciese a costa de tergiversar la naturaleza más íntima de institutos de inveterada prosapia jurídica<sup>12</sup>. Se trató de otra reforma fraguada en los despachos de la DGT sobre escombros desechados por anteriores reformas legislativas con el supuesto fin de dotar de mayor eficacia a la labor desplegada por la Administración tributaria en su lucha contra el fraude fiscal, pero donde se revelaba de nuevo,

---

Priorizar la confianza mutua; c) Facilitar el uso más eficiente de los recursos, tanto del contribuyente como de la Administración; d) Promover un enfoque de colaboración y de beneficios mutuo en caso de cumplimiento. Sobre el particular, Casado Ollero *et al.* (1989, pp. 675 y ss.).

<sup>11</sup> A esto último habría que añadirle un hecho particularmente relevante y es que no pueden desconocerse las fuerzas del mercado y España es un país con muchísimos abogados –según las estadísticas, la segunda nación del mundo con más letrados per cápita después de Estados Unidos–, de forma que la competencia es feroz y ello hace que, como ya constatará Calamandrei (1926, p. 72), sea más difícil que estos profesionales actúen de filtro a pretensiones infundadas e irrazonables. *Vid.*, en este mismo sentido, Pastor Prieto (1993, pp. 277 y ss.).

<sup>12</sup> El preámbulo de la ley justificaba su razón de ser en mejoras técnicas, la creación de nuevos procedimientos y la adaptación a criterios jurisprudenciales. Desde luego, lo último era poco creíble, pues más bien acontecía lo contrario, aprovechándose la ley para superar determinadas doctrinas jurisprudenciales que se habían decantado por censurar algunas prácticas administrativas.

e indisimuladamente, una evidente obsesión recaudatoria, incapaz del más mínimo esfuerzo por enjuiciar su posible influencia negativa en el nivel de satisfacción de los principios constitucionales tributarios y en la moral de la generalidad de los contribuyentes<sup>13</sup>. ¿Puede pensarse acaso que la ampliación general y automática de los plazos para la conclusión de las actuaciones inspectoras –con absoluta independencia de la concurrencia o no de razones de especial complejidad– que derogaba una sufrida y trabajada conquista lograda por la Ley 1/1998 respondía –como señalaba sorprendentemente la exposición de motivos de la Ley 34/2015– a un reforzamiento de la seguridad jurídica?<sup>14</sup>. Tampoco una sola alusión legal a la racionalización de un sistema volcado a un control tan masivo como epidérmico de los contribuyentes y que emplea buena parte de sus funcionarios en tareas de devolución, provocadas por unas retenciones y pagos a cuenta excesivos, o sobre los sistemas internos de la Administración tributaria para detectar y potenciar la corrección de los inevitables errores que la aplicación de un sistema fiscal –y más uno tan complejo como el nuestro– genera<sup>15</sup>.

La Administración tributaria española cuenta en los *rankings* internacionales como una de las mejores del mundo en capacidad técnica e informática, pero ya la OCDE ha adver-

<sup>13</sup> En tal sentido, García Berro (2014, p. 13.).

<sup>14</sup> Máxime cuando dicha reforma se simultaneaba con otra de la LECrim. (Ley 41/2015, de 5 de octubre) en la que se exigía la conclusión de la instrucción de las causas penales (siendo que la jurisdicción penal cuenta con unos medios paupérrimos e infinitamente menores que los atribuidos a la AEAT) en un plazo mucho más exiguo. *Vid.* la Circular 5/2015 de la Fiscalía General del Estado sobre los plazos máximos de la fase instructora en el ámbito penal. Por otra parte, ese incremento de los plazos de duración de las actuaciones inspectoras, anudado a una eliminación de las dilaciones no justificadas, generó un enorme coste de intereses de demora que acabó sobre los hombros de los contribuyentes, a lo que habría que añadir que, al suprimirse los efectos de la prescripción por la inacción administrativa en seis meses, sumado al criterio del TEAC sobre la no deducibilidad de los intereses, la consecuencia global de todo ello no pudo ser más catastrófica para el ciudadano.

<sup>15</sup> Como acertadamente señalaba Espejo Poyato (2014):

Cualquier sistema que pretenda ser mínimamente razonable ha de partir de la aceptación de la posibilidad de que los seres humanos, incluidos los funcionarios de Hacienda, pueden cometer errores. Una buena Administración tributaria no es la que pretende ser perfecta y no cometer errores, sino la que dispone de buenos sistemas de corrección de los mismos. La Administración que carece de sistemas adecuados de corrección de errores, pues parte de la asunción de su perfección, es una maldición para todos. No solo para el ciudadano. También para los funcionarios decentes que consiguen sobrevivir en la misma. (p. 50)

Y es que, como bien apostillara esta ilustre inspectora de Hacienda del Estado, defender el interés público no comporta, *ex definitione*, llevar siempre la razón. Ese control tributario masivo, epidérmico o superficial era reconocido palmariamente por el Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la AEAT (2005):

Otra cuestión esencial es la planificación de las actuaciones y el establecimiento de objetivos a cumplir por quienes las desarrollan [...] primando la realización de actuaciones sencillas y rápidas frente a los controles en profundidad, desincentivando las tareas de investigación más complejas y prolongadas en el tiempo. (p. 22)

tido del efecto perverso que ello puede comportar, cual es la pérdida de interés o motivación en la labor más importante (y complicada), que no es otra que la de hacer aflorar bases imponibles no declaradas<sup>16</sup>. Esta potencia informática y esas metodologías de trabajo pueden favorecer, paradójicamente, a aquellos sujetos que se encuentran al margen del sistema, complicando la vida a los contribuyentes cumplidores, que se ven sometidos a programas de investigación sustentados en reinterpretaciones de las normas y en recalificaciones de programas de control que buscan un patrón de tributación más gravoso y rentable en términos de recaudación en torno al contribuyente ya plenamente controlado. A esto podría añadirse la cuestión relativa a los incentivos retributivos de los funcionarios –que se basan en la deuda liquidada, que no cobrada–, lo que puede alimentar su falta de responsabilidad, pues ni conocen el resultado último de las regularizaciones que promueven ni se encuentran motivados por alcanzar el objetivo final, que no es otro que el de procurar ingresos, de conformidad con lo establecido por la ley. Como señala la OCDE, este tipo de mecanismos «pueden suponer incentivos para comportamientos inapropiados, si no están bien diseñados, o al menos dejará que los contribuyentes perciban que las discrepancias no se van a resolver imparcialmente»<sup>17</sup>. Por otra parte, y no deja

<sup>16</sup> Como se señala en Ferreiro Lapatza (2008), es cierto también que la AEAT española es de las organizaciones más rentables del mundo, al ser intensiva en tecnología y contar con una plantilla más reducida que la de países de nuestro entorno: un funcionario por cada 1.928 ciudadanos, mientras que el promedio en la UE es de 896 habitantes por funcionario. Asimismo, la AEAT gastó en su funcionamiento en 2009 solo un 0,134 % del PIB. No obstante, Estados Unidos y Suiza mejoran con mucho ese dato, con 0,083 y 0,030 %, respectivamente (la media comunitaria se situaba en el 0,3 %). Ahora bien, no puede olvidarse tampoco que casi toda la labor en la liquidación de los tributos recae en el contribuyente ni soslayar otro dato muy significativo, remarcado por la OCDE: la ratio verdaderamente relevante para medir la eficacia de una Administración tributaria toma como referencia la llamada «brecha fiscal», es decir, la diferencia entre la recaudación potencial máxima y el importe total de recaudación lograda. De tal manera que, cuanto más se aproxime ese importe de recaudación lograda al potencial máximo recaudable, más cerca se estará de niveles satisfactorios en el cumplimiento de objetivos. Y aquí claramente España no mantendría posiciones de privilegio en un hipotético *ranking* de eficacia respecto de otras Administraciones tributarias de nuestro entorno. *Vid.* al respecto CIAT (2000, *passim*); Onrubia Fernández (2010, pp. 349 y ss.); Sevilla Segura (2006, *passim*). En opinión de Onrubia Fernández (2013), el refuerzo de la plantilla de la AEAT no debe constituir una de las metas en la lucha contra el fraude fiscal. *Cfr.* Slemrod y Gillitzer (2014, capítulo 12).

<sup>17</sup> En tal sentido, Barrilao González (2015) apunta un dato interesante: en el año 2012, el importe de los derechos liquidados y no cobrados:

ascendía a 40.394 millones de euros. Comparando esta cantidad, con el total de ingresos obtenidos por la AEAT en ese mismo año, que fue de 8.245 millones de euros, se observa cómo el saldo pendiente representa casi cinco veces más de lo que gestiona esta organización por la actuación de sus propios órganos. (p. 121)

El autor pone de manifiesto en su estudio, además, que el comportamiento en el tiempo de la deuda no cobrada se había incrementado desde esa fecha respecto a 1994 en nada menos que un 242 % (IRPF, IS, IRNR y otros impuestos directos), un 313 % (IVA, II. EE., tráfico exterior y otros impuestos indirectos) y hasta un 1.047 % (tasas del juego, recargos, intereses de demora, sanciones, tasas del Estado y resto de tasas). Esa existencia de deuda liquidada y no cobrada supone un derroche de recursos que evidencia el margen de mejora que tiene por delante la AEAT.

de ser paradójico, la Ley 34/2015 tan solo contuvo alguna tímida medida dirigida a luchar contra los supuestos más graves de fraude fiscal que, si bien es cierto, exige un esfuerzo internacional mucho mayor, contrasta llamativamente con el nivel de exigencia y control que se aplica a la generalidad de los contribuyentes de a pie<sup>18</sup>. Entre estas realidades tan paradójicas (unos contribuyentes que, mejor o peor, vienen cumpliendo con sus numerosísimas obligaciones fiscales, afrontan el pago de sus impuestos y cada vez se ven más constreñidos por la normativa tributaria, frente a otros que no lo hacen, pero son absolutamente inmunes a las continuas y sucesivas modificaciones legales) discurre el camino por el que las sucesivas leyes de prevención y represión del fraude han pretendido mejorar la aplicación del sistema tributario, pero pasando de puntillas o incluso orillando los supuestos donde se cobija el verdadero fraude fiscal y cargando las tintas únicamente en el reforzamiento de las potestades administrativas, aunque todo ello vaya en detrimento del necesario equilibrio del sistema fiscal, de los principios tributarios o menoscabe abiertamente los derechos de la generalidad de los contribuyentes<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Nos referimos a la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, introducida como enmienda en el Congreso de los Diputados y plasmada en la disposición adicional vigésima segunda, en la que además se tipifican dos nuevas infracciones en relación con el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o control de las cuentas financieras. *Vid.* sobre el complejo fenómeno del fraude fiscal McIntyre y Nguyen (2004, *passim*). *Vid.* también al respecto Citizen Works (s. f.); Cray y Drutman (2003, *passim*). La enmienda n.º 79 del Grupo Izquierda Plural a la tramitación parlamentaria del proyecto de Ley 34/2015 incidía a este respecto solicitando que en la nueva ley se garantizase información sobre actividades en países o territorios calificados como paraísos fiscales y la revelación, por parte de las entidades financieras emisoras de tarjetas, de todas aquellas personas que las utilizan habitualmente a nombre de sociedades, fundaciones o entidades cuyos pagos se cargan contra cuentas bancarias situadas en el extranjero. *Vid.* Martín Jiménez y Calderón Carrero (2014, pp. 87 y ss.).

<sup>19</sup> Advertía ya a este respecto el propio Consejo de Estado en su dictamen al proyecto de la Ley 34/2015 sobre la existencia de aspectos que «pueden dar lugar a que padezca el necesario equilibrio entre la finalidad recaudatoria y antifraude que promueve el sostenimiento de los recursos públicos y las necesarias garantías, derechos y seguridad jurídica del contribuyente», así como que «la técnica normativa resulta mejorable en muchos aspectos en una reforma de importancia como la presente» (Dictamen del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015, pp. 31 y 32). El PSOE presentó enmienda a la totalidad y la devolución del proyecto de ley, puesto que no se recogía la identidad de los beneficiarios de la «amnistía fiscal» y que las observaciones del CGPJ y del Consejo de Estado respecto a tres temas tan importantes como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la prescripción y los plazos de las actuaciones inspectoras obligaba a rechazar la ley en tramitación:

al tratarse de una reforma parcial, limitada y defectuosa de la LGT que no aborda tampoco, las modificaciones legales necesarias para luchar con eficacia, y con todos los medios humanos y materiales, contra el fraude y la evasión fiscal de los contribuyentes de mayor capacidad económica.

## 1.2. La economía sumergida y el fraude fiscal o la dificultad de las cifras

La economía sumergida constituye un serio problema que afecta a la competencia, tanto de empresas como de trabajadores, distorsiona la medición de relevantes variables e influye sensiblemente sobre la recaudación tributaria, lo que comporta una sobrecarga impositiva para aquellos ciudadanos que sí observan el fiel cumplimiento de las normas fiscales<sup>20</sup>. Las actividades no declaradas (que tampoco son tan generalizadas, al encontrarse concentradas básicamente en la UE en unas pocas áreas: construcción, pequeño comercio, fabricación de manufacturas, hostelería y restauración, servicios domésticos y alquileres<sup>21</sup>) provocan una evidente erosión en la capacidad de generar ingresos públicos, perjudicando el objetivo de estabilidad presupuestaria e incrementando los efectos distorsionadores del sistema fiscal sobre la eficiencia y la equidad<sup>22</sup>. Pero ese noble deseo de lucha contra la economía sumergida –y el fraude fiscal que inevitablemente comporta– conforma una realidad donde deben conjugarse también muy diversos aspectos de la ética fiscal, como la racionalidad y justicia del gasto público<sup>23</sup>; la aplicación proporcionada de la normativa tributaria por parte de la Administración (que no puede perder de vista nuestro sistema generalizado de autoliquidaciones, cuando tan solo 18 países de la OCDE recurren a este método de cuantificación de la deuda tributaria<sup>24</sup>); el equilibrio entre prerrogativas y derechos; el cerco a la corrupción política y administrativa<sup>25</sup>;

<sup>20</sup> En España, se recauda el 34,7 % del PIB total del país, pero está pagado exclusivamente por el 78 % de la actividad, dado que el 22 % del PIB es economía sumergida. Eso equivale a decir que la presión fiscal efectiva de los que contribuyen es en realidad del 44,5 %. Manteniendo dicha presión fiscal efectiva, pero logrando al mismo tiempo que la economía sumergida se redujese a unos niveles similares a los existentes en la UE (13 %), la recaudación tributaria podría llegar a aumentar 4 puntos del PIB sin necesidad de subir impuestos, lo que constituye un objetivo no precisamente menor, pues dichas subidas impositivas no solo no contribuyen al crecimiento y buen orden de la actividad económica, sino que, cuanto más elevados son los tipos impositivos de nuestros tributos, surge un mayor riesgo de la consolidación e incremento de la economía sumergida, especialmente en coyunturas de profunda crisis económica como la actual.

<sup>21</sup> *Vid.* al respecto, y para ulteriores profundizaciones, Schneider y Kearney (2013). También, Portillo *et al.* (2017, pp. 101 y ss.).

<sup>22</sup> Así, Lago Peñas (2018, p. 13).

<sup>23</sup> Como señalan Cantarero Prieto y Zubiri Oria (2018), «siempre habrá una parte importante del fraude que seguirá siendo determinada por la gestión impositiva y el gasto público efectuado por el Gobierno central» (p. 91).

<sup>24</sup> Así ocurre en el caso del IRPF, mientras que, para el caso del IS, ese número asciende a 22. *Vid.* sobre este particular OCDE (2011).

<sup>25</sup> *Cfr.* Baum *et al.* (2017), quienes señalan que la corrupción presenta un impacto muy considerable sobre el rendimiento total de ingresos en el ámbito mundial, alcanzando la cifra del 0,6 % del PIB anual. Este efecto es especialmente importante en tributos como el impuesto sobre la renta personal, el IVA o las cotizaciones a la Seguridad Social. *Vid.* Tanzi y Davoodi (2000), quienes proporcionan evidencias sobre cómo la corrupción distorsiona la estructura impositiva y aumenta la asignación de talento hacia activi-

la simplificación del sistema fiscal<sup>26</sup>; la mejora de la asistencia e información al contribuyente; la profusión, oscuridad y complejidad de las normas; la obsesión por la recaudación –que inexorablemente comporta un quebranto de la seguridad jurídica, al ser suplantada en la práctica por el criterio finalista del funcionario de turno<sup>27</sup>–, así como otros muchos aspectos, sin cuyo concurso resultaría sencillamente imposible acertar en el diagnóstico y etiología del problema

dades menos productivas. Los efectos negativos de la corrupción sobre la ratio entre ingresos fiscales y PIB son resaltados también por Ghura (1998). Otros trabajos asocian la caída en España de una medida de la productividad (la PFT o productividad total de los factores) durante el periodo 1995-2007 al deterioro de la asignación de recursos, lo que habría sido mucho más intenso en los sectores en los que la regulación y la influencia del Gobierno es más importante para el éxito de las empresas. Así, García Santana *et al.* (2016). Es indudable que estos autores siguen el pensamiento clásico de la diferencia entre sociedades y economías inclusivas o extractivas de Acemoglu y Robinson (2014, *passim*). Mauro (1995) ha demostrado cómo la corrupción reduce la ratio de inversión sobre el PIB y la proporción del gasto público en educación, tendiendo a sustituir inversiones públicas socialmente rentables, pero donde la corrupción difícilmente puede obtener beneficios, por gastos públicos socialmente poco productivos en los que es más sencillo desviar fondos hacia el beneficio privado. Javorcik y Wei (2009) explican el claro efecto negativo de la corrupción que actúa como un impuesto adicional, potente desincentivo de la inversión en general y la extranjera en particular, siendo aún más perjudicial cuanto más arbitraria es, debido al aumento de incertidumbre que genera sobre el retorno futuro de los proyectos. *Vid.*, asimismo, y desde una perspectiva más general, Fernández Díaz (2010, *passim*); Lapuente (2016, *passim*); Vaquer Caballería (2016, *passim*).

<sup>26</sup> El voto particular formulado por la vocal del CGPJ doña María Concepción Sáez Rodríguez al informe del anteproyecto de lo que luego sería la Ley 34/2015, emitido el 30 de septiembre de 2014, da cumplida cuenta de ello, al afirmar en la página 2 lo que sigue:

Es de general aceptación que la simplificación, precisión y concisión normativa hacen mucho más sencillo, fácil y eficaz el manejo de la ley como herramienta al servicio de la sociedad. La multiplicidad de normas tributarias y su confusa y compleja redacción no solo generan inseguridad jurídica en los obligados tributarios afectando a la actividad económica, además, dificulta el trabajo de quienes tienen que velar por su correcta aplicación. La modificación de la LGT por el anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre [...] no parece que siga el camino de la claridad y simplificación. La simple lectura de su exposición de motivos pone sobre aviso. Tiene toda la apariencia de un texto precipitado. Como si se hubieran reunido, sin pulir, trabajos realizados, con mayor o menor acierto, desde hace tiempo sobre la materia.

Fernández Leiceaga *et al.* (2018, p. 38) apuntan a la ineficiencia en materia de regulación, entendida como una excesiva profusión de normas que dificultan el desarrollo de la actividad en la economía oficial y supone un potente incentivo a la economía sumergida y la evasión. En el mismo sentido, Schneider y Buehn (2012, *passim*).

<sup>27</sup> *Vid.* en tal sentido García Berro (2014, p. 13). Es cierto que la teoría acaba siendo siempre asesinada por la práctica. Véase en tal sentido la consideración contenida en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la AEAT (2005) al afirmar lo siguiente:

Por otra parte, la reorientación de las actuaciones de control no significa, en modo alguno, que la Administración tributaria realice interpretaciones maximalistas o contrarias a lo deseado por el legislador en la aplicación de la norma, puesto que reforzar la lucha contra el fraude es perfectamente compatible con el máximo respeto a los derechos y garantías establecidos en el ordenamiento jurídico y las economías de opción permitidas por la norma. (p. 18)

que intenta atajarse<sup>28</sup>. Por lo demás, resulta imprescindible que, en la lucha contra el fraude, se actúe de manera coordinada con la UE y la OCDE, pues las iniciativas voluntaristas individuales en un mundo tan globalizado no solamente no resuelven el problema que intenta atajarse, sino que pueden generar otro tipo de inconvenientes, hartos indeseables<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> Cfr. Sánchez Pedroche (2017, pp. 266 y ss.). Como ha señalado Alm (2011, pp. 54 y ss.), existen tres tipos de paradigmas o actitudes de la Administración tributaria ante el fraude. El primero sería el de la coacción (*enforcement paradigm*), que pivota sobre el castigo y persecución del comportamiento evasor. El segundo, el del servicio (*service paradigm*), que enfatiza la necesidad de facilitar y ayudar a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y en la mejora de la asistencia e información al contribuyente mediante la simplificación de los aspectos materiales y formales de las abundantes obligaciones tributarias. El tercer paradigma sería el de la confianza (*trust paradigm*), al priorizar la importancia de la ética o las normas sociales en el cumplimiento tributario y recurrir a la educación tributaria y la participación de los particulares en los procesos de decisión fiscal. Evidentemente, el primero de dichos paradigmas es necesario, pero completamente insuficiente si no se acompaña de los dos restantes, donde queda un largo trecho por recorrer. Cfr. Ariely (2012, *passim*). También, Allingham y Sandmo (1972, pp. 323 y ss.). Pese a todo lo que pueda señalarse sobre el nivel de economía sumergida en nuestro país –que encuentra reflejo en ese incesante y paulatino endurecimiento de la legislación y en el paralelo reforzamiento de las potestades administrativas–, conviene advertir que la mayoría de los contribuyentes son fieles cumplidores de las normas fiscales, lo que no deja de representar un gran mérito, dada su descomunal complejidad, la inseguridad interpretativa que generan, la multiplicidad de procedimientos y de obligaciones de todo tipo existentes, por no hablar del escaso ejemplo de quienes ostentan responsabilidades públicas. La recaudación impositiva obedece, en más de un 95 %, al espontáneo proceder de los ciudadanos que satisfacen sus obligaciones en periodo voluntario. Concretamente, en el periodo 1995 a 2009 (y lo mismo acontece, con insignificantes variables, en sucesivos lapsos temporales), el 97,5 % de la recaudación provenía de actos de autoliquidación practicados tempestivamente por los contribuyentes, mientras que tan solo el 2,5 % restante de los ingresos brutos traía causa de la gestión coercitiva aplicada por la AEAT. Así lo señalan Barrilao González y Villar Rubio (2014, p. 121). Vid. al respecto González y Miles (2000, pp. 203 y ss.); Lasheras y Herrera (1991, *passim*); Ruibal Pereira (2008, *passim*). Con semejantes datos, no parece que otorgarle más y más poderes a la AEAT sea precisamente el único remedio al problema representado por la evasión fiscal, y ni siquiera que se trate de la solución más adecuada. Vid. al respecto Jiménez Aguilera y Barrilao González (2001, pp. 221 y ss.); Jiménez Fernández y Martínez-Pardo del Valle (2013, *passim*). Es más, habría de analizarse la influencia negativa que ese desmedido robustecimiento de las potestades administrativas representa para una adhesión libre al sistema que, a la vista de los elocuentes datos antes señalados, se antoja como absolutamente imprescindible. En particular, la inseguridad jurídica y su natural correlato, que no es otro que la creciente litigiosidad tributaria, tan perjudicial para las expectativas inversoras internacionales en nuestro país. No hay muchos estudios sobre este particular, pero, sin duda, esta cuestión pesa extraordinariamente en los potenciales inversores foráneos. Vid. al respecto Deloitte (2014, pp. 2 y ss.), donde se apuntan como principales causas de la inseguridad jurídica: a) La larga duración de las controversias tributarias (12,1 %); b) Los frecuentes cambios en la legislación fiscal (39,3 %); c) La ambigüedad, vaguedad y cambios en la doctrina administrativa o guías interpretativas de la legislación fiscal (27,7 %); d) Defectos en los sistemas para lograr seguridad jurídica con anterioridad a la realización de la operación fiscal (*APAs/rulings*, por ejemplo) (8 %) y e) La continua promulgación de cambios legislativos, algunos de ellos con carácter retroactivo (8,9 %).

<sup>29</sup> Según la ONU, el blanqueo de capitales supone entre el 2 % y el 5 % del PIB mundial. Vid. UNODC (s. f.). El dictamen emitido por el CESE el 18 de septiembre de 2020, intitulado *Medidas efectivas y coordinadas de la UE para luchar contra el fraude fiscal, la elusión fiscal, el blanqueo de capitales y los paraísos*

Pero el estudio del fraude fiscal no es tarea precisamente sencilla. Para empezar, tendríamos que ponernos de acuerdo en el propio concepto y, acto seguido, aproximarnos a unos cálculos razonables de su magnitud. Empezando por esto último, estudios recientes cifran la economía sumergida de nuestro país en torno, aproximadamente, al 22 % del PIB, lo que supondría un monto cercano a los 250.000 millones de euros<sup>30</sup>. El máximo especialista en esta cuestión, Schneider, situaba la economía sumergida en España para el año 2015 en el 24,5 % del PIB, en una mala situación relativa si la referencia fuese la OCDE o la UE-15, pero acercándose a la mediana, de abrirse el espectro, incluyendo los países con niveles de desarrollo inferior integrados en la UE-28<sup>31</sup>. Cierto es que la literatura tien-

---

*fiscales* (Eco/510, pp. 3 y 12), incide sobre la necesidad de reforzar esa cooperación internacional, señalando a estos efectos que:

A pesar de los esfuerzos de la UE y muchos Gobiernos, de la entrada en vigor de importantes directivas europeas (Directiva contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo –AMLD–, Directiva contra la elusión fiscal –ATAD–) y del Programa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) de la OCDE, el volumen del fraude y la evasión fiscales y del blanqueo de capitales, así como de la elusión fiscal, sigue siendo muy importante en relación con las finanzas públicas de los Estados europeos [...] Las multinacionales operan globalmente y bajo una dirección común, pero las normas fiscales se adoptan en ámbitos nacionales sin tener en cuenta su interacción con los regímenes de otros países, cuando no en franca competencia fiscal con ellos. Ciertas jurisdicciones aprueban regímenes fiscales que socavan las bases imponibles de otros territorios. Esto, junto a una bajada de tipos generalizada, ha llevado a los países a una carrera fiscal a la baja para atraer la IED y ha dado lugar a lagunas y desajustes legales. Muchas multinacionales reestructuran sus negocios para reducir fuertemente su factura fiscal. Para ello recurren a ciertas operaciones intragrupo para trasladar artificialmente gran parte de los gastos a los territorios de tributación media o alta, mientras que los beneficios son declarados en jurisdicciones de baja o nula fiscalidad, en donde lleguen a acuerdos fiscales secretos (*tax rulings*) con los Gobiernos. El traslado de beneficios por parte de las grandes empresas de la economía digital es especialmente fácil en este entorno. El CESE espera que la aplicación de las normas BEPS y las Directivas ATAD permitan ir cambiando esta situación. Es pronto para evaluar los resultados. Para que sean efectivas, es imprescindible la cooperación de todos los Estados miembros, principal objetivo del Pacto Europeo.

<sup>30</sup> Vid. Arrazola *et al.* (2011, pp. 13 y ss.); Iglesias Pérez (2014). Sobre la diferencia entre la llamada economía sumergida pasiva y comprometida, *vid.* González Gallego (2018, pp. 286 y ss.). Esa economía sumergida englobaría las operaciones productivas legales que permanecen ocultas a las distintas Administraciones públicas para evitar su fiscalización, eludiendo el pago de las cuotas a la Seguridad Social e incumpliendo paralelamente las normas laborales o administrativas. Si bien, conviene advertir que a su acervo se han ido incorporado las actividades ilegales. Así, en septiembre de 2014, el INE subió en 35.293 millones de euros (+3,26 % del PIB). *Vid.* Alm *et al.* (2004, *passim*); Terkper (2003, pp. 211 y ss.).

<sup>31</sup> *Vid.* Schneider (2017, *passim*); Schneider y Enste (2000, pp. 77 y ss.). Otros autores alcanzan guarismos distintos. Murphy (2012, *passim*) obtiene un porcentaje superior para 2009 (22,5 %), no lejos de la media (22,1 %) y de la mediana (14/27). Otros autores, sin embargo, utilizando estudios que utilizan el enfoque monetario, llegan a cifras peores para nuestro país del 31,2 % en 1995; 24,5 % para 1990 o 26,2 % en el 2000. *Vid.* al respecto Dell'Anno *et al.* (2007, *passim*). Por su parte, Labeaga (2014) estimaba una economía sumergida para España equivalente al 28,5 % del PIB en 2008 y al 24,4 % en 2011, lo que situaba a nuestro país en una mala posición europea, con una economía sumergida más extendida respecto de

de a respaldar la existencia de una moderada relación negativa de la economía sumergida con la tasa de crecimiento del PIB, pero otros trabajos la descartan<sup>32</sup>. El fraude fiscal asociado a la misma ascendería a unos 40.000 millones de euros (3,5 % o 4 % sobre el PIB)<sup>33</sup>. Respecto de lo primero, la llamada «brecha fiscal» o *tax gap* se definiría como la diferencia entre la recaudación tributaria esperable en un periodo determinado, de no producirse incumplimientos, y la realmente obtenida<sup>34</sup>. Sin embargo, tampoco existe unanimidad doctrinal sobre las omisiones de ingresos que darían como resultante dicha brecha, y no pueden desdeñarse los casos originados por situaciones sobrevenidas como las insolvencias y concursos, o de interpretaciones divergentes de la normativa ocasionadas por su falta de claridad, o de mecanismos de elusión fiscal no prohibidos expresamente por la norma<sup>35</sup>. Sobre todo, porque esa brecha fiscal puede derivarse ciertamente de la existencia de bases no declaradas provenientes de la economía sumergida, pero también de la infraestimación de

---

otros trabajos, siendo la media para los tres países más ricos analizados (Alemania, Bélgica y Finlandia) del 20,8 % en 2008 y del 19,5 % en 2011. Lafuente Felez (1980, pp. 581 y ss.) cuantificaba la economía sumergida de España en 1978 en el 22,9 % del PIB. Prado Domínguez (2004, pp. 417 y ss.) afirmaba que el peso de la economía sumergida sobre el PIB oscilaba entre el 12,4 % en 1976 y el 26 % en 1995, momento en el cual se producía un descenso, hasta el último año estudiado (2001), con el 17,8 % del PIB. Pickhardt y Sardá (2011, pp. 143 y ss.), apoyándose en Ahumada *et al.* (2008, pp. 97 y ss.), cifran en torno al 18 % del PIB las cifras de la economía sumergida en los últimos años. Arrazola *et al.* (2011, *passim*), en un estudio que combina tres modelos de análisis distintos (monetario, demanda de energía y MIMIC), afirman que, durante el periodo 1980-2010, la economía sumergida alcanzaba el 17 %, aunque en 2007 fuese superior al 20 %. Para el trienio 2005-2008, se estimaba en un 21,5 %. Por fin, Alañón-Pardo y Gómez de Antonio (2005, pp. 323 y ss.), en su estudio con el método MIMIC para analizar el periodo 1976-2002, valoraron la influencia significativa de la presión fiscal, el grado de regulación y los costes laborales unitarios en la elevación de la economía sumergida (del 8,8 % al 18,2 %).

<sup>32</sup> Así, Fernández Leiceaga (2018, p. 29).

<sup>33</sup> *Vid.* Domínguez Barrero *et al.* (2012, *passim*). Otros autores estiman una pérdida de recaudación cercana al 23 %, lo que equivaldría a cerca del 6 % del PIB; *vid.* en tal sentido Allingham y Sandmo (1972, pp. 323 y ss.); Lago Peñas (2018, p. 14.); Slemrod y Weber (2012, pp. 25 y ss.). Como señala la Tax Foundation/IEE:

Si en lugar de que en la aportación a la tributación participe solo el 78 % de la actividad, se redujera la economía sumergida para que contribuyese el 87 % de la actividad (13 % de economía sumergida, como en la UE), la recaudación tributaria podría llegar a aumentar en hasta 4 puntos porcentuales del PIB. (2020, p. 8)

Al igual que sucede con la economía sumergida, no es fácil hallar el porcentaje de evasión fiscal. Los métodos más utilizados son los indirectos que se relacionan con la economía sumergida. Se trata del enfoque monetario, el método MIMIC, el análisis del mercado laboral, la contabilidad nacional y el consumo de energía. También pueden hallarse aproximaciones desde los procedimientos de inspección tributaria, pero los más fiables, según la doctrina más solvente, por su fiabilidad y precisión, son el método MIMIC y los que se basan en las estadísticas tributarias. Sobre ello, *vid.* Zubiri *et al.* (2016, *passim*).

<sup>34</sup> *Vid.* Esteller Moré (2014, pp. 3 y ss.).

<sup>35</sup> *Cfr.* Comisión Europea (2016). *Vid.* al respecto Calderón Carrero (2013, pp. 5 y ss.). Para la regulación británica, Martín López (2014, pp. 79 y ss.). La doctrina económica, aun reconociendo la diferencia entre elusión y evasión, trata ambos conceptos como intercambiables a los efectos de sus estudios sobre fraude fiscal y economía sumergida. *Vid.* Slemrod y Yitzhaki (1987, pp. 183 y ss.).

la base imponible que se debe aplicar, de la sobrestimación de las bonificaciones fiscales o de la mera omisión de ingreso durante el periodo voluntario<sup>36</sup>. Es más, tampoco son fiables los datos y las estimaciones sobre la incidencia de la propia economía sumergida (respecto de la que la literatura sobre la evasión fiscal está comparativamente menos desarrollada)<sup>37</sup>. Parece fuera de toda duda que, atendiendo a la mediana de las estimaciones disponibles, la eco-

<sup>36</sup> Con relación a dichos beneficios fiscales, las tendencias internacionales más recientes en lo que a la reforma del IS se refiere, inspiradas en los modelos de mediados de los ochenta provenientes de Estados Unidos y el Reino Unido, pivotan sobre una disminución de los tipos de gravamen y una paralela ampliación de las bases imponibles mediante la poda o eliminación de deducciones y beneficios fiscales o el tratamiento menos generoso de las amortizaciones. Desde principios de la década de los ochenta, se ha venido produciendo una disminución del tipo máximo del IS en 16 de los 21 países de la OCDE de los que se disponen datos. Dicha tendencia se ha visto acentuada en la década de los noventa y los dos mil, donde la reducción media para toda la OCDE es constante, como demuestra la caída de alrededor de 7 puntos porcentuales en esas tres décadas. Así, por ejemplo, si en el año 1981 muchos países tenían tipos máximos que superaban, en promedio, el 45 %, en el año 2010 prácticamente ninguno alcanzaba el 30 %, siendo particularmente intensa esa reducción en la década de los ochenta en el caso de los países asiáticos y mediterráneos (11 puntos de promedio) y algo menor en los escandinavos y anglosajones (6 puntos). En la década de los noventa, y salvo Japón, donde se elevaron, los países escandinavos redujeron radicalmente sus tipos de gravamen (16 puntos de promedio; Finlandia pasó del 55 % al 29 %, Suecia del 39 % al 28 % y Dinamarca del 45 % al 32 %), tendencia a la que se sumaron los países provenientes del antiguo bloque comunista de Europa del Este (con una reducción media de 11 puntos). A partir del año 2000, esta tendencia a la reducción de los tipos se ha visto moderada para los países latinoamericanos, asiáticos, escandinavos y anglosajones, pero ha seguido siendo continua y algo más decidida en el caso de los países mediterráneos (10 puntos) y los continentales (9 puntos). Asimismo, deben ser aplaudidas las rebajas en los beneficios fiscales del impuesto, cuyo origen es en muchos casos dudoso, al responder, más que a la lógica de los principios impositivos, a la fuerza de los grupos de presión que se empeñaron en su introducción y cuya eficacia y servicio al interés general nadie ha podido demostrar. Especialmente significativa en este sentido es la supresión de aquellos gastos asociados a un sesgo indeseado a favor de la financiación ajena. Una reordenación sensata del impuesto pasa por la idea elemental de que todas las empresas paguen moderada, pero realmente, en lugar de lo que acontece en la actualidad, donde los tipos son formalmente altos, pero sin una traducción plausible en la recaudación efectiva. La simplificación del impuesto que estas medidas de supresión o reducción de beneficios y deducciones supondrá debería verse acompañada por la eliminación de los abundantes regímenes especiales que dificultan el diseño y análisis real del impuesto. El último de los grandes informes sobre fiscalidad del Reino Unido, bajo la dirección del Premio Nobel de Economía James Mirrlees, indicaba el camino planteando la reducción al máximo del número de deducciones y su sustitución por el establecimiento de un beneficio fiscal único por fondos propios, equivalente al coste de oportunidad del capital de la empresa, de forma tal que, cuantos más recursos propios tuviera la sociedad, mayor sería la deducción. Simplificación, seguridad jurídica y huida del potencial litigio o conflicto tributario constituyen los mimbres imprescindibles para ensanchar la base imponible del tributo y minimizar con ello el fraude fiscal. *Vid.* Mirrlees (2011).

<sup>37</sup> Los datos más recientes para España de la referida brecha fiscal en el IVA es que pasó del 13 % en 2011 hasta el 4 % en 2015, situándose por debajo de países como Alemania, Dinamarca o Bélgica (10 %), y muy por debajo de Grecia o Italia (en torno al 30 %). Esto demuestra que, en la medida en que los supuestos son homogéneos entre países y a lo largo del tiempo, existen serias dudas sobre si el fraude fiscal es la principal fuente de erosión recaudatoria de nuestro sistema fiscal. Así lo afirman sin ambages Durán Cabré y Esteller Moré (2018, p. 158). *Vid.* CASE (2017); FISCALIS (2016).

nomía sumergida habría aumentado tendencialmente en los años ochenta y la primera mitad de los noventa, en paralelo a la convergencia de la presión fiscal de España hacia el entorno internacional, pero, a partir de entonces, existe una mayor diversidad en las estimaciones doctrinales, lo que no permite sentar afirmaciones concluyentes<sup>38</sup>. Y tampoco es infrecuente toparse con declaraciones sorprendentes que apuntan a que la propia Hacienda pública sitúa la economía sumergida por debajo del 10 % del PIB, es decir, menos de la mitad de lo estimado<sup>39</sup>.

Cuantificar la economía sumergida resulta muy difícil en la práctica, sobre todo, porque las actividades que en ella se engloban persiguen precisamente escapar a todo control público y hay que recurrir a métodos indirectos, aunque exista un amplio consenso en que los procedimientos más fiables para las economías desarrolladas, donde la información estadística macroeconómica se halla estandarizada en cantidad y calidad, serían el enfoque monetario<sup>40</sup>, el método MIMIC (*Multiple Indicators, Multiple Causes*)<sup>41</sup> y, en menor medida, la explotación

<sup>38</sup> La mayoría de la literatura científica nos sitúa hoy por encima de la media de los países de la OCDE y los países centrales de la UE (UE-15). Respecto al comportamiento cíclico, aunque son más los trabajos que sostienen la existencia de una relación negativa (aumenta cuando la coyuntura empeora), la estimación econométrica apunta a que el efecto, siendo negativo, no es estadísticamente significativo para el amplio periodo 1976-2014. Así, Lago Peñas (2018, p. 13.).

<sup>39</sup> *El Confidencial*, noticia de portada correspondiente al 3 de junio de 2021 (*vid.* Sánchez, 2021). Lo que tampoco parece extraño, porque afirmar lo contrario tras la promulgación de sucesivas leyes de prevención del fraude en los últimos tres lustros no hablaría precisamente bien del trabajo desarrollado durante todo este tiempo por la AEAT.

<sup>40</sup> Método este muy cuestionado por Breusch (2005a, *passim*; 2005b, pp. 367 y ss.). Este enfoque monetario, es decir, la demanda de dinero en efectivo como ingrediente consustancial a la economía sumergida, supone que las actividades no declaradas se pagan a través de este medio debido a la dificultad que supone para las autoridades controlar sus movimientos. De esta forma, si tras su estimación se observa que se ha producido un aumento de la demanda de efectivo no contabilizada, puede suponerse que este estará ligado al crecimiento de la economía sumergida.

<sup>41</sup> En opinión de Mauleón y Sardá (2018), el MIMIC no sería precisamente el mejor. Y concluyen apodícticamente: «Al contrario, argumentamos que es el método a evitar. Su aplicación debe limitarse a los casos en los que se haya descartado la viabilidad de los demás, o de modo complementario» (p. 53). En el sentir de estos autores, el método MIMIC no está exento precisamente de inconvenientes, entre los que destacan los siguientes: 1) Inestabilidad de los resultados ante: a) pequeñas variaciones en los periodos de tiempo considerados; b) variaciones en el número de países elegidos; c) elección de variables causales e indicadores; 2) Ausencia de teoría económica en la especificación del modelo; 3) Problemas de normalización derivados de la elección de la variable a normalizar y del signo elegido, atendido el hecho de que cambios en el signo producen a su vez variaciones en la interpretación de los resultados; 4) La elección de la estimación previa influye sobre los resultados finales; 5) Según la estructura del modelo, las variables consideradas como indicadores deberían ser medidas alternativas de la variable latente y, además, no deberían estar correlacionadas entre ellas; 6) Problemas derivados de la transformación de las variables que hace que, por ejemplo, no esté claro que una transformación de la variable PIB o una transformación de alguna medida de efectivo sean realmente medidas de una misma variable no observable, en este caso, la economía sumergida, dificultando enormemente la interpretación de los resultados obtenidos.

analítica de las diferencias entre las estadísticas oficiales<sup>42</sup> y las estimaciones a partir de otras fuentes<sup>43</sup>. Sin embargo, y de haber alguna cosa clara al respecto, no es otra que la inexistencia de una metodología consensuada para disponer de estimaciones regulares de economía sumergida y de fraude fiscal que permita analizar correctamente los principales factores explicativos de ambos fenómenos y las operaciones, agentes y sectores en los que se concentran, sin lo cual resulta harto difícil trazar las medidas oportunas para su erradicación o mitigación<sup>44</sup>. Uno de los estudiosos más prestigiosos en este campo ya advertía del abuso de las estimaciones econométricas, sujetas siempre a múltiples interrogantes<sup>45</sup>. Además, y

<sup>42</sup> Como enfatizan Mauleón y Sardá (2018):

Los organismos que elaboran la contabilidad nacional no suelen ser excesivamente transparentes, ni en cuanto a su metodología, ni a sus resultados, ni tampoco tienen en cuenta toda la economía sumergida, con la excepción de Italia. Y tampoco debe infravalorarse el hecho de que los datos elaborados para la contabilidad nacional no dejan de ser estimaciones, sujetas a múltiples errores, y que por tanto llevan asociada una varianza, aunque nunca se publique. Posiblemente, porque nunca se calcula. [...]

En la práctica, los institutos de estadística nacionales y otras agencias gubernamentales encargadas de elaborar las cuentas nacionales, raramente dan información detallada de los métodos de cálculo, y en particular sobre la incorporación de la economía sumergida –Italia es el país que más sistemáticamente ha trabajado sobre este punto, dando publicidad a sus métodos y resultados–. El resto de países, en el mejor de los casos, se limitan a dar esporádicamente un porcentaje de economía sumergida que aseguran haber incorporado, sin detallar cómo se calcula. (pp. 52 y 63)

<sup>43</sup> Vid. Fernández Leiceaga *et al.* (2018, p. 20). Vid., para una clasificación y análisis de los métodos más empleados en la literatura científica, Adair (2012, *passim*); Schneider y Enste (2000, *passim*).

<sup>44</sup> Como se evidencia en Lago Peñas (2018, p. 14), existe una imperiosa necesidad de impulsar las estimaciones oficiales al respecto, pues nuestro país no cuenta con estimaciones oficiales más allá de la publicada por el Parlamento Europeo sobre el *tax gap* o brecha fiscal y la encargada por la Comisión Europea y elaborada por el Center for Social and Economic Research. Vid. al respecto CASE (2013); Murphy (2012). Todo ello contrasta con la experiencia comparada de otros países, más afanados en la obtención de datos y evidencias al respecto. Así, por ejemplo, el informe *Measuring Tax Gap* del Reino Unido en 2014-2015 (Agencia Tributaria inglesa) estimaba la brecha fiscal para el periodo 2014-2015 en un 6,5 % de la recaudación total, lo que suponía una cifra cercana a los 36 billones de libras esterlinas.

<sup>45</sup> Vid. Tanzi (1983, pp. 283 y ss.). Mauleón y Sardá (2018) parecen apuntar una metodología viable dentro de la teoría monetaria, pero con importantes sombras finales:

Una posibilidad para futuras investigaciones, más completa pero también presumiblemente más eficiente, podría basarse en combinar ambos procedimientos, estimación regional y estimación nacional o global. La sugerencia se basa en que, dado que las estimaciones regionales al agregarlas implican estimaciones para el efectivo y la economía sumergida agregadas, lo coherente sería tratar de compatibilizar ambas estimaciones, global y regional. Además, este procedimiento permitiría emplear más eficientemente toda la información disponible. También, en principio sería más exacto estimar ecuaciones individuales para cada región, siempre que se disponga de series suficientemente largas. No obstante, y dado que la especificación individual no suele ser automática, esto podría hacer todo el proceso confuso y propenso al error. (p. 67)

Estos mismos autores, y para el caso concreto de España, llegan a lamentar lo siguiente:

A modo de ejemplo, es interesante considerar los resultados para España del tamaño de la economía sumergida proporcionados por un mismo autor (Schneider) utilizando periodos mues-

aunque entre la economía sumergida y el fraude fiscal exista un vínculo inequívoco, tampoco conviene olvidar las diferencias relevantes entre ambos conceptos<sup>46</sup>.

La cuantificación del fraude fiscal en España es tarea también muy delicada, al igual que veíamos que ocurría con la economía sumergida (y donde, como ya hemos señalado, existe una menor literatura científica)<sup>47</sup>. Existen, básicamente, dos métodos para determinar el impacto de esta sobre los ingresos tributarios: el primero exploraría económicamente cómo la economía sumergida afecta al esfuerzo fiscal; el segundo estimaría directamente las pérdidas de ingresos inducidas por contribuyentes potenciales. Si el primero de dichos métodos ya entraña una dificultad inequívoca, el segundo la supera con creces, pues solo sería factible bajo dos concretos supuestos: que la base imponible evadida fuese posible

---

trales diferentes y cambiando alguna de las variables causales [...] Resulta llamativa la disparidad de valores, donde se observan frecuentemente resultados con una diferencia cercana a los 10 puntos porcentuales. El autor citado es uno de los que más ha utilizado el método MIMIC para analizar la economía sumergida, habiendo realizados sus estudios individualmente o con más de ochenta coautores, lo que ha contribuido a la difusión y popularización del modelo. Sin embargo, sus estudios y los resultados que se derivan de ellos han sido duramente criticados [...] debido a que [...] no solucionan ninguno de los inconvenientes antes mencionados y a que sus resultados no son replicables. No podemos olvidar que el método MIMIC consiste en la estimación de un conjunto de ecuaciones, y que para solucionar dicho modelo se asume que las diferentes ecuaciones están relacionadas de alguna manera entre sí. Este supuesto es poco creíble cuando se considera un conjunto muy amplio de países que son, la gran mayoría, totalmente heterogéneos entre sí. La economía sumergida es básicamente un fenómeno local que difícilmente traspasa ámbitos fronterizos, y si lo hace, es de forma muy limitada a áreas transfronterizas próximas. Por tanto, no parece muy adecuada la utilización de los modelos MIMIC para la cuantificación de las causas de la economía sumergida cuando se realizan estimaciones que abarcan varios países. (Mauleón y Sardá, 2018, p. 69)

<sup>46</sup> Fernández Leiceaga *et al.* (2018) lo explican de la siguiente manera:

Primero, aunque la economía sumergida frecuentemente genera una pérdida de recaudación, no es una condición estrictamente necesaria. Por ejemplo, puede haber vendedores ambulantes que no se hayan dado de alta y, por lo tanto, que estarían operando bajo la economía sumergida, pero que en realidad no pagarían impuestos por tener pocas ventas y una renta reducida. Segundo, la conducta evasora no tiene por qué implicar una actividad previa de la economía sumergida. De hecho, un buen número de formas y tipos de evasión fiscal caerían fuera de lo que se puede considerar economía sumergida; por ejemplo, un profesional que sigue realizando fuera de su horario de trabajo su actividad económica, pero por la que no factura IVA. Para que exista fraude fiscal es necesario que se incumpla, de manera consciente, la normativa tributaria que conlleve un ingreso menor que el establecido, mientras que la economía sumergida aparece cuando se oculta parcial o totalmente actividades económicas, sin tener en cuenta los efectos sobre la recaudación que puede tener este comportamiento [...] Una implicación de lo anterior es que los factores explicativos del fraude y la economía sumergida no tienen por qué coincidir. (p. 29)

Víd. a este respecto REAF-REGAF (2017).

<sup>47</sup> Como afirman Durán Cabré y Esteller Moré (2018), «la estimación de la economía sumergida o del fraude fiscal es una tarea harto difícil. Simplemente, es imposible contrastar la validez de ciertos supuestos que guían las estimaciones» (p. 153).

estimarla por el tamaño de la economía sumergida, y que la tasa efectiva promedio de impuestos en la economía formal también fuese la tasa efectiva promedio de impuestos que se aplicaría a la propia economía sumergida. Naturalmente, ambos supuestos entrañan esfuerzos arduos, razón por la cual se evidencia que, cualesquiera de esos dos enfoques, solo podrían ser considerados como meramente aproximativos<sup>48</sup>. En general, la doctrina económica señala la existencia de un efecto negativo, pero no significativo, de la variación de la economía sumergida sobre la variación de la recaudación fiscal. De esta forma, nuestro país aparecería con una pérdida impositiva derivada de la economía sumergida ligeramente inferior a la UE-27 (6,8 %, frente al 7,0 %) ocupando la decimooctava posición<sup>49</sup>, y, según el informe de la Comisión Europea, el fraude en el IVA en España para el ejercicio 2011 sería del 1,4 % del PIB frente a una media del 2,1 % para la UE-27, lo que situaría a nuestro país en la decimocuarta posición. Considerando la media de 2000 a 2011, España experimentaría un fraude en el IVA equivalente al 0,8 % del PIB, frente a una media del 1,6 % de la UE-27<sup>50</sup>. Para algunos autores, el fraude fiscal se situaría ligeramente por debajo del 30 %<sup>51</sup>, oscilando para otros entre el 5,4 % y el 5,6 % del PIB<sup>52</sup>. Por otra parte, se suele dar por existente una correlación sólida entre el crecimiento y el nivel de presión fiscal, por un lado, y el peso de la economía sumergida por otro, cuando eso no es del todo así, pues existen países con economías sumergidas por encima del 30 % (Rumanía, Bulgaria, Lituania o Estonia, por ejemplo) que muestran niveles impositivos reducidos, mientras que otros países con mucha mayor presión fiscal (excepto Italia) se sitúan en niveles de economía sumergida bajos o muy bajos<sup>53</sup>. En nuestro país, sin embargo, no parece haber ocurrido esto último, toda vez que el nivel de presión fiscal ha incrementado la dimensión de la economía sumergida, aunque tampoco deja de ser cierto, como apunta la mejor doctrina,

<sup>48</sup> Vid. Fernández Leiceaga *et al.* (2018, p. 31).

<sup>49</sup> Vid. Murphy (2012).

<sup>50</sup> Vid. CASE (2013). Sin embargo, dicho resultado no resultaría precisamente coincidente con el de Recon (2009), para el que la brecha fiscal en España del IVA en el año 2006 sería de tan solo el 2 % frente a una media del 12 % para los países de la UE-25. Y España saldría la mejor parada, únicamente superada por Luxemburgo. Para otros autores, sin embargo, la brecha fiscal sería bastante más elevada. Así, Durán Cabré y Esteller Moré (2018) señalan a este respecto lo siguiente:

Si suponemos que, en el largo plazo, nuestro sector público es sostenible financieramente, esto es, el nivel de presión fiscal potencial se iguala aproximadamente al nivel de gasto público, una primera aproximación a la brecha fiscal nos diría que esta es del 8 % del PIB, aproximadamente, esto es, 41 % (nivel de gasto no financiero en el largo plazo) menos 33 % (nivel de ingresos no financieros en el largo plazo). Es decir, nuestra recaudación real sobre el PIB es del 33 %, mientras que la potencial (sujeto al equilibrio de las finanzas públicas en el largo plazo) sobre el PIB es del 41 %. Por consiguiente, combinando ambos porcentajes, se puede llegar a la conclusión de que la recaudación real sobre la potencial es del 80 % o, dicho de otra manera, la brecha fiscal es del 20 %. (p. 154)

<sup>51</sup> Vid. Gómez de Enterría *et al.* (1998). Asimismo, Comisión del Fraude Fiscal (1988).

<sup>52</sup> Vid. Arrazola *et al.* (2011). Para una visión de conjunto, *vid.* Fernández Leiceaga *et al.* (2018, pp. 33 y ss.).

<sup>53</sup> Vid. Fernández Leiceaga *et al.* (2018, p. 31).

que ese aumento de ambos factores (presión fiscal y economía sumergida) no encontraría una pauta cíclica clara, por muy amplios que sean los periodos analizados<sup>54</sup>. Huelga señalar que dicho comportamiento errático nos vuelve a sumir en la incerteza sobre la verdadera dimensión del problema<sup>55</sup>. Sin duda, por todo eso, la disposición adicional cuarta de la nueva ley ha querido contar con la elaboración de un estudio *ad hoc* que pueda arrojar luces sobre el particular, lo que constituye una prueba patente de los palos de ciego que se vienen dando respecto de tan fundamental cuestión<sup>56</sup>.

### 1.3. La premisa habitual: una generalizada y acrítica sospecha de defraudación que, a modo de coartada, abre sistemáticamente la puerta a ulteriores subidas impositivas

Evidentemente, no todo lo que señala la AEAT como fraude lo es, pues para eso sería necesario conocer el ciclo completo del proceso revisor posterior a la liquidación administrativa y la solución otorgada en dicha vía por los distintos tribunales (económico-administrativos o de justicia)<sup>57</sup>. Además, y como muy acertadamente ha explicado García Novoa,

<sup>54</sup> Vid. Fernández Leiceaga *et al.* (2018, p. 37).

<sup>55</sup> Como señalan Cantarero Prieto y Zubiri Oria (2018, p. 89), el fraude es un fenómeno no observable, por lo que su medición es muy complicada y está plagada de problemas.

<sup>56</sup> Dicha disposición adicional cuarta reza de la siguiente forma:

Uno. Se encomienda al Gobierno para que encargue a expertos independientes la elaboración de un análisis y evaluación oficial de la economía sumergida en el Estado español, del fraude fiscal y laboral y de la elusión fiscal, desagregado por territorios, sectores económicos e impuestos.

Dos. El informe a que se refiere el número anterior será presentado y debatido por las Cortes Generales y, dentro de su ámbito geográfico y competencial, si lo estiman oportuno, en los Parlamentos autonómicos, que podrán promover las medidas correctoras oportunas. Dichas medidas comprenderán las modificaciones organizativas, los medios humanos y materiales necesarios, y las fórmulas de coordinación y colaboración entre Administraciones tributarias precisas para corregir los objetivos anuales y plurianuales de reducción del fraude y la economía sumergida. Los resultados de las medidas adoptadas serán fiscalizados periódicamente por las Cortes Generales a través de un modelo estándar que deberá contener información homogénea de los resultados para observar su evolución con el siguiente estudio oficial.

La cuestión, sin embargo, suena un poco rancia. El Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la AEAT (2005, p. 55) ya abundaba sobre el particular, solicitando al IEF informes e investigaciones específicas sobre el comportamiento tributario y el nivel de cumplimiento en España, así como el incremento de la colaboración con dicho centro para la publicación de libros y revistas sobre el fraude desde un enfoque comparativo para el ámbito internacional.

<sup>57</sup> Vid. Juan Lozano (2018), quien, a este respecto, apostilla lo siguiente:

Si la Administración presenta y ofrece unos datos relativos a los resultados de la lucha contra el fraude sin atender a la desviación típica que se presenta en los ciclos anteriores tras la revisión judicial de sus actos, se incurre en un sofisma de perniciosas consecuencias. Y en este punto

las leyes de prevención o represión del fraude fiscal parten de una filosofía muy específica, en cuya virtud, lo que unos no paguen, tendrán que pagarlo otros. O, lo que es lo mismo, que existiría una exigencia de tutela del volumen de recursos necesarios para hacer frente al gasto público, delimitándose así, como objeto de protección por parte de los poderes públicos, lo que podría denominarse como un «volumen teórico de recaudación» a repartir entre todos los ciudadanos (García Novoa, 2006, *passim*)<sup>58</sup>. Y tal guarismo se deduciría, sin más, de la potencialidad del sistema tributario (idea muy del gusto de la Administración española)<sup>59</sup>. Sin embargo, en el orden tributario no existe un volumen teórico de recaudación, sino que la existencia concreta de obligaciones tributarias depende del número de hechos imponible consumados<sup>60</sup>. La cómoda coartada de la persecución del fraude no justifica así un poder en manos de la Administración que intente realizar o agotar la potencialidad recaudatoria del sistema<sup>61</sup>. Porque el peligro en este caso es que se intente «exprimir» al

---

entiendo que resulta imprescindible implementar unas herramientas de seguimiento y análisis continuo de la jurisprudencia, tanto para corregir posibles disfunciones en la planificación y desarrollo de las actuaciones como para reafirmar las estrategias previas de la Administración en la medida en que su bondad se ve confirmada por los resultados del control judicial [...] El flanco más débil es, precisamente, la falta de afirmación jurisprudencial de los elementos o notas presentes en múltiples incumplimientos en los que no se aprecia complejidad, maliciosidad, artificiosidad ni ocultación, y que son los que afectan en mayor medida a los contribuyentes que suelen cumplir de un modo generalizado con sus obligaciones. A mi entender, este es el punto más crítico. Una inclusión indiscriminada entre los resultados de la lucha contra el fraude de este tipo de incumplimientos –fácilmente regularizable a través de controles masivos y extensivos y que, además, se ven acompañados de una aplicación excesivamente automática del régimen sancionador– genera una distorsión importante que no se corresponde con los muy altos niveles de responsabilidad atribuidos a los contribuyentes por el modelo de aplicación de los tributos. Dada la complejidad de la normativa tributaria, y la multiplicidad de obligaciones formales y materiales, incluir este tipo de incumplimientos, sin más en las cifras de resultados de la lucha contra el fraude produce un efecto sociológico perverso. (pp. 515 y 545)

<sup>58</sup> *Vid.*, asimismo, García Berro (2014, pp. 13 y ss.).

<sup>59</sup> *Cfr.* al respecto CIAT (2000, *passim*); Onrubia Fernández (2010, pp. 349 y ss.); Sevilla Segura (2006, *passim*).

<sup>60</sup> Como bien apuntara Falcón y Tella (1995): «en materia tributaria sustantiva no hay un núcleo de principios básicos de orden público» (p. 62), pues, «manifiestamente no existe ninguna predeterminación sobre el nivel mínimo de tributación que corresponde a una determinada persona o actividad, el cual estará sólo en función de los hechos imponentes realizados» (p. 62).

<sup>61</sup> A tal efecto, la STSJ del País Vasco de 26 de julio de 2004 advierte que la invocación del

incumplimiento del principio de capacidad económica no puede llevar a la simple descalificación por parte de la Administración tributaria en aquellas opciones legítimas del contribuyente que lleguen a ser ventajosas en su resultado fiscal por voluntad o por simple imprevisión legislativa, transformándose así la Administración gestora tributaria en censor ejecutivo de cuantas situaciones efectivas en la aplicación concreta de los tributos no le resulten recaudatoriamente satisfactorias, mediante interpretaciones o praxis economicistas y sin soporte jurídico alguno.

También el TJUE ha recordado recurrentemente la necesidad de aunar la persecución del fraude con el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes, abjurando de una sospecha generalizada de

contribuyente inspeccionado o comprobado, haciéndole pagar por lo que los demás –no controlados– se intuye que no han satisfecho. Y en esta tesitura se corre el serio riesgo de no distinguir adecuadamente la elusión de la evasión ni, por ende, la economía de opción de la planificación, conceptos todos ellos que se engloban acrítica y genéricamente bajo el concepto de «fraude fiscal», considerando la lucha contra este como el derecho absoluto

---

fraude que acarrearía consecuencias inconvenientes. Así lo ha evidenciado, por ejemplo, en la STJUE de 7 de septiembre de 2017 (caso Egiom y Enka, asunto C-6/16):

Procede recordar en ese contexto que, para poder considerar que una normativa nacional tiene por finalidad evitar fraudes y abusos, su fin específico debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria (véanse, en este sentido las Sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-96/04, EU: C: 2006:544 apartado 55, y de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU: C: 2012:415, apartado 40). Así pues, no pueden justificarse mediante una presunción general de fraude y abuso ni medidas fiscales que vayan en detrimento de los objetivos de las directivas ni medidas fiscales que vayan en detrimento de libertades fundamentales garantizadas por el tratado (Sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, EU: C: 2000: 497, apartado 45 y jurisprudencia citada, y de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, EU: C: 2012:415, apartado 38). Para comprobar si una operación persigue un objetivo fraudulento o abusivo, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder a un examen individual del conjunto de la operación de que se trate. El establecimiento de una medida fiscal de alcance general que prive automáticamente de la ventaja tributaria a determinadas categorías de contribuyentes, sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio de fraude o abuso, excedería de lo necesario para evitar dichos fraude o abuso (véase, en ese sentido, la Sentencia de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU: C:2017: 177, apartados 55 y 56).

En alguna ocasión se ha apuntado, sobre todo desde los púlpitos administrativos, que el interés del ciudadano en conocer con exactitud lo permitido por cada concreta norma debe apreciarse desde el punto de vista del ciudadano «cumplidor» y no desde la perspectiva del contribuyente que desea pagar lo mínimo y que busca los huecos o intersticios de impunidad que ofrece el derecho. Dicho de otra manera, la persona que quisiera cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales debería abstenerse de las interpretaciones arriesgadas de la norma, porque solo aquel que buscara los resquicios de impunidad por los que «colarse» estaría interesado en la máxima exactitud. Dicho criterio, sin embargo, obligaría al contribuyente, en la práctica, a realizarse una especie de harakiri tributario, practicando autoliquidaciones que, en caso de duda, se inclinarían siempre por favorecer los intereses de la Hacienda pública, en contra de un recto criterio interpretativo, y máxime si pensamos que quien pudo haber evitado la oscuridad o la anfibología interpretativa de la norma no lo hizo en absoluto. Porque las leyes las promulga el Parlamento, pero las hace y las gesta la propia Administración tributaria (DGT y AEAT). En no pocas ocasiones los contribuyentes actúan de este modo, temiendo que esa opacidad legal se torne a la larga perjudicial para sus intereses y considerando la normativa tributaria como una verdadera espada de Damocles. La propia AN en varias de sus sentencias (16 de febrero, 9 de marzo, 5 de mayo y 22 de septiembre de 2011) ya ha advertido de la incorrección que supone evitar a ultranza toda planificación que arroje un ahorro fiscal, pues en tal caso se caería en una «economía de opción inversa» que vendría a consistir en tributar siempre de la manera más gravosa posible para favorecer el interés recaudatorio de la Hacienda pública. Y es que, como bien ha señalado la justicia norteamericana en boca del juez Holmes: «No hay un deber patriótico de pagar cuantos más impuestos mejor».

ante el que debe sublimarse cualquier otro valor constitucional, por preeminente que este sea, consagrando así una nueva versión del derogado principio hermenéutico *in dubio pro fisco*<sup>62</sup>. Las leyes contra el fraude debieran dirigirse a aquellos sectores específicos donde se sabe que se concentra la evasión fiscal, con medidas exclusivamente dirigidas a combatir dichas prácticas, en lugar de articular previsiones generales que sirven de coartada únicamente para subir impuestos y hacer más fácil el trabajo de la Administración o contrariar la jurisprudencia molesta que estorba a aquella, creando de paso una atmósfera irrespirable de sujeción para el ciudadano de a pie<sup>63</sup>.

El FMI estima que la evasión fiscal cuesta a los distintos Gobiernos unos 3 billones de dólares al año<sup>64</sup> y el Parlamento Europeo calcula que en la UE alcanza la cifra de 825.000 millones de euros<sup>65</sup>. Asimismo, el déficit de recaudación del IVA, en su mayor parte debido al fraude, se eleva a unos 147.000 millones de euros anuales, de los cuales 50.000 millones corresponden al «fraude carrusel» transfronterizo<sup>66</sup>. Pero todas esas cifras, siendo posiblemente ciertas, no conciernen activamente a la generalidad de los contribuyentes de a pie, y mejor sería que intentasen atajarse las prácticas indeseables que las generan refor-

<sup>62</sup> Así lo ha señalado abiertamente la doctrina. *Vid.* por todos, Checa González (2006) y García Novoa (2006). Como bien apostilla Ucelay Sanz (2018):

Ciertamente, la diferencia entre lo que pueden ser economías de opción y planificación fiscal agresiva que en ocasiones depende de un alto grado de subjetividad su delimitación en las zonas fronterizas puede ser muy sutil y la aplicación potencial de esta medida puede llegar a ser de difícil implementación. (p. 485)

Deberían recordarse aquí las elocuentes palabras de Hensel (1956), cuando aludía al elevado deber de interpretar rectamente la norma, sin atisbo de extralimitación o interés recaudatorio alguno:

La autoridad financiera en el procedimiento de comprobación es un órgano provisto de soberanía, tiene la misión de poner en movimiento y desarrollar el procedimiento, y debe por ello tutelar enérgicamente las pretensiones legales; no puede pretender lo que exceda de estas. Ello vale incluso si las declaraciones del deudor del impuesto puedan dar ocasión a exigir más de lo autorizado por la ley. En tales casos la autoridad tributaria tiene el deber de verificar las manifestaciones del obligado incluso a favor de este. Si de ello o de otros hechos nacen dudas que hablen a favor del deudor, la autoridad está obligada a realizar comprobaciones que pueden redundar en posible desventaja propia. Resulta así para la autoridad tributaria el *nobile officium* de procurar que las ventajas concedidas por la ley puedan ser gozadas también eficazmente por contribuyentes inexpertos. (p. 240)

<sup>63</sup> Así lo reconocía abiertamente el Plan de Prevención del Fraude Fiscal elaborado por la AEAT (2005) al apostillar lo siguiente:

Por otra parte, no se ha dedicado suficiente atención por la Agencia Tributaria al fraude en algunos sectores, como el inmobiliario, o a fenómenos como el blanqueo de capitales o a las tramas organizadas en el IVA que, en ocasiones, tienen carácter internacional. (p. 21)

<sup>64</sup> *Vid.* Bhatt (s. f., p. 2).

<sup>65</sup> Resolución del Parlamento Europeo de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (punto 24).

<sup>66</sup> *Ibidem* (puntos 142 y 143).

mando específicamente las leyes concretas sectoriales en lugar de leyes genéricas grandilocuentes en las que cabe lo mismo un roto que un descosido. Tan simple como eso. No hay un fraude generalizado del contribuyente. Hay sectores donde el mismo puede darse y, de hecho, se da. Y tanto la labor legislativa como la práctica administrativa deben dirigirse prestas a atajarlo, en lugar de promulgar leyes propagandísticas que intentan crear una determinada atmósfera de sospecha por incumplimiento, señuelo tantas veces de otros propósitos menos confesables<sup>67</sup>. Con insuperable maestría lo apuntó en su día el profesor Sainz de Bujanda al afirmar que:

<sup>67</sup> Es importante asumir que no deben trasladarse a los ciudadanos cargas que previamente no hayan asumido los poderes públicos, pues ello revelaría una incorrecta metodología en la resolución del problema que intenta evitarse. En 2009, el G20 inició un proceso de cooperación para combatir la evasión y la elusión. La OCDE aprobó un nuevo estándar global de intercambio de información, el Estándar Común de Comunicación de Información (ECCI), basado en el intercambio automático de información (AEOI). La mayoría de las jurisdicciones de la comunidad internacional se han comprometido a aplicarlo desde enero de 2018, pero lo cierto es que está pendiente una evaluación general sobre su cumplimiento. En la UE, el AEOI se regula por la Directiva de cooperación administrativa (DCA), reformada varias veces para alinearse con el ECCI. La DCA ha extendido la obligación de AEOI a las personas físicas y jurídicas y a los principales tipos de ingresos, pero presentan lagunas que han de ser subsanadas. La información sobre el titular real de activos y fondos, de vehículos intermedios opacos (ciertos fideicomisos o *trusts*, sociedades pantalla, fundaciones, etc.) sigue sin solucionarse, como demostró el escándalo de los «papeles de Panamá». Tampoco se ha resuelto el anonimato de las «acciones al portador», sin titular conocido públicamente, aún permitidas en ciertos países. El ámbito de aplicación de la DCA debería ampliarse a las obras de arte y a otros activos de alto valor ubicados en puertos francos y depósitos aduaneros. Asimismo, habría que resolver también el problema de los regímenes de ciudadanía o residencia por inversión que ofrecen 19 Estados miembros y que en bastantes casos son utilizados para la comisión de delitos fiscales. En tal sentido, el CESE, en su dictamen, solicita expresamente que:

Las directivas europeas afecten a las obras de arte y demás activos de alto valor, en particular a los depositados en puertos francos y depósitos aduaneros, y que se proceda a la supresión progresiva de los regímenes de ciudadanía o residencia por inversión establecidos en determinados Estados miembros, así como a poner fin a la opacidad de las acciones al portador [...] además del sector financiero, hay otros canales de blanqueo de capitales: mercados de arte, diamantes y metales preciosos; puertos francos, depósitos aduaneros y zonas económicas especiales; etc. Los rápidos cambios tecnológicos proporcionan nuevas vías a través de los activos virtuales y la cadena de bloques (*blockchain*). Lo mismo cabe decir de los procedimientos de evasión y elusión: lavado de dividendos y cupones por transacciones *cum-ex* (55.200 millones EUR); la planificación fiscal agresiva; los convenios secretos entre Estados y empresas multinacionales que reducen sustancialmente sus obligaciones fiscales; o los regímenes de concesión de ciudadanía o residencia a extranjeros a cambio de inversión. El comercio electrónico, la economía de las plataformas y la economía digital en general plantean nuevos riesgos de facilitación de los delitos fiscales y de elusión, así como nuevas oportunidades de rastreo y control. (2020, p. 6)

De la misma manera, el CESE, en ese mismo dictamen, enfatizaba la necesidad de dar pasos conjuntos en el ámbito institucional de alto nivel, apostillando lo siguiente:

El CESE reconoce la voluntad de la Comisión Europea y el Parlamento Europeo para impulsar iniciativas contra los delitos fiscales, la evasión fiscal y la competencia fiscal desleal, y lamenta que algunas de las principales iniciativas, como las que afectan al IS, el fraude del IVA y la planificación

El principio de la sistemática certidumbre en la intención defraudatoria [del ciudadano por parte de la Administración] acabe provocando la necesidad ineludible de la mentira fiscal, porque si el Fisco, para obtener un volumen determinado de recursos, presume un margen definitivo de defraudación, el contribuyente por su parte [...] se verá forzado a reducir el importe de sus bases declaradas, en la certidumbre de que éstas serán elevadas por los órganos de gestión tributaria [...]. Tiene por ello plena razón Dematteis cuando señala que la presunción sistemática de fraude [...] ha de abandonarse como método de liquidación tributaria «porque si no es así se producirá un fenómeno altamente odioso: el de la desigualdad de las cargas tributarias, a costa del contribuyente honesto y escrupuloso». (1967, pp. 130-131)<sup>68</sup>

Cierto es que la UE constituye un espacio vulnerable o sensible a la elusión fiscal, pues la movilidad de capitales, bienes y personas en el mercado interior contrasta con la falta de coordinación de las políticas tributarias<sup>69</sup>. Pero eso no faculta a crear una incorrecta filosofía en la que anide una presunción administrativa generalizada de fraude fiscal, porque sobre ello, y los requisitos a los que se condicionan las restricciones a las libertades básicas comunitarias, también se ha pronunciado el TJUE. Ciertamente, el hecho de que una disposición de un Estado miembro dirigida a combatir el fraude fiscal afecte a una libertad fundamental de las previstas en el TFUE no supone, *per se*, que tal normativa sea contraria al mismo, pero se exige, no obstante, que tal disposición restrictiva se encuentre justificada por razones imperiosas de interés general. Dentro de estas se ha entendido comprendido el objetivo de combatir el fraude fiscal y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles tributarios, tal y como ha afirmado el TJUE en diversas sentencias, como las de 14 de septiembre de 2006 (caso Centro di Musicologia Walter Stauffer contra Finanzamt München für Körperschaften, asunto C-386/04), 11 de octubre de 2007 (caso Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements, SA [ELISA] contra Directeur général des impôts y Ministère public, asunto C-451/05) y 27 de enero de 2009 (caso Hein Persche contra Finanzamt Lüdenscheid, asunto C-318/07). Sin embargo, aunque este motivo permita el establecimiento de restricciones, se exigen también diversas condiciones para que las mismas se consideren adecuadas y respetuosas con la libertad comunitaria que se está perturbando, toda vez que tal restricción ha de ser apropiada para alcanzar el objetivo perseguido y no se permite, sin embargo, que vaya más allá de lo estrictamente necesario para lograrlo. En particular, ha afirmado el TJUE (en sentencias tales como la de 26 de septiembre de 2000

---

fiscal agresiva, estén bloqueadas o puedan ser recortadas por algunos Estados miembros y por la falta de cooperación entre ellos. El CESE propone que se ponga en marcha un pacto europeo para luchar eficazmente contra el fraude, la evasión y la elusión fiscales y el blanqueo de capitales. El CESE pide a la Comisión que promueva una iniciativa política que involucre a los gobiernos nacionales y a las demás instituciones europeas en la consecución de dicho pacto. La cooperación entre los Estados miembros debe ser uno de los pilares del mismo. (2020, p. 6)

<sup>68</sup> La cita de F. Dematteis corresponde a su trabajo «A proposito di coscienza tributaria» (1933, p. 105).

<sup>69</sup> *Vid.* Cobham y García-Bernardo (2020).

[caso Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica, asunto C-478/98], 4 de marzo de 2004 [caso Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa, asunto C-334/02], o la de 12 de septiembre de 2006 [caso Cadbury Schweppes plc y Cadbury Schweppes Overseas Ltd contra Commissioners of Inland Revenue, asunto C-196/04]) que solo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando se trate de atajar conductas maliciosas cuya finalidad sea la elusión o evasión fiscal; sin que, por el contrario, tengan cabida en dicha justificación las medidas preventivas de carácter general, inspiradas en una presunción generalizada de fraude fiscal. Cabe además destacar que el TJUE ha entendido inexistente esa necesaria proporcionalidad cuando la medida se establece con carácter general, sin atender a la posibilidad de que el propio contribuyente haya facilitado la información necesaria para lograr el mismo objetivo que perseguiría tal disposición antifraude, haciendo la misma innecesaria. Así, en su Sentencia de 12 de septiembre de 2006 (asunto C-196/04) estableció de forma inequívoca que la lucha contra el fraude fiscal, como justificación de esa medida restrictiva, precisa que esta se produzca en una modalidad agravada, a través de comportamientos especialmente maliciosos. En similares términos, y con análoga rotundidad, se pronuncia la STJUE de 12 de diciembre de 2013 (caso Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue y Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, asunto C-362/12). Profundizando en sus pronunciamientos y razonamientos, en relación con los límites existentes a la justificación por la lucha contra el fraude fiscal, en su Sentencia de 11 de octubre de 2007 (asunto C-451/05), el TJUE afirmará lo siguiente:

91. Sobre este punto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, solo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del tratado (véanse, en este sentido, las Sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 27, y la de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 50 y jurisprudencia que allí se cita).

También resulta destacable la STJUE de 14 de septiembre de 2006 (asunto C-386/04), en lo atinente a la necesidad de justificación concreta de las restricciones a las libertades comunitarias en defensa de los eventuales créditos tributarios insatisfechos. Por eso, precisamente, uno de los aspectos fundamentales o más relevantes a la hora de enjuiciar la compatibilidad de una medida encaminada a luchar contra el fraude fiscal restrictiva de las libertades comunitarias con la normativa europea es el examen de su proporcionalidad, entendida esta como la posibilidad de obtener el resultado de la forma menos invasiva posible. Así lo afirma el TJUE en su Sentencia de 28 de octubre de 2010 (caso *Établissements Rimbaud SA* contra *Directeur général des impôts* y *Directeur des services*

fiscaux d'Aix-en-Provence, asunto C-72/09)<sup>70</sup>. Es más, sobre la necesaria proporcionalidad de las medidas presuntamente lesivas de las libertades comunitarias para combatir el fraude fiscal, con otros medios alternativos para la consecución del mismo fin –por ejemplo, información que podría obtenerse mediante los CDI–, la Sentencia de 11 de octubre de 2007 (asunto C-451/05) llegará a sostener la vulneración del tratado por normas o comportamientos nacionales que dificulten la prueba y que otorguen una carta blanca para luchar contra el fraude a través de mecanismos expeditivos<sup>71</sup>. Le asiste plenamente

<sup>70</sup> STJUE de 28 de octubre de 2010:

33. En relación con la justificación derivada de la lucha contra el fraude fiscal y la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, procede recordar que una restricción a la libre circulación de capitales solo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (Sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 35; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 47; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 64, y de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 56).

34. Así, una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal solo puede aceptarse si se refiere a montajes meramente artificiales cuya finalidad sea burlar la ley fiscal, lo cual excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del tratado (véanse, en este sentido, las Sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 50 y jurisprudencia citada). [...]

45. En relación, en particular, con la cuestión de si, como sostiene la Comisión, las autoridades fiscales francesas deberían proceder a un examen puntual de los elementos probatorios facilitados por una sociedad establecida en un Estado miembro del EEE, debe señalarse que de la sentencia ELISA, antes citada, se desprende, en efecto, que, en el marco de la Unión, la denegación categórica de la concesión de una ventaja fiscal no está justificada, ya que nada impediría que las autoridades fiscales exigieran del contribuyente las pruebas que consideraran necesarias para la liquidación correcta de los impuestos y tasas pertinentes y, en su caso, denegar la exención solicitada si no se presentaran tales pruebas.

<sup>71</sup> STJUE de 11 de octubre de 2007:

96. Así pues, no cabe excluir *a priori* la posibilidad de que el contribuyente esté en condiciones de aportar los justificantes pertinentes para que las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación puedan comprobar, de manera clara y precisa, que no intenta evitar o eludir el pago de sus impuestos (véase en este sentido la Sentencia de 8 de julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartados 19 y 20, y la de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartado 25).

97. Por lo demás, procede señalar que, en las circunstancias del asunto principal, la eventual imposibilidad de solicitar directamente la cooperación de las autoridades fiscales del Gran Ducado de Luxemburgo puede hacer más difícil la verificación de la información.

98. Sin embargo, tal dificultad no puede justificar una negativa categórica a otorgar una ventaja fiscal a las inversiones realizadas por inversores procedentes de dicho Estado miembro. En efecto, cuando unas sociedades *holding* luxemburguesas soliciten la exención del impuesto

la razón al TJUE. El principio de proporcionalidad obliga al operador jurídico a tratar de alcanzar el justo equilibrio entre los intereses en conflicto, comparando los mismos y limitando, en la medida de lo necesario, el sacrificio de aquellos que deben ceder, pues de otra forma puede ponerse en peligro la entera coherencia del ordenamiento jurídico, toda vez que este constituye un entramado de principios y de normas de muy diverso origen que se puede llamar tal precisamente porque el comportamiento y las interacciones de sus distintos componentes o elementos se encuentran ordenados conforme a pautas que es necesario descubrir y que permiten entender el funcionamiento del conjunto. Por eso mismo, el TJUE no olvida que el ordenamiento es una totalidad organizada, un conjunto orgánico de elementos o subsistemas que son interdependientes; un conjunto que no es una simple suma o adición de partes, sino que es algo más que todo eso, de manera que, si bien cada elemento tiene sus propiedades, el sistema global tiene otras que son distintas de las de cada uno de sus distintos componentes. Efectivamente, la proporcionalidad es un principio general del derecho que informa la totalidad del ordenamiento jurídico (STC 62/1982, de 15 de octubre, y SSTS de 15 de junio de 1981 y de 26 de diciembre de 1984) y que, al mismo tiempo, y como realidad jurídica poliédrica (STC 55/1996, de 28 de marzo), se erige en:

- a) Una consecuencia necesaria y derivada del «valor justicia» recogido por el artículo 1 de la CE (SSTC 160/1987, 50/1995 y 173/1995).
- b) Un principio inherente o propio al Estado de derecho y, por ende, implícito en el mismo, cuyo reflejo expreso se condensa en una garantía penal común al ordenamiento sancionador (SSTS de 10 de junio de 1981 y de 7 de abril de 1982; STC 160/1987).
- c) Una realidad derivada del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1988 y 50/1995) o de la dignidad de la persona (STC 160/1987).

---

controvertido, las autoridades fiscales francesas pueden solicitar a estas sociedades que aporten las pruebas que consideren necesarias para garantizar una total transparencia en cuanto a sus derechos de propiedad y a la estructura de su accionariado, y ello con independencia de la existencia de un convenio de asistencia administrativa o de un tratado que establezca una cláusula de no discriminación en materia fiscal.

99. La normativa francesa que se discute en el litigio principal no permite que las sociedades no incluidas en el ámbito de aplicación de un convenio de asistencia administrativa ni en el de un tratado que establezca una cláusula de no discriminación en materia fiscal, pero que inviertan en inmuebles situados en Francia, aporten justificantes que puedan acreditar la identidad de sus accionistas o cualquier otra información que las autoridades fiscales francesas estimen necesarias. Por consiguiente, dicha normativa impide, sean cuales sean las circunstancias, que tales sociedades prueben que no persiguen objetivos fraudulentos.

100. De ello se deduce que el Gobierno francés podría haber adoptado medidas menos restrictivas para alcanzar el objetivo de combatir el fraude fiscal.

101. Por lo tanto, la lucha contra el fraude fiscal no puede justificar el impuesto controvertido.

Particularmente, debe destacarse como el TJUE ha sido especialmente riguroso al examinar las restricciones legales impuestas a los derechos de los contribuyentes cuando las mismas operan de forma retroactiva, afectando a situaciones ya nacidas en el momento en que se alumbra la modificación legislativa. Así, resulta ejemplificativa la STJUE de 12 de diciembre de 2013 (asunto C-362/12)<sup>72</sup>.

En toda esta cuestión relativa a la consideración de las normativas nacionales y los concretos comportamientos de las Administraciones tributarias sobre el fraude o la evasión fiscal también pesan los recurrentes alegatos que se vierten sobre los márgenes posibles de subidas impositivas. Efectivamente, rara es la vez que la promulgación de una ley de represión del fraude no venga acompañada luego de generalizadas subidas impositivas. Se trata de obtener así la coartada propicia para que estas sean más digeribles por la ciudadanía. Pero también en este punto hay demasiado ruido interesado y confusiones patentes. Así, por ejemplo, se dice que, en el caso de España, existe margen más que suficiente para elevar los impuestos, atendida nuestra menor presión fiscal comparada con la UE. No es en absoluto cierto. Veamos por qué. La presión fiscal es la forma más simple y también la más conocida de medir la carga impositiva y se define como el cociente entre la recaudación y el PIB. Su sencillez ha hecho de este indicador uno de los más populares de cualquier sistema fiscal, empleándose profusamente en las comparaciones internacionales. Aun así, su protagonismo es desmedido, sobre todo, si no se olvida que ese simple cociente de dos

<sup>72</sup> STJUE de 12 de diciembre de 2013:

Sobre los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima

44. Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el principio de seguridad jurídica, que tiene como corolario el principio de protección de la confianza legítima, exige que una normativa que entrañe consecuencias desfavorables para los particulares debe ser clara y precisa y su aplicación previsible para los justiciables (véase, en particular, la Sentencia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C-17/03, Rec. p. I-4983, apartado 80). Como se recordó en el apartado 33 de la presente sentencia, un plazo de prescripción debe fijarse por anticipado para cumplir su función de garantizar la seguridad jurídica.

45. Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al contribuyente, con efecto retroactivo, del derecho que le asistía con anterioridad a dicha modificación a obtener la devolución de los impuestos en cuya recaudación se ha infringido el derecho de la Unión (véase, en este sentido, la Sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 46).

47. Ahora bien, la adopción del artículo 320 les privó de este derecho de manera retroactiva y sin régimen transitorio. Esta normativa introdujo así un cambio que afectó negativamente a su situación sin que hubieran podido prepararse para esta.

48. De ello se deduce que tal modificación legislativa vulnera los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

Desde otro punto de vista, pero en el mismo sentido apuntado, puede mencionarse la STJUE de 17 de septiembre de 2014 (caso Cruz & Companhia Lda contra Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas IP [IFAP], asunto C-341/13), al afirmar que un plazo de prescripción de 20 años excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de protección de los intereses financieros de la UE.

macromagnitudes soslaya la aplicación de otras técnicas estadísticas, econométricas y de modelización matemática muchísimo más precisas. Por tal motivo, la presión fiscal desprecia otras cuestiones relevantes entre las que destacan las distributivas, las de eficiencia económica o las consideraciones de bienestar social. Entre sus limitaciones destaca especialmente que solo informa –y de manera muy imperfecta– del nivel de imposición, pero guarda escrupuloso silencio sobre la composición del sistema fiscal que genera esa recaudación y, sobre todo, omite cualquier referencia a cómo se distribuye la carga fiscal entre los contribuyentes. Para empezar, conviene advertir que la presión fiscal sobre el contribuyente español es similar a la de la media de la OCDE (34,4 % del PIB en nuestro caso, 34,3 % en el conjunto de la OCDE). Además, en el ámbito de esta organización internacional, el peso de la recaudación fiscal sobre el PIB subió del 30,1 % al 34,3 % entre los años 1978 y 2018, mientras que en España se experimentó para ese mismo periodo de tiempo un repunte mucho más rápido y acusado, pasando del 20,9 % al 34,4 %. Con datos referidos al ejercicio 2018, la presión fiscal en España era del 34,7 % sobre el PIB, frente al 39,2 % de la media de la UE. Sin embargo, esos casi 5 puntos porcentuales de diferencia resultan sumamente engañosos, pues se compensan con tres variables que conviene no soslayar:

- a) El mayor peso relativo de la economía sumergida en nuestro país (22 % frente al 13 %).
- b) Una menor renta per cápita.
- c) Pero, sobre todo, un número mucho más reducido de contribuyentes netos.

Por lo tanto, si se tienen en cuenta esos datos de la economía sumergida (sea cual fuere en realidad su verdadera magnitud o alcance), nuestra alta tasa de paro y una inequívoca menor renta per cápita, el resultado no sería otro que un esfuerzo fiscal singularmente alto de los contribuyentes españoles con respecto al promedio de la UE, lo que exigiría bajar impuestos para parangonarnos con ella en análogo esfuerzo fiscal.

Por otra parte, la escasa elasticidad tributaria de las bases imponibles existente en España no tiene como principal causa el fraude o la evasión fiscal, sino la modesta recaudación tributaria finalmente obtenida como consecuencia de las peculiaridades idiosincráticas de nuestro sistema tributario, junto con un elevado gasto público que no se somete a ningún criterio de eficacia, eficiencia y economía en su planificación y ejecución. Esa inelasticidad en las bases impositivas obedece, en muy buena medida y como ya hemos apuntado, al escaso número de contribuyentes netos en nuestro país. Efectivamente, al cierre del año 2019, es decir, poco antes del inicio de la pandemia, España tenía 3.191.900 parados, según datos de la EPA y el INE. A finales de 2020, esos parados (algunos de ellos en ERTE) habían aumentado en 775.000 personas. Dicho de otra manera, de los 23 millones de población española potencialmente activa, están desocupados más del 20 %, es decir, 5 millones de personas. Si no perdemos de vista a todos aquellos otros parados que no se contabilizan, ni se recogen en las estadísticas oficiales, esa triste cifra rebasaría holgadamente los 6 millo-

nes de desempleados, y todo ello prescindiendo de los que trabajan a media capacidad por tener contratos a tiempo parcial (lo que no deja de constituir también una suerte de desempleo). El Gobierno ha asumido abiertamente que el 30 % de los trabajadores afectados por los ERTE actualmente en vigor engrosará finalmente las cifras del paro (alrededor de 170.000 personas). Esos desempleados no solo no generan ingresos en forma de pago de tributos, sino que drenan muchos recursos públicos mediante la percepción del subsidio de desempleo y de otras ayudas sociales. España es, lamentablemente, una anomalía en Europa con una tasa media de paro desde 1980 del 16,9 % frente al 6,9 % de los ocho países de la UE más avanzados (UE-8). Nuestra tasa de empleo se encuentra 10 puntos por debajo de la de estos países y nuestro desempleo es, además de estructural, extraordinariamente duradero: en 2019, un 36,1 % de los desempleados llevaba más de un año buscando trabajo sin obtenerlo<sup>73</sup>. Y eso por no hablar del paro juvenil, entre 16 y 24 años, que duplica la tasa de paro general. En 2019 era del 33 % frente al 13 % de la UE-8. La tasa de temporalidad (actualmente del 22 % en el sector privado y del 30,4 % en el público) y la de empleo parcial involuntario también duplican a las propias de la UE-8. A todo ello habría que unir la elevada insatisfacción laboral por la precariedad de muchos empleos y de sus reducidos salarios, consecuencia también de nuestro finisecular atraso en productividad. No cabe duda de que dar trabajo a los parados genera ingresos fiscales, a la par que alivia el gasto público. Por lo tanto, no hay mejor política social que la de generar empleo. Si en España se alcanzase una tasa de desempleo similar a la media de la UE-27 (alrededor del 7 %), se crearían casi 2 millones de puestos de trabajo, lo que implicaría un incremento de 14.000 millones de euros solo en cotizaciones sociales, con los consiguientes ingresos tributarios asociados.

Todo lo anterior equivale a decir, vuelto por pasiva, que los ciudadanos españoles activos soportan un enorme esfuerzo fiscal, porque toda la presión fiscal global se reparte entre unos pocos. Demasiado pocos, si se nos confronta con nuestro entorno europeo más cercano. Ese precisamente con el que siempre se nos compara para justificar las pretendidas subidas impositivas, pero esas comparaciones conviene hacerlas correctamente, so pena de introducir sesgos inadecuados e interesados que tergiversan por completo el resultado final. Ingresos

<sup>73</sup> Además, hay otros datos extraordinariamente preocupantes. Casi 1 millón de personas (929.000 con 50 o más años buscan empleo desde hace más de dos años). Son el 65 % de todos los que intentan trabajar desde hace al menos 24 meses. Si el ángulo se abre hasta los mayores de 45, se roza los 1,1 millones de personas y se supera el 76 %. Es más, si se siguen ejemplos cercanos, del total de colocaciones realizadas en el mes de mayo pasado (1,567 millones) tan solo el 17 % (266.984) correspondió a personas mayores de 50 años. La OCDE destaca que España se halla a la cola de los países desarrollados en cuanto a tasa de empleabilidad de los mayores de 55 años. En el caso de los mayores de 66 años, un colectivo al que se pretende incentivar para retrasar la entrada efectiva en el sistema público de pensiones, la tasa es casi cuatro veces inferior a la media de la OCDE. El nivel de empleabilidad en la población de entre 55 y 64 años es del 54,7 %, más de 6 puntos porcentuales inferior a la media de la organización. Los PGE para el presente año incrementan las dotaciones en un 30 % para las políticas activas de empleo en general y hacen hincapié en los parados mayores de 45 años, aunque en mucha menor medida que en el desempleo juvenil, a través de subvenciones directas y programas específicos de formación.

provenientes de muy pocos que soportan así un esfuerzo fiscal extraordinariamente elevado. Es más, esa presión fiscal de la UE y España es ya muy elevada frente a otros países de la OCDE como los Estados Unidos, Japón, Suiza, Corea del Sur, Australia, Nueva Zelanda o Canadá, todos ellos con niveles de presión fiscal efectiva inferiores en más de 10 puntos a la nuestra. También el esfuerzo fiscal en España (entendido como la presión fiscal ajustada por la renta per cápita y el número de contribuyentes) es casi un 7 % superior al de la UE y un 8 % superior al promedio observado en la OCDE. Tan solo Italia presenta un esfuerzo fiscal superior al de España. Por otra parte, si se pone en relación la recaudación obtenida con la renta per cápita a través del índice de Frank, España es el cuarto país con mayor esfuerzo fiscal de Europa, solo por detrás de Grecia, Portugal e Italia. Y en algunos ámbitos, como la imposición patrimonial (IP e ISD) las diferencias son especialmente escandalosas. La posición de nuestro país es un 40,9 % peor que la media de la UE y un 39 % menos competitiva que el promedio de la OCDE, únicamente superada por Italia<sup>74</sup>. La progresividad del IRPF en España, por ejemplo, supera en un 17 % la del promedio de la UE. También la presión fiscal empresarial es en nuestro país sensiblemente superior a la del conjunto de la UE, alcanzando en 2018 el 11,1 % del PIB, frente al 9,5 % en la UE (si se tiene en cuenta el peso de la economía sumergida, ese diferencial alcanzaría el 14,2 % del PIB frente al 11,1 % de la UE)<sup>75</sup>.

No solo tenemos una renta per cápita más reducida (lo que interesadamente siempre se olvida cuando de justificar la subida de impuestos se trata), sino que nuestro esfuerzo o sacrificio fiscal es mucho más elevado, lo que se disimula porque los datos que se aportan son sesgados y no responden a la realidad. Por lo tanto, la prédica constante desde determinados púlpitos administrativos sobre el amplio margen de recorrido para subidas impositivas en nuestro país está completamente fuera de lugar, siendo nuestro esfuerzo fiscal singularmente alto con respecto al promedio de la UE y la OCDE<sup>76</sup>. En tal contexto, las su-

<sup>74</sup> Vid. Tax Foundation e IEE (2020, p. 27); Sanz Sanz y Romero-Jordán (2020b, *passim*).

<sup>75</sup> Vid. en tal sentido Tax Foundation e IEE (2020, pp. 11 y 29).

<sup>76</sup> En rueda de prensa, el día 10 de mayo de 2021, la actual ministra de Hacienda, doña María Jesús Montero, señalaba literalmente lo siguiente:

No podemos ir a Europa a exigir que pongan 140.000 millones de euros a disposición de nuestro país –con lo que implica– sin acometer las reformas que nos piden para ir aproximándonos a la UE en términos de presión fiscal y recaudación [...] Es lógico que cuando se solicita que el resto se endeude para que tengamos más capacidad económica, el resto de países de la UE miren a España y le pidan que su presión fiscal se asemeje a la del resto de países.

En dicha rueda de prensa, la ministra defendía que:

España está muy por debajo de la media en la recaudación fiscal, concretamente 7,7 puntos del PIB menor que la media de la zona euro, ya que en España los ingresos fiscales suponen el 38,7 % del PIB y en la UE es del 46,4 %.

Precisando que solo algunos países como Malta, Letonia o Rumanía tienen menores ingresos fiscales sobre el PIB que nuestro país. Por supuesto, la ministra no hizo la más mínima referencia al gasto público ni a sus niveles de eficacia y eficiencia. Conviene no olvidar, por otra parte, que el Plan España 2050. Fundamentos y Propuestas para una Estrategia Nacional a Largo Plazo (676 pp.), presentado por

bidat impositivas, además de injustas, pueden provocar efectos como la deslocalización de las inversiones, la fuga de contribuyentes (de lo que tenemos noticias a diario en los medios de comunicación), así como una inequívoca desventaja competitiva a nuestros residentes, especialmente a todos aquellos que operan en mercados internacionales, pero también a los locales, que pueden sufrir la competencia de operadores no residentes con una menor carga tributaria. Como señala la mejor doctrina, la presión fiscal ni mide cuestiones distributivas ni aspectos de eficiencia económica ni consideraciones de bienestar social<sup>77</sup>. Justamente por eso, si se quiere seguir utilizando el índice de presión fiscal como medida relativa de recaudación, debería acompañarse de otros índices agregados como el del sacrificio o esfuerzo fiscal propuesto en el siglo pasado por Henry Frank y Richard Bird que, además de tener en cuenta la recaudación y el PIB, considera también el tamaño de la población, la renta per cápita y la presión fiscal normativa, permitiendo así analizar la carga que el diseño fiscal introduce en las economías al margen de la recaudación generada (costes de cumplimiento). España realiza un esfuerzo o sacrificio fiscal un 6,6 % superior al de la UE, que ya es bastante elevado respecto del contexto internacional. Además, el Índice de Competitividad Fiscal (ICF) permite comparar el diseño de las normas tributarias de las economías desarrolladas, revelando qué países demuestran un sistema más inteligente y favorecedor del crecimiento, evidenciando, paralelamente, aquellos otros que gozan de modelos más obstruccionistas y desalentadores de la economía, considerándose que un sistema tributario competitivo es aquel que mantiene los tipos marginales relativamente bajos, al menos en relación con el resto de los países del mundo desarrollado (sobre todo, si no se olvida que, en una economía tan globalizada como la actual, la movilidad del capital es muy elevada y la migración de talento humano es cada vez más frecuente e intensa)<sup>78</sup>. En ese *ranking* ICF,

---

el presidente del Gobierno el 20 de mayo de 2021, se fija como objetivo aumentar la presión fiscal 8 puntos (hasta el 43 % del PIB), con la siguiente cadencia: 37 % en 2030, 40 % en 2040 y 43 % en 2050.

<sup>77</sup> Vid. Sanz Sanz y Romero-Jordán (2020a). Estos autores plantean un interrogante interesante que resuelven acertadamente:

¿Podríamos mejorar la noción de presión fiscal para saber si los impuestos son altos o bajos?  
¿Es posible incorporar en su cómputo la capacidad económica de los ciudadanos? La respuesta es afirmativa: a través de la «presión fiscal equivalente en sacrificio fiscal». Aplicado a nuestro país, este índice identificaría la presión fiscal que debería tener España para que el esfuerzo fiscal de los españoles igualase al de sus vecinos [...] Si, por ejemplo, quisiésemos que los españoles soportasen el mismo sacrificio fiscal que los suecos, la presión fiscal española no debería subir, sino todo lo contrario, debería bajar en 9,1 puntos hasta colocarse en el 26,63 % [...] La presión fiscal española, una vez ajustada por esfuerzo fiscal, está entre las más altas de su entorno. Sirvan estas reflexiones para advertir que el uso irreflexivo que se está dando al índice de presión fiscal conduce a la prescripción de políticas peligrosamente erróneas, especialmente en una recesión económica. El diseño de la política fiscal no debe sustentarse en índices agregados con escasa capacidad informativa, sino que debe apoyarse en el análisis económico riguroso, tanto macro como microeconómico. (p. 3)

<sup>78</sup> Las fuentes empleadas para recoger el ICF por parte de la Tax Foundation incluyen las bases de datos de la OCDE, el FMI, así como las guías tributarias de Bloomberg (*International Tax Resources*), Deloitte (*International Tax Source*), Ernst & Young (*Tax Guides*), PwC (*Worldwide Tax Summaries Online*) y la Uni-

España se situaba en el año 2020 en la posición 27 de un total de 36 países, cuatro puestos por debajo de la posición 23 que ocupábamos en 2019, lo que demuestra una pérdida muy notable de competitividad fiscal de nuestro sistema tributario. Además, el indicador de presión fiscal normativa, entendido como la carga de gravamen que el diseño fiscal introduce en las economías, abstracción hecha de la recaudación, revelaba que en 2020 España se situaba en el umbral de los 110,5 puntos, lo que suponía un 10,5 % más alto que la media de la UE y un 9,4 % peor a la del promedio del resto de los países de la OCDE<sup>79</sup>.

Pues bien, teniendo en cuenta todo lo anterior, si aplicamos la presión fiscal de Dinamarca (45 %) a España, el esfuerzo o sacrificio fiscal exigido a los españoles es mucho más elevado que el soportado por los propios daneses. Estos parten de una renta per cápita de 51.600 euros anuales, mientras que la renta per cápita española es de menos de la mitad, concretamente de 24.200 euros. Por lo tanto, presión y sacrificio fiscal son dos conceptos bien diferentes. Y en la actualidad, únicamente Italia, Grecia y Portugal exigen un esfuerzo fiscal mayor al de España. Las desigualdades económicas y laborales entre países determinan que el índice de presión fiscal como único o prevalente indicador impositivo resulte extraordinariamente deficiente<sup>80</sup>. Si centrásemos el foco de atención en el IS, que resulta ser

---

versidad de Oxford (*Oxford University Centre for Business Taxation*). El país mejor calificado es Estonia por la simplicidad de su sistema fiscal y su apuesta por los tipos reducidos, pero entre los mejor clasificados en ese ICF aparece Suecia. Este país escandinavo, otrora paradigma de la fiscalidad confiscatoria, desde la década de los noventa realizó esfuerzos muy fructíferos para liberalizar su economía y mejorar su sistema fiscal, eliminando el IP y el impuesto sobre sucesiones, además de reducir y simplificar el IRPF y el IS. Todo eso lo acompañó con una rigurosa auditoría de la eficiencia de su gasto público, lo que le permitió reducir el peso de aquel sobre el PIB del 63 % alcanzado en 1995 al 49,3 % registrado en 2015. *Vid.* al respecto Rojas (2008, *passim*; 2014, *passim*). También Norberg (2019, *passim*) y Sanandaji (2015, *passim*). España aparece justo detrás de Japón y vuelve a figurar entre las 10 economías con menos competitividad fiscal de la OCDE, ocupando el puesto 27, con un resultado de apenas 5,8 puntos sobre 10. Tal calificación implica que la competitividad fiscal de nuestro sistema tributario está un 41,5 % por debajo del país mejor calificado del índice. Por debajo de España, y cerrando esa clasificación de 2020, aparecen Dinamarca, Grecia, Islandia, México, Francia, Portugal, Polonia, Chile e Italia.

<sup>79</sup> La inercia regulatoria favorece la entropía y la acumulación o polución normativa lesiona gravemente la seguridad jurídica, complicando la consecución de los dos objetivos centrales de toda buena política tributaria como son la competitividad y la neutralidad, entendida esta última como el punto de equilibrio entre el anhelo de maximizar la recaudación y la necesidad de minimizar las distorsiones que los impuestos generan. Toda esa complejidad no solo se traduce en impuestos más complejos, sino también más injustos, al favorecer la capacidad de introducir tratos diferenciados con criterios electoralistas o clientelistas que evidencian desigualdades fiscales, capaces en sí mismas de menoscabar la eficiencia del sistema fiscal en su conjunto.

<sup>80</sup> Como bien apuntan Sanz Sanz y Romero-Jordán (2020a):

La presión fiscal es un indicador muy discutible como medida del verdadero esfuerzo que se exige a los contribuyentes de una economía. De todas las medidas alternativas disponibles, esa sección recoge gráficos comparativos, referidos a 2019, de la presión fiscal normativa y del índice de competitividad fiscal. La presión fiscal normativa se refiere a la carga que el diseño fiscal introduce en las economías al margen de la recaudación generada. La presión fiscal normativa

el tributo que ejerce mayor impacto sobre el crecimiento económico, se corroboraría que la situación de España incluso empeora respecto de los países de nuestro entorno europeo<sup>81</sup>. Nuestro sistema fiscal ocupa una baja posición relativa en lo que a competitividad fiscal se refiere, ubicándose en una situación muy rezagada respecto de nuestros socios europeos. El resumen de todo lo anterior, por lo tanto, es que, si bien España ocupa una posición relativa intermedia en términos estrictos de presión fiscal, tal índice, de muy simple y fácil cálculo, constituye sin embargo un indicador harto impreciso y de escasa fiabilidad a la hora de cuantificar el esfuerzo fiscal que se exige a los contribuyentes. Y por eso precisamente resulta necesario complementarlo con otros, como el sacrificio y esfuerzo fiscal, la presión fiscal normativa o el ICF. Contextualizada adecuadamente así la cuestión, nuestro esfuerzo fiscal es, sin ningún lugar a dudas, uno de los más elevados del mundo occidental desarrollado<sup>82</sup>.

#### 1.4. El contribuyente y sus distintas actitudes frente a la elusión, la evasión y el abuso

Como es sabido, los tributos son el precio de la libertad y de la civilización. Se ha dicho reiteradamente que la muerte y los impuestos son las dos únicas certidumbres de la vida. Sin embargo, en la sociedad posmoderna en la que vivimos, ambas certezas se rehúyen. De la primera, el lema es simplemente no mentar la bicha; de la segunda, se afirma que la resistencia al tributo es el primer impulso de todo ser humano sano. Constituye una experiencia empírica que los tributos no suelen satisfacerse voluntariamente y que, por el contrario, las normas generales tributarias –bien calificadas por ello de exorbitantes– regulan prolijos procedimientos encaminados derechamente a la exacción de las cantidades adeudadas, con uso de todo tipo de medidas coercitivas que van desde la traba de bienes y su posterior ejecución forzosa hasta el encarcelamiento del deudor. Como aseverara elocuentemente Gaudemet (1979):

El ciudadano nunca ha vaciado su bolsillo con entusiasmo en las manos del recaudador, mientras que por el contrario sí ha ido cantando al campo de batalla en

---

se puede calcular a partir del índice de competitividad fiscal (ICF) que regularmente elabora la Tax Foundation norteamericana y que determina si los sistemas fiscales son competitivos y respetan el principio de neutralidad. El ICF tienen en cuenta en su construcción más de 40 variables. Concentrándonos en 2019, último año disponible, el gráfico 6 evidencia que la presión fiscal normativa en España está por encima de la que soporta la UE-28, siendo superior a la de la mayoría de los países de referencia. (p. 6)

Vid. Sanz Sanz y Romero-Jordán (2020b, *passim*).

<sup>81</sup> Vid., sobre los determinantes del concepto «esfuerzo fiscal», Alm *et al.* (2004, *passim*); Bird *et al.* (2008, pp. 55 y ss.); Calzada y Del Pino (2013, pp. 175 y ss.); Camarero *et al.* (2015, *passim*); Ramos y Miyar (2012, pp. 125 y ss.).

<sup>82</sup> Vid. Sanz Sanz y Romero-Jordán (2020a, p. 8).

el que iba a arriesgar su propia vida. Carente de la aureola de gloria que rodea al impuesto de la sangre, el deber fiscal suele ser mucho peor soportado. El contribuyente ve en él una servidumbre sin atisbar ningún tipo de grandeza. A partir de esto, no es sorprendente que las revueltas fiscales sean en la historia más numerosas que los motines; el fraude más generalizado que la desertión. El ciudadano tiene tendencia a defenderse del impuesto antes que aceptarlo. Al entender mal su justificación, tiende a ver en él una especie de imperativo categórico kantiano frente al cual no siempre hay fuerza moral para someterse. Desde este momento, los conflictos entre el contribuyente y el Fisco no pueden dejar de surgir [...] Esta degradación de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes tiene graves consecuencias. Al ser el impuesto mal aceptado, el contribuyente trata de eludirlo. Fraude y evasión fiscal se combinan para reducir los ingresos públicos, desvirtuar el reparto de las cargas en detrimento de la justicia, falsear las condiciones de la competencia y comprometer el desarrollo económico. Además, el rechazo al Fisco por parte de los contribuyentes socava los cimientos del estado y amenaza con provocar conmociones políticas. (pp. 199-200)<sup>83</sup>

Pero arrellanarse cómodamente en la constatación empírica del escaso entusiasmo que el cumplimiento de los deberes fiscales comporta nos abocaría a una visión excesivamente unilateral y simplista del problema, pues no debe olvidarse que también por parte del Estado han de cumplirse una serie de aspiraciones morales y de justicia, y el precio de orillarlas, considerando la cuestión desde la única perspectiva del contribuyente, implicaría un análisis epidérmico y superficial de la cuestión. Los juicios valorativos han de procurar formularse con objetividad, teniendo en cuenta no solo la justicia impositiva en el establecimiento del tributo, sino otras muchas cuestiones que pasan por la complejidad, oscuridad y labilidad de las normas tributarias, el despilfarro público<sup>84</sup>, los nuevos retos de la economía global,

<sup>83</sup> Sobre la estrecha relación entre el derecho y los tributos, *vid.* Ihering (2011, pp. 342, 352, 381 y 383). Adams (1928), en la alocución presidencial dirigida a la cuadragésima reunión anual de la American Economic Association (Washington, D. C., 27 de diciembre de 1927), señaló en su momento lo siguiente:

Los impuestos son tan complejos como la propia vida. Los moralistas reclaman unos impuestos justos; pero los impuestos simplemente no pueden ser justos. El administrador pide unos impuestos sencillos, pero la experiencia nos indica que los impuestos, simplemente, no pueden ser sencillos. Algunos políticos proyectarán los impuestos totalmente de acuerdo con la experiencia política; sin embargo, los hombres de estado se dan cuenta de que a largo plazo esto sería de mala educación. El hombre de negocios exige unos impuestos prácticos; pero en la historia financiera se demuestra que resulta poco práctico construirlos de aquella manera. El jurista quiere que los impuestos sean administrados estrictamente según la ley, pero la historia de los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad pone claramente de manifiesto que éstos no pueden gestionarse con éxito mediante métodos estrictamente legales. (p. 5)

<sup>84</sup> En el sentir de Richard A. Musgrave, la principal interpretación de la revuelta fiscal silenciosa de nuestra época es la de ser una muestra de descontento para con la vertiente del gasto de los presupuestos públicos.  *Vid.* Bell (1977); Clark (1945, pp. 371 y ss.). Ello explica fenómenos como el acaecido en California en 1978 con la adopción del contenido de la propuesta n.º 13 en su Constitución, que supuso la

la creciente criminalidad organizada, la actitud concreta en cada procedimiento de la Administración (en la que muchos contribuyentes ven personificado al Estado Leviatán, en la terminología acuñada por Plauto y que muchos siglos después «nostrificara» Hobbes). Las carencias de moral tributaria no son imputables exclusivamente al contribuyente que desatiende el pago o procura arteramente minimizarlo, sino también a ámbitos superiores, especialmente en su triple plano del propio diseño normativo, su posterior aplicación práctica y la eficiencia en el gasto en el que se materializa el pago impositivo<sup>85</sup>. Y si ello es así, son los tribunales de justicia los únicos que pueden erigirse en los guardianes últimos de la moral tributaria del Estado en esa perspectiva a la que acabamos de referirnos. Especialmente significativa en este plano es la labor de los distintos tribunales constitucionales europeos, de los que, desgraciadamente, no puede hablarse en términos excesivamente elogiosos y, en particular, de entre todos ellos, del Tribunal Constitucional español, cuya trayectoria quedó indeleblemente marcada por la Sentencia 45/1989 –primer ejemplo donde se ponían crudamente de manifiesto los inanes efectos económicos de una declaración de inconstitucionalidad–, en lo que algunos autores han venido en denominar el ejemplo paradigmático de una sentencia inconstitucional del propio TC, seguida luego por una preocupante profusión de las llamadas sentencias interpretativas o manipulativas<sup>86</sup>.

---

petición de revisión del pacto constitucional para limitar el gasto público y con ello la paralela elevación de la presión fiscal necesaria para evitar el déficit presupuestario estructural. Sobre ello pueden consultarse interesantes trabajos como los de Laffer (1979); Rabushka y Ryan (1982).

<sup>85</sup> La afirmación encuentra adecuado refrendo en un dato histórico: raro es el caso en el que una rebelión no ha tenido como elemento catalizador la desproporción entre el poder del Estado y el de la sociedad. A tal efecto, el profesor Merriman propone como ejemplo la política del conde duque de Olivares, que fijó, desafiando abiertamente la ley, una contribución del 5 % sobre la propiedad en Portugal en 1635 y diversos cánones en los cuatro años siguientes, considerados como la causa eficiente de la rebelión portuguesa contra España en 1640. También fue el caso de la revuelta napolitana de 1647 contra la Corona española y de la propia revolución americana con la Boston Tea Party. *Vid.* Merriman (1937, pp. 10 y ss.). En otros casos, sin embargo, el comportamiento de los gobernantes no fue tan rotundo. Como señala Lugo acerca de la defraudación en tiempos de Felipe II, el rey, ante la insistencia de alguno de sus secretarios en la indicación de que los españoles únicamente pagaban los impuestos cuando se les forzaba, respondió lo siguiente: «Dejadles, que roban de lo que es suyo» (citado por Higuera Udías [1982, p. 70]).

<sup>86</sup> Como señala Sánchez Serrano (1997, p. 562), los aspectos claves que la Constitución recogía como criterios axiales en el alumbramiento de las normas tributarias no han sido aprovechados por el Alto Tribunal para perfilar correctamente el pleno sometimiento de cualesquiera poderes a la ley y al derecho. No hay tampoco buena crítica de la doctrina italiana respecto de su Corte Constitucional. A ello se refiere De Mita (1991) en la introducción a la segunda edición de su obra:

De hecho, las intervenciones legislativas aberrantes hacen día a día más complejo e irracional nuestro ordenamiento. Pero la desilusión también proviene de nuestra jurisprudencia, sobre todo la constitucional, anclada en una defensa incomprensible e injustificada de los posicionamientos de la Hacienda. Estoy convencido que no existirá un derecho tributario digno de este nombre hasta que no sea delimitada con mayor claridad el derecho constitucional tributario que conduzca finalmente a una codificación tributaria. Por estas razones considero necesaria una formación universitaria sobre los temas tratados en el texto, donde los estudiantes puedan verificar en qué sentido la referencia a las garantías constitucionales, constituyen un criterio de racionalidad en

Klaus Tipke (quien fuera, por este orden, inspector de Hacienda, magistrado y profesor universitario), en un magistral trabajo titulado «Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes», enfatiza una idea central: sin moralidad fiscal por parte de los poderes públicos es imposible edificar la moralidad fiscal de los ciudadanos (2002, *passim*)<sup>87</sup>. Y ello es cierto en la medida en que el crecimiento de la presión fiscal en España en estos últimos lustros no tiene probablemente parangón con el resto de países de la OCDE, impulsada por un paralelo y arrollador crecimiento del gasto público, las transformaciones habidas en el sistema monetario y las demandas planteadas por la nueva representación política, especialmente determinadas por el desarrollo territorial previsto por nuestra Constitución<sup>88</sup>. Todo ello ha generado una corriente social de claro rechazo al Estado en un contexto en el que cada ciudadano reclama con vehemencia su parte alícuota de ese gasto público creciente,

---

la imposición [...] La irracionalidad de nuestro sistema tributario no tiene necesidad de ser mencionada. Yo creo que la referencia a los principios constitucionales en la lectura de las normas tributarias, puede mejorar, en orden a la racionalización del sistema, a través de tres puntos: a) El fundamento de la interpretación racional de la ley tributaria en los objetivos constitucionalmente garantizados; b) En la declaración de inconstitucionalidad de los «monstruos fiscales», eliminando los componentes constantes de fiscalismo en nuestro ordenamiento [De Mita denomina fiscalismo el proceso en virtud del cual las reglas y los institutos jurídicos se ven siempre y en todo caso desde el punto de vista de la exigencia de los ingresos tributarios]; c) Proporcionando indicaciones útiles al legislador, como ha acontecido en algunas ocasiones por parte de la Corte Constitucional.

También D'Alessandro (1988, p. 514), Tremonti (1984, p. 104). Para el caso alemán, Tipke (2002) ha afirmado que:

Muchos contribuyentes prefieren omitir por sí mismos el pago de los impuestos en lugar de emprender el largo camino de acudir al Tribunal Constitucional, porque este, según demuestra la experiencia: a) Siempre busca y encuentra motivos para inadmitir las cuestiones de inconstitucionalidad y los recursos de amparo y evitar así la carga de enfrentarse con el fondo del asunto; b) Para el improbable caso de que declare la inconstitucionalidad, se limita (por razones presupuestarias) a adoptar una resolución con efectos pro futuro manteniendo la desigualdad con respecto al pasado. Como consecuencia de todo ello, el legislador descuida cada vez más su responsabilidad con el derecho y no evita incurrir en inconstitucionalidad evidente porque la sentencia constitucional, en todo caso, sólo le vinculará para el futuro. Si no existiese esta criticada práctica constitucional, el Fisco debería constituir reservas para el caso de que perdiera el proceso. (p. 105)

Pero, habida cuenta de la actual práctica del tribunal, concluye Tipke (2002), cabe decir que «es más fácil quitarle a un perro una salchicha que recuperar algo del Estado» (p. 139).

<sup>87</sup> A la importancia de la dimensión ética en el pago impositivo también se ha referido Sainz de Bujanda (1996, p. 188). Como señalan Frey y Torgler (2006, pp. 136 y ss.), la disposición intrínseca a pagar impuestos que proviene de una obligación moral o de un sentimiento arraigado constituye un elemento decisivo de contribución a la sociedad. *Vid.* Onrubia Fernández (2013).

<sup>88</sup> Como señalan Cantarero Prieto y Zubiri Oria (2018, p. 94), la presión fiscal es considerada una de las principales causas de la economía sumergida, pero sin olvidar que la evasión fiscal también depende de la calidad de las instituciones en relación con la intensidad de la regulación por parte de las autoridades, la percepción de la población con respecto a la estabilidad del Gobierno y el control de la corrupción o calidad de los servicios públicos. *Vid.* al respecto González-Fernández y González-Velasco (2014, pp. 101 y ss.). También, Mauleón y Sardá (1997, pp. 124 y ss.; 2014, *passim*).

desentendiéndose paradójicamente de los problemas derivados de su financiación<sup>89</sup>. Y sin que pueda soslayarse otro hecho de significativa importancia, pues dicha actitud de repulsa ciudadana choca abiertamente con el espíritu de colaboración social férreamente exigido por las autoridades administrativas y plasmado en la normativa tributaria mediante el amplio recurso a las autoliquidaciones tributarias, los exhaustivos deberes de información, las prolijas obligaciones formales que de los contribuyentes se exigen, etc.

Todas las posibles conductas que los contribuyentes pueden desplegar para eludir sus obligaciones respecto del deber constitucional de contribuir han sido explicadas convenientemente por Tipke en una suerte de taxonomía sociológica tributaria<sup>90</sup>. El autor alemán clasifica al contribuyente en siete especies, con sus características propias:

- a) El *homo oeconomicus*, que piensa únicamente en su conveniencia y no reconoce ningún deber moral de conducta, considerando lícito todo lo que le beneficia, pero calculando al mismo tiempo el riesgo de ser descubierto y sus seguras consecuencias desfavorables; se trata de un individuo ayuno de todo compromiso moral que juega con una cierta impunidad representada por el deber de secreto y sigilo que la normativa general impone a la Administración tributaria<sup>91</sup>.
- b) El «chalanero», o partidario de «compensar» su esfuerzo fiscal con el derroche público y las escasas prestaciones que ofrece el Estado; se trata del calculador que barrunta y sopesa el comportamiento inmoral de los poderes públicos, pretendiendo tomarse la justicia por su mano<sup>92</sup>.
- c) El «malhumorado» o contribuyente disgustado con la línea política seguida por el Gobierno, al que pretende limar parte de su esfuerzo fiscal con el vano intento de cambiar la deriva de lo que considera inaceptable<sup>93</sup>.

<sup>89</sup> Vid. en tal sentido Revel (1984, *passim*). Conviene advertir que tras la obra de John Maynard Keynes titulada *El fin del laissez-faire*, en el año 1926, el economista de Cambridge propició una corriente económica en la que latía una idea de capacidad impositiva prácticamente ilimitada. Al respecto, también Buchanan (1985, pp. 99-112); Gerloff (1961, pp. 287-300); Shoup (1981, pp. 9 y ss.). Paralelamente, la tenacidad de los déficits presupuestarios ha desarrollado una fiscalidad implícita considerable que pesa sobre las economías domésticas y empresariales, fortaleciendo así una Hacienda subterránea u oculta que retroalimenta la resistencia a los impuestos y revaloriza la teoría de la ilusión financiera de Puviani. Al respecto, Dodd (1984, pp. 69 y ss.); Porta (1983, pp. 725-747); y el fundamental trabajo de Bennet y Di Lorenzo (1983, *passim*).

<sup>90</sup> Vid. Tipke (2002, pp. 112 y ss.).

<sup>91</sup> Aunque no es citado por Tipke, al *homo oeconomicus* ya se había referido con anterioridad Brennan (1981, pp. 121 y ss.) como el salvaje egoísta que se dedica firmemente a maximizar el valor de su riqueza medible.

<sup>92</sup> Tesis que de alguna forma se relacionaría con la de los economistas clásicos que ligaban la justicia de la imposición al concepto de tasa como tributo en el que la contraprestación de los poderes públicos constituye la esencia misma de su hecho imponible (recuérdese que, según Stuart Mill, un impuesto progresivo sobre la renta sería una forma atenuada de robo).

<sup>93</sup> Sería el caso, por ejemplo, de aquellos contribuyentes contrariados con el destino del dinero público a la solidaridad internacional (lucha contra la pobreza) porque piensan en las innumerables necesidades

- d) El «liberal», esto es, el ciudadano que considera el tributo como una limitación de la libertad, lo que frecuentemente le induce a transitar por el camino de la ingeniería fiscal o el fraude a la ley tributaria<sup>94</sup>.
- e) El «elusor legalista», es decir, el que no siente indignación por las leyes fiscales injustas que, simplemente, sortea aprovechando al máximo las rendijas o lagunas legales, con el fin de pagar lo menos posible.
- f) El «inexperto», que no comprende las leyes fiscales y se precipita a entregarse a un profesional de la asesoría fiscal para que lo represente y aconseje.
- g) El «sensible ante la justicia» o contribuyente que se escandaliza ante las desigualdades de gravamen (en particular, los innumerables regímenes especiales y numerosos beneficios fiscales que solo pueden ser invocados por determinados sectores económicos y sociales) o la patente inconstitucionalidad de algunas leyes tributarias<sup>95</sup>.

---

que todavía quedan por cubrir en el país donde los impuestos se exigen o simplemente porque, como demuestran recientes trabajos científicos, tales ayudas no han servido sino para profundizar la brecha de pobreza de esos países receptores y, paralelamente, enriquecer a sus clases dirigentes corruptas.

<sup>94</sup> Como señala el propio Tipke (2002):

A los partidarios del liberalismo fiscal les gusta considerar los impuestos como un sacrificio sin contraprestación, y silenciar el hecho de que pronto se verían expuestos a la arbitrariedad de los demás si el Estado no protegiera su libertad mediante el ordenamiento jurídico, la policía y los tribunales. Es cierto, el Estado dista con frecuencia de cumplir estas funciones del mejor modo posible, pero probablemente también lo es que la conciencia social de algunos liberales se sitúa por debajo de la media. (p. 115)

<sup>95</sup> Para Tipke (2002):

Según los sensibles ante la justicia tributaria, las leyes que se incumplen masivamente como consecuencia de la inactividad pública o de una deficiente regulación del procedimiento no solo pierden de hecho su vigencia jurídica, sino que incurren en inconstitucionalidad. De todos modos, no son pocos los que piensan que cuando el Estado tolera que un gran número incumpla la ley, les está legitimando para que también incumplan y restablezcan de este modo la igualdad. Pero a mi juicio no se ha probado de manera estricta que exista tal coincidencia fáctica. Sin embargo, existen buenos argumentos a favor de dicha coincidencia. El legislador que no muestra su propia moral tributaria y cuyas leyes distan mucho de constituir un código moral tributario, difícilmente puede provocar reparos morales en la conducta de los contribuyentes. Por el contrario, les hace perder su conciencia social. Los ciudadanos actuales no son devotos del Estado ni creyentes en la autoridad. Sólo los tontos obedecen estrictamente las leyes que consideran injustas. (p. 120)

Durán Cabré y Esteller Moré (2018) relacionan la elusión fiscal con la existencia de beneficios fiscales en el sistema tributario. Nótese que, en el caso español, dichos beneficios fiscales, si atendemos a la LPGE de 2017, son alrededor del 57 % en el caso del IVA, el 20 % en el IRPF y el 7 % en el IS. Es decir, en total, algo más del 5 % del PIB. Todo ello, en opinión de estos autores, supone un importante estímulo a la elusión:

La evasión requiere políticas que favorezcan el cumplimiento fiscal, mientras que la elusión también puede requerir la intervención de la Administración tributaria, pero, como ya dijimos, en la medida de lo posible, una eliminación de resquicios legales o *loopholes*. Para que quede claro: no todos los gastos fiscales son elusión fiscal, pero tampoco toda la elusión fiscal es le-

Sabemos que un sistema fiscal eficiente requiere tanto del diseño óptimo del cuadro impositivo como de su efectiva aplicación práctica, pero, sobre todo, de una Administración eficaz que pueda gestionarlo adecuadamente. Esa aplicación efectiva pasa, en primer lugar, por estimular el cumplimiento fiscal voluntario de los contribuyentes, tratando de aislar todos aquellos factores que puedan incidir negativamente en aquel. En tal sentido, ya hemos señalado que una simplificación del sistema tributario sería probablemente más útil que cualquier proyecto de ley tendente a la erradicación del fraude fiscal. La percepción sobre lo justo o injusto que sea un impuesto (en relación con lo que se recibe a cambio por la Administración o con lo que otros aportan y/o reciben), junto con la valoración de la utilidad derivada de la evasión, son factores que pueden explicar, de modo general, la aparición del fraude fiscal<sup>96</sup>. Este, como ya hemos señalado, distorsiona gravemente el valor efectivo de las normas tributarias vigentes, modificando radicalmente sus pretendidos efectos redistributivos y haciendo meramente ilusorias las reformas impositivas. Para compensar la evasión fiscal y obtener el total de la suma presupuestaria, se eleva entonces el porcentaje de la tributación sobre la línea justa y equilibrada, que queda ya ciertamente como injusta en el exceso, pues lo defraudado tendrá que ser compensado por el resto de contribuyentes con más espíritu cívico o menos posibilidades de evadir<sup>97</sup>. La defraudación fiscal es moralmente reprobable y, para su erradicación, la normativa vigente inviste de potestades extraordinarias a la Administración, tal y como ha sido recordado por los tribunales de justicia<sup>98</sup>. Ahora bien, como ya hemos apuntado con anterioridad, sabemos muy poco del fraude

---

gal, pendiente de la comprobación por parte de la Administración de la correcta aplicación del correspondiente beneficio fiscal. (p. 154)

<sup>96</sup> Vid. Merino Antigüedad (2002, pp. 51 y ss.).

<sup>97</sup> Así lo señalan las SSTC 76/1990, de 26 de abril, y 46/2000, de 17 de febrero. En la STC 214/1994, de 14 de julio, se apunta la necesidad de que el legislador evite las posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal constituye un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (en el mismo sentido, las SSTC 50/1995, de 23 de febrero; 164/1995, de 13 de noviembre; 182/1997, de 28 de octubre, y 46/2000, de 17 de febrero). Como explica Martín Rodríguez (1994, p. XII), el fraude incide en varios aspectos fundamentales del sistema tributario y del conjunto de la economía: a) En los incentivos sobre las distintas actividades económicas, pudiendo por ello ser causa de múltiples ineficiencias, especialmente cuando obliga a incrementos de la presión fiscal sobre actividades que no escapan a la imposición y cuando determinados recursos se desvían fuera de los procesos productivos; b) En los efectos redistributivos desde los sujetos que tributan a los que defraudan; c) En la imposibilidad o dificultad de formular funciones de bienestar social, sobre todo si la defraudación es elevada, si los costes administrativos para evitarla son altos y si su existencia tiene que ver con procesos de captura del sector público por parte de grupos de interés organizados.

<sup>98</sup> En tal sentido:

La potestad de comprobación e investigación se confiere a la Administración tributaria en orden a que la liquidación definitiva de una deuda tributaria, responda a las exigencias del principio de legalidad; se trata, pues, de un haz de poderes conferidos por el ordenamiento jurídico a determinados órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria. (STSJ de Valencia de 25 de mayo de 2005)

fiscal. Se han hecho, desde luego, algunos estudios en torno a la cuestión, que se nos antojan claramente insuficientes<sup>99</sup>. En los mismos se ha pretendido comprobar si la conducta de los individuos a la hora de pagar impuestos estaba exclusivamente condicionada por las variables tradicionalmente empleadas en los llamados modelos de decisión en condiciones de incertidumbre (es decir, la probabilidad de detección, la sanción, la actitud ante el riesgo, etc.) o si, además de aquellas, la conducta de los individuos se veía afectada por otras variables demográficas, socioeconómicas y psicológicas (*v. gr.*, nivel de educación, clase social del individuo, etc.). En general, y no es ningún descubrimiento excepcional, los estudios apuntan que el cumplimiento fiscal se eleva en la medida en que aumenta tanto la probabilidad de detección como la sanción aplicable a ese comportamiento evasor. En todo caso, lo que parece inequívoco es que, para aumentar la probabilidad de que los defraudadores sean efectivamente descubiertos, resultaría necesario:

- a) Coordinar la información procedente de los distintos tributos (extremo este manifiestamente mejorable en nuestro país).
- b) Optimizar los servicios administrativos para orientarlos decididamente a combatir el fraude (resulta insensato en tal sentido que una buena parte de los efectivos de la AEAT esté dedicada recurrentemente a practicar las devoluciones provocadas por unos pagos a cuenta claramente excesivos, que obligan luego a comprobar a contribuyentes ubicados dentro del sistema para verificar que tales devoluciones son las pertinentes, lo que resta efectivos para combatir el verdadero fraude fiscal respecto de individuos no controlados por la Administración tributaria).
- c) Cambiar las técnicas de control tributario, dirigiéndose hacia problemas de filiación económica o contable más que hacia conceptos jurídicos y sus diversas interpretaciones (algo a lo que está muy inclinada la AEAT).
- d) Efectuar un control más cercano en el tiempo de la conducta de los contribuyentes.
- e) Incidir en la elaboración de un procedimiento de revisión y contencioso más ágil y operativo.

---

«La Administración tributaria no solo ostenta dicha facultades (de comprobación e investigación), sino que, además, y esto es muy importante, está obligada a ejercerlas» (STS de 18 de junio de 2004), puesto que, como recuerda el TC, el deber de contribuir vincula no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, «obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» (STC 96/2002, de 25 de abril). De ahí que «la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación (resulte) una exigencia inherente a un sistema tributario justo» (STC 76/1990, de 26 de abril).

<sup>99</sup> *Vid.* Castillo López (1994, pp. 4 y ss.), quien, curiosamente, apunta la bajada del fraude con la generalización del sistema de las estimaciones globales de los gremios en época franquista y un repunte extraordinario del mismo con una Constitución como la vigente, que consagra la existencia de unos principios de justicia en el ámbito impositivo.

Las conclusiones de los principales estudios sobre el fraude fiscal en España son las siguientes<sup>100</sup>:

- a) Existe complementariedad entre evasión y elusión fiscal<sup>101</sup>.
- b) No es posible encontrar evidencia empírica acerca de que más elevados impuestos conduzcan a mayor evasión, pero es de sentido común pensar que, en principio, nadie quiere estar al margen de la ley y, en tal sentido, cuanto más altos son los impuestos, mayor es el incentivo para escapar de su cumplimiento.
- c) La evasión es menor cuanto mayor es la percepción que se tiene sobre la severidad de la sanción, pero siempre que esta no supere un determinado nivel, porque, rebasado este, no hay demasiadas cortapisas a tal fin.
- d) La evasión es menor cuanto mayor es la probabilidad de detección<sup>102</sup>.
- e) Un nivel alto de renta y una edad avanzada desaniman cualquier comportamiento evasivo<sup>103</sup>.

<sup>100</sup> Vid. al respecto Rivas García (1997, *passim*).

<sup>101</sup> La evasión fiscal haría referencia directamente al fraude o impago de impuestos, mientras que la elusión aludiría a la maquinación jurídica para lograr el mismo propósito, pero esta vez aprovechando los resquicios legales o la deficiente regulación normativa. Por lo demás, resulta imposible en los modelos econométricos utilizados para intentar medir el fraude fiscal, sobre todo si se trata de análisis agregados, saber qué parte de lo no recaudado obedece a la evasión y qué otra parte es simplemente elusión, siendo como es que la manera de combatir ambos factores no es precisamente la misma. Así, Durán Cabré y Esteller Moré (2018, p. 152). Esteller Moré *et al.* (2017) brindan un ejemplo práctico de esa complementariedad entre evasión y elusión en los siguientes términos:

Los países nórdicos pueden permitirse un Estado del bienestar de gran alcance por sus impuestos con bases amplias, que minimizan la elusión fiscal. Pero además de reducir las oportunidades de prácticas de elusión fiscal, la amplitud de bases mediante la eliminación de tratamientos especiales simplifica el impuesto, permitiendo a la administración tributaria concentrar sus esfuerzos en reducir el incumplimiento fiscal. Así, por ejemplo, en lugar de tener que discutir con los contribuyentes sobre si se ha aplicado correctamente una exención del IVA o si ese determinado producto debe tributar a un tipo impositivo reducido o no, la administración puede centrar sus esfuerzos en encontrar a no declarantes o en identificar bases infra estimadas [...] un 36,08 % de la brecha fiscal del impuesto sobre el patrimonio en Cataluña se debe a una incorrecta aplicación de la exención por participaciones en la empresa familiar, mientras que en sucesiones (en este caso, reducción del 95 %), su importancia sobre el total de brecha es del 26 %. Es decir, se trata de prácticas de elusión fiscal que acaban siendo evasión fiscal y, por tanto, erosionando la capacidad recaudatoria del sector público.

<sup>102</sup> Vid. Allingham y Sandmo (1972, pp. 323 y ss.); Falkinger (1988, pp. 388 y ss.).

<sup>103</sup> Alarcón García *et al.* (2016, pp. 33 y ss.) muestran que el rechazo al fraude fiscal depende positivamente de variables individuales como la edad y la educación, incluso de otras de tipo contextual, como el gasto público. Igualmente, en este trabajo se constata que el rechazo al fraude fiscal es más débil en los ciudadanos que viven en las regiones ricas frente a aquellos que habitan en las regiones con mayor nivel de gasto público. Vid. al respecto Marandu *et al.* (2015, pp. 207 y ss.); Riahi-Belkaoui (2004, pp. 135 y ss.).

- f) La evasión es mayor cuanto mayor es la desigualdad percibida por el sujeto en el trato con la Administración al compararse con otros contribuyentes.
- g) La probabilidad de ser sancionado origina un claro efecto sobre la conducta de los sujetos.
- h) Cuanto mayor es el conocimiento que tiene el sujeto sobre otros defraudadores, mayor puede ser el deseo o intención de defraudar.
- i) La experiencia con inspecciones fiscales o procedimientos comprobadores previos incita o anima a la evasión posterior.
- j) Cuando el Gobierno no gasta correctamente lo recaudado o se intuye tal extremo, se eleva el ánimo defraudatorio<sup>104</sup>.

## 1.5. La quiebra de la esencial unidad del fenómeno financiero. Eficacia, eficiencia y economía del gasto público. Una asignatura pendiente en España

### 1.5.1. No necesitamos más leyes de prevención y represión del fraude fiscal. Lo que podría ahorrarse si aplicáramos las prácticas de los países más eficaces y eficientes en sus políticas de planificación, ejecución y control del gasto público

El gasto público puede analizarse desde una triple perspectiva:

- a) Eficacia (relación con los fines perseguidos; o la medida en que se alcanzan los objetivos perseguidos mediante las actividades emprendidas).

<sup>104</sup> Otros datos de interés respecto de la lucha contra el fraude fiscal se recogen en el Informe Bowles de 2 de septiembre de 2008, cuando el Parlamento Europeo aprobó por 391 votos a favor, 93 en contra y 178 abstenciones la resolución «Estrategia coordinada para mejorar la lucha contra el fraude fiscal» –2008/2033 (ini)–, basada en el informe presentado por la parlamentaria británica Sharon Bowles. En este informe se alude a las estimaciones que existen sobre las pérdidas directas e indirectas derivadas del fraude fiscal, que se sitúan entre los 200 y los 250.000 millones de euros, es decir, el equivalente a entre el 2 % y el 2,25 % del PIB de la UE. Dentro de esa cifra, el fraude del IVA, por ejemplo, supondría unos 40.000 millones, lo que equivaldría al 10 % de los ingresos derivados de ese concepto tributario. En tales circunstancias, el Parlamento Europeo instó a los Estados miembros «a tomarse en serio de una vez por todas» el problema del fraude (en este mismo año 2008, el Ecofin no había logrado la unanimidad necesaria para aprobar un documento de conclusiones, deplorando al mismo tiempo «la actitud de bloqueo de algunos Estados miembros en los 10 últimos años»). Conviene tener en cuenta, sin embargo, que no se trataba con ello de incrementar las sanciones, pues el Parlamento rechazó parte de un párrafo en el que se pedía a los Estados miembros que aplicasen «sanciones y procedimientos penales» contra los defraudadores. Para el Parlamento sería urgente, por ejemplo, mejorar técnicamente el sistema aplicado en el IVA, especialmente en lo que se refiere a las operaciones intracomunitarias. *Vid.* más extensamente al respecto Falcón y Tella (2008, pp. 7 y ss.).

- b) Eficiencia (uso de los mínimos recursos para optimizar así los resultados obtenidos; o la mejor relación entre los recursos empleados, las actividades que se emprenden y la consecución de los objetivos pretendidos).
- c) Economía (asignación en cantidad y calidad al menor coste posible; o la puesta a disposición de los recursos a su debido momento, en la cantidad y en la calidad adecuada y al mejor precio).

Mediante la aplicación de metodologías paramétricas que utilizan modelos econométricos (*Stochastic Frontier Analysis*) y de otro orden, basados fundamentalmente en la programación lineal (*Free Disposal Hull* [FDH] y *Data Envelopment Analysis* [DEA]), ya sabemos que existe una relación inversa entre mayor nivel de gasto y eficiencia, de tal manera que los distintos países pueden alcanzar unos mejores niveles de eficiencia con la misma cuantía de gasto público<sup>105</sup>.

Diversos estudios del Banco Mundial y el Foro Económico Mundial realizados sobre el quinquenio 2009-2013 revelan que España se situaba en el cuadrante de aquellos países con menos eficacia y menor eficiencia en la ejecución de su gasto público junto con Portugal e Italia. Por el contrario, otros, como Suiza, Canadá y Noruega, eran los más eficientes<sup>106</sup>. De dichos estudios se colige un dato harto elocuente: nuestro país podría reducir

<sup>105</sup> Los modelos no paramétricos basados en la programación lineal se han usado frecuentemente en áreas como la sanidad o la educación a través del análisis envolvente de datos (DEA, por sus siglas en inglés), pero también a través de extensiones y variantes del mismo, destacando el método FDH, que evita la exigencia de convexidad del DEA. También existen otras técnicas para medir la eficiencia productiva como el índice de Malquist o las técnicas de evaluación de impacto (herramientas cuantitativas dirigidas a determinar relaciones de causalidad entre actuaciones concretas de un Gobierno o de una institución y sus efectos sobre las decisiones y excedentes de las personas, empresas o sobre el funcionamiento de los mercados). La utilización de cada técnica viene recomendada por las características de las políticas que se quieren evaluar y por los datos disponibles. *Vid.* al respecto Afonso *et al.* (2005, *passim*; 2006, *passim*); Albi y Onrubia (2016, pp. 50 y ss.); Caves *et al.* (pp. 1393 y ss.); De Castro Fernández y González Mínguez (2008, *passim*); De Pablos Escobar y Valiño Castro (2000, *passim*); Di Matteo (2013, *passim*); Florio y Colautti (2005, pp. 355 y ss.); Gonzalo González (2011, pp. 221 y ss.); López Hernández, A. y Ortiz Rodríguez (2004, pp. 189 y ss.); Simar y Wilson (1998, pp. 49 y ss.); Tanzi y Schuknecht (1997, pp. 164 y ss.; 2000, *passim*); Zapico Goñi y Mayne (1995, *passim*). Como bien se apunta en Pérez García (2015, p. 20), cuando decimos que el gasto público representa un determinado porcentaje del PIB, el significado de ese porcentaje es, en realidad, una medida del peso de los recursos totales utilizados por el sector público más que de los servicios ofrecidos, pues estos dependen de la eficiencia alcanzada en el uso de dichos recursos.

<sup>106</sup> No hay apenas literatura científica sobre la ineficiencia del gasto público como un problema intrínsecamente relacionado con el fraude o la evasión fiscal, contradiciendo así el modelo de Falkinger (1988, pp. 388 y ss.). De los pocos trabajos que pueden espigarse, destaca el de Gil Izquierdo y Onrubia Fernández (2006). Para estos autores, «si los ciudadanos perciben una buena actuación del sector público, en el sentido de una mayor eficiencia provisoria, éstos estarán dispuestos a reducir sus niveles de evasión tributaria» (p. 26). También el de Barone y Mocetti (2009, *passim*). Ruiz de Zuazu (2018) aboga también por «más y mejores campañas de marketing, con alusiones directas a la vertiente del gasto público, seg-

su gasto público nada menos que en un 21,7 % y obtener el mismo nivel actual de resultados. Lo que equivale a decir que, si el gasto público se elevó en 2019 a 523.441 millones de euros, esto implicaría la posibilidad de haber ahorrado hasta 113.586 millones<sup>107</sup>. Como quiera que ese mismo gasto se elevó a 586.389 millones en 2020, el ahorro que podríamos haber obtenido alcanza la abultada cifra de 127.246 millones de euros o, dicho de otra manera y vuelto por pasiva, con el mismo nivel de gasto, España podría incrementar su nivel de resultados nada menos que en un 34,6 %. Otros trabajos, más recientes, son aún más concluyentes: España podría reducir su gasto público en un 41 %, obteniendo el mismo nivel de resultados, de alcanzar un grado de eficacia equivalente al de los países más eficientes y responsables en este campo<sup>108</sup>. Compárense estas cifras con otras y podremos

---

mentadas según perfiles de contribuyentes y con estrategias de evaluación para conocer el impacto de las mismas» (p. 138). Relacionado con esto último, también deben mencionarse las opiniones negativas basadas en la percepción de los contribuyentes sobre las instituciones que gestionan los impuestos y que podrían enmarcarse dentro del concepto de «burofobia», como actitud negativa hacia la Administración pública o los funcionarios que persiste incluso después de una experiencia satisfactoria con sus servicios. *Vid.* sobre este particular Del Pino *et al.* (2016, pp. 725 y ss.).

<sup>107</sup> Nótese que, en 2019, y según el propio Informe Anual de Recaudación Tributaria de la AEAT, los ingresos por IRPF ascendieron a 86.892 millones, lo que supuso un 4,9 % por encima de lo recaudado en 2018. Es decir, con un aumento de la eficacia y eficiencia del gasto público, más que duplicaríamos los ingresos por IRPF que, junto al IVA, representan las figuras impositivas de mayor impacto recaudatorio en nuestro país.

<sup>108</sup> Afonso y Kazem (2017, *passim*). Como señala el del Instituto de Estudios Económicos (2020):

Si en España se lograra que la eficiencia del gasto público fuera similar a la de la media de la OCDE, podríamos provisionar los mismos servicios públicos actuales con un 14 % menos de gasto, esto es, según los PGE-2021, unos 58.000 millones de euros, y los ahorros podrían ser mayores si nos homologáramos a las mejores prácticas. (p. 42)

En el mismo sentido insisten otros estudios:

En conclusión, de cara al futuro, y una vez que hayamos dejado atrás la presente crisis, es prioritario recuperar la sostenibilidad de nuestras finanzas públicas. Pero ello solo será posible cuando se acometa nuestra gran reforma estructural pendiente, la de optimizar la eficiencia del gasto público. Esto debería producirse a través de una contención y mejora de la eficiencia del gasto y nunca a través de subidas impositivas que comprometen el crecimiento y, por lo tanto, una consolidación presupuestaria ulterior. De hecho, gran parte del gasto público estructural no se debe tanto a mejores prestaciones públicas a los ciudadanos, sino a mayores ineficiencias. Solo con homologarnos en eficiencia del gasto con la OCDE podríamos provisionar los mismos servicios públicos actuales con un 14 % menos de gasto y de implantar las mejores prácticas los ahorros podrían ser mucho mayores. (Tax Foundation e IEE, Competitividad fiscal, 2020, p. 41)

En tal sentido, y como ya hemos señalado, el caso de Suecia es paradigmático. Con una estricta auditoría de la eficiencia del gasto público, este país nórdico consiguió reducir el peso de su gasto público sobre el PIB del 63 % alcanzado en 1995 al 49,3 % registrado en 2015. *Vid.* Rojas (2008, *passim*; 2014, *passim*). *Cfr.* Norberg (2019); Sanandaji (2015, *passim*). Como señala el propio Rojas (2005):

Göram Persson, primer ministro socialdemócrata en 1996 aplicó un programa de austeridad y fijó un techo máximo de gasto público que puso fin a la práctica de «presupuesto blando» que,

percatarnos mejor de la situación. Por ejemplo, y según el propio Gobierno proponente, el conjunto de todas las medidas contenidas en la nueva Ley de Prevención y represión del fraude fiscal que acaba de promulgarse podría tener un impacto recaudatorio de unos 828 millones de euros<sup>109</sup>. Huelgan las explicaciones.

Desde el año 2006 hasta el 2018, el sector público en España ha sufrido una pérdida importante de eficacia en su gasto, razón por la cual su margen de mejora es muy considerable. Es más, nuestro país ha bajado posiciones en el *ranking* de eficiencia en el gasto público, toda vez que en 2017 se situaba en el puesto 39 (de un total de 209 países) y en 2016 en el 36, ocupando en la actualidad el 44. España está por debajo de la media de la UE y especialmente alejada de esa misma media respecto de la OCDE<sup>110</sup>. Este organismo internacional de cooperación, en su publicación *Survey on Policy Evaluation* correspondiente a 2018, señalaba a España como uno de los pocos países que no incorporaban resultados de la evaluación en su ciclo presupuestario o mecanismos de respuesta y calificación de su gestión institucional. Nuestro país tiene, por lo tanto, mucho margen de mejora en lo que a la eficacia y eficiencia de su gasto público se refiere (un 14 % para situarnos tan solo en los niveles promedio de la OCDE y hasta un 66 % si el propósito fuese alcanzar al país que presenta las mejores prácticas a este respecto [Suiza]). Suprimiendo o atemperando una pequeña parte de esta brecha de eficiencia en el gasto, el saldo de las finanzas públicas mejoraría considerablemente sin necesidad de más leyes de prevención del fraude fiscal o de ulteriores subidas impositivas generalizadas<sup>111</sup>. Pero, para lograr esas mejoras en la eficiencia y eficacia del gasto público, ha de procederse inevitablemente a una evaluación rigurosa y externa de las políticas públicas. Algo a lo que no se muestran precisamente proclives nuestros responsables políticos y que, por el momento, solo ha comenzado a

---

de hecho, se aplicaba en la Administración pública sueca. Persson comprendió la imposibilidad de aumentar la carga tributaria y de los serios riesgos que cualquier atisbo de irresponsabilidad fiscal o coqueteo con el populismo comportaba para una economía pequeña y abierta como la de Suecia [...] la deuda pública bajó del 80 al 53 % del ingreso nacional entre 1994 y 2000 y la carga tributaria total, que en 1989 había superado un 56 % del ingreso nacional, se estabilizó entre 2020 y 2004, en torno al 50,5 %. (p. 47)

<sup>109</sup> Vid. <<https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/131020-fraude.aspx>>.

<sup>110</sup> Vid. OCDE (2019).

<sup>111</sup> Vid. Bandrés Moliné y Gadea Ramos (2020, pp. 166 y ss.). Estos autores señalan como conclusión de su estudio que:

El tamaño alcanzado por el gasto público en la mayor parte de los países avanzados de la OCDE estaría siendo una rémora para el crecimiento económico [...] la calidad y eficacia del sector público se muestra como un factor explicativo muy relevante de las diferencias que se aprecian entre países con niveles similares de gasto. Países con un tamaño de gasto muy elevado ofrecen, en cambio, resultados mucho mejores en su relación con el crecimiento que otros con un tamaño más reducido, debido a las diferencias en variables de tipo institucional. La conclusión es que un elevado número de países podrían mejorar sus tasas de crecimiento sin necesidad de reducir el gasto, reforzando sus indicadores de calidad y eficacia de gobierno. (pp. 182-183)

hacer, de manera muy tímida, eso sí, y siempre *a posteriori*, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF)<sup>112</sup>.

El Banco Mundial, en sus Indicadores Globales de Gobernanza, señala que España, desde 2006 al 2018, ha sufrido una muy importante pérdida de eficiencia y eficacia en la asignación de su gasto público<sup>113</sup>. En el ámbito internacional, nuestro país ocuparía el puesto 44 de un total de 209 países, perdiendo posiciones respecto a los años anteriores, ya que en 2017 se situó en el puesto 39, y en el 2016, en el 36. Para el caso de Europa, España se hallaría a la cola de la UE, ocupando el puesto 17 en el ejercicio 2018, perdiendo puestos respecto al 2017 (puesto 15) y al año 2016 (puesto 14), encabezando esta lista para el 2018 Finlandia, Dinamarca, Países Bajos y Suecia. También el Foro Económico Mundial, en su Informe de Competitividad Global (2019) incluye un Índice Global de Competitividad que incluye dos categorías relativas al sector público, donde sitúa a España en el puesto 37 (desempeño del sector público) y 46 (orientación futura) de un total de 141 países<sup>114</sup>. España, como señala sin ambages la OCDE, es especialmente remisa a la articulación de mecanismos para la evaluación de sus políticas públicas. Además, dicha evaluación debe ser permanente, tanto respecto de los recursos empleados como de los resultados obtenidos. Y no solo en el inicio de los programas, sino a lo largo de todo su desarrollo, siendo evidente que, en un entorno de recursos limitados, deben primarse a toda costa los criterios que potencien la eficiencia de su asignación. Ese margen de mejora en la eficacia y eficiencia del gasto público es especialmente llamativo en algunos sectores. Es el caso, por ejemplo, del sistema educativo, donde nos hallamos muy distantes de la media europea<sup>115</sup>. También en las po-

<sup>112</sup> Vid. Onrubia Fernández y Sánchez Fuentes (2019, p. 239). Es más, resultan preocupantes otros extremos. El Tribunal de Cuentas Europeo ha evaluado recientemente (septiembre de 2020) la capacidad demostrada por los distintos Estados miembros de la UE a la hora de gestionar los fondos europeos y España no resulta especialmente bien parada, al gestionar apenas el 39 % de las ayudas a las que tiene derecho, siendo su resultado el tercero más bajo, solo empeorado por Croacia e Italia. Esto quiere decir que el 61 % de esas ayudas europeas se pierde, bien sea por impericia en su tramitación, falta de control efectivo o mera incapacidad, cuando no simple torpeza o acusada dejadez política.

<sup>113</sup> Vid. <<https://info.worldbank.org/governance/wgi/>>.

<sup>114</sup> No es necesario insistir en que la competitividad de los países no se basa solo en el buen hacer de sus empresas, la capacitación de sus trabajadores o en la calidad de sus productos, sino que también es de gran relevancia el entorno económico y regulatorio, así como su marco fiscal. La capacidad de los países para atraer inversiones exteriores y capital está íntimamente relacionada con la legislación, la fiscalidad y la política de gasto público. Si se diseña un sistema fiscal capaz de atraer inversiones y favorecer una mayor creación de riqueza, se generan mayores ingresos tributarios que permiten, a su vez, financiar el gasto público con menor esfuerzo y endeudamiento.

<sup>115</sup> En Pérez García (2015) lo señalan abiertamente:

Si en lugar del acceso a los servicios se contemplan los resultados efectivos de los mismos para los usuarios, la posición de España en comparación con otros países no es favorable en algunos de ellos. Por ejemplo, según los indicadores de competencias formativa adquiridas (Programa Internacional para la Evaluación de Estudiantes [PISA], Programa Internacional para la Evaluación de las Competencias de los Adultos [PIAAC]), la eficiencia de los servicios educativos

líticas activas de empleo<sup>116</sup> o en el ámbito de la Administración local y autonómica, donde la propia Federación Española de Municipios y Provincias estima que progresar en los procesos organizativos de los ayuntamientos y diputaciones podría comportar un ahorro anual cercano a los 40.000 millones de euros (todo lo que implica en términos de merma de recaudación en un ejercicio el fraude fiscal derivado de la economía sumergida). Asimismo, es urgente mejorar la eficacia de la función pública, incluyendo la evaluación del rendimiento de sus empleados. Finlandia, en 2004, ejecutó un plan con más de 200 medidas, logrando una reducción de 10.000 empleados en siete años y una reasignación más eficiente de

---

españoles no es satisfactoria. Asimismo, la potencia redistributiva de las prestaciones sociales también es menor que en otros países europeos de referencia. (p. 222)

<sup>116</sup> Así, por ejemplo, resulta elocuente constatar cómo en las dos últimas décadas los Gobiernos han combatido el desorbitado desempleo juvenil con planes bien intencionados, pero más atentos a la ideología que al análisis riguroso de lo esencial: las carencias del sistema educativo y un marco laboral inestable. El mercado laboral es lo suficientemente rígido como para invitar a una temporalidad extrema. Y el sistema educativo avanza a espaldas de las necesidades de las empresas, por lo que resulta extraordinariamente difícil casar la oferta y la demanda de mano obra, lo que genera legiones de jóvenes con escasa formación o sobre cualificados, pero, en cualquier caso, alejados de las necesidades reales de las empresas. El pasado 8 de junio, la ministra de Trabajo presentó un documento de 86 páginas titulado «Recuperar la calidad del empleo, luchar contra la brecha de género en el empleo y reducir el desempleo juvenil» con 50 medidas divididas en seis ejes que se alinean con los objetivos establecidos y los ámbitos de actuación considerados prioritarios para el próximo trienio. De esta forma, el Gobierno pretende «situar a las personas jóvenes como protagonistas de su trayectoria hacia el empleo digno por medio de itinerarios personalizados integrados en un sistema de orientación para el empleo cualificado y estable». Dicho así, nadie se atrevería a objetar nada a la noble meta planteada por el Ministerio de Trabajo. Pero ese plan Garantía Juvenil Plus repite muchas de las propuestas arbitradas por otros Gobiernos y que se revelaron a la postre ineficaces. Por lo tanto, los 5.000 millones de euros puestos al servicio del plan pueden considerarse ya fallidos antes del mismo inicio de su propia andadura. Sin el consenso de un sistema educativo, que se varía cada poco tiempo, el plan del Gobierno está abocado al fracaso y lo mismo cabe señalar respecto de la rigidez de nuestra normativa laboral y el coste del despido. A medida que avanza la vida laboral, los multiplicadores del salario y la antigüedad del trabajador elevan el coste de su despido exponencialmente, mientras que a los más jóvenes y con menores salarios les sitúa en una mayor vulnerabilidad ante el despido o la rotación laboral interesada. Estas reglas laborales inciden también en otras políticas como la industrial. El hecho de que España carezca de una industria potente obedece a esa incertidumbre a la que se enfrentan los empresarios y trabajadores sobre su marco laboral, pues el sector industrial necesita una inversión intensiva, y la incertidumbre ahuyenta al dinero foráneo. En cualquier caso, esos 5.000 millones de euros nutrirán el desembolso final de un gasto ineficaz e ineficiente, puesto al servicio de unas políticas erróneas, tal y como demuestran todas nuestras experiencias pasadas, sobre las que parece que somos incapaces de reflexionar. En ocasiones no es tanto cuestión de gasto, sino de ineficientes previsiones institucionales. *Vid.* al respecto Arruñada (2021), para quien:

Llama la atención el número desproporcionado de empresas españolas que tienen exactamente 49 empleados, un 62 % más del número que cabría esperar. La razón primordial de esta anomalía es que estas empresas intentan evitar una parte de las reglas sobre representación laboral, beneficiándose así de las excepciones que disfrutaban las empresas de menor tamaño. (p. 2)

funciones para más de 6.000<sup>117</sup>. Debería también reducirse drásticamente la Administración paralela, evitando duplicidades en todos los niveles de la organización estatal, mejorando su coordinación y eliminando sus gastos improductivos<sup>118</sup>. Esto ya lo vienen haciendo los principales países de nuestro entorno y, naturalmente, animan a nuestros políticos a que gasten menos y lo hagan mejor. Se puede y se debe hacer<sup>119</sup>.

Si se utilizan otras metodologías distintas a las paramétricas, como el análisis DEA (análisis envolvente de datos), el FDH o los llamados métodos de estimación econométrica de fronteras, se puede calcular la eficiencia técnica de cada observación y clasificarla en relación con su distancia con los límites de la eficiencia, bien a través de *inputs* monetarios como no monetarios<sup>120</sup>. Esta metodología no paramétrica, donde es fundamental tanto la homogeneidad de la muestra (Europa y OCDE) como el tamaño del país, permite también medir la eficiencia del gasto. A su través, nuestro país no sale tan mal parado en las políticas de gasto como con las metodologías paramétricas, pero no puede decirse tampoco que arrojen motivo alguno para presumir. Así, si de la eficiencia del gasto en educación hablamos, Alemania, Eslovaquia y Finlandia presentarían el mejor rendimiento en el periodo 2001-2012. España, durante el quinquenio 2001-2006, obtendría una puntuación baja, de apenas un 0,96, clasificándose en la décima posición, pero en el periodo 2007 a 2012 obtendría una puntuación aún más reducida (0,94), retrocediendo al decimocuarto lugar, siendo los peor clasificados Polonia y Portugal. Lo que, vuelto por pasiva, significaría que, durante ese último lustro señalado, nuestro país podría haber conseguido una puntuación de PISA

<sup>117</sup> Cfr. Cortés y Ramos López (2012).

<sup>118</sup> Sobre las diferencias entre los efectos del gasto público productivo e improductivo, *vid.* Barro y Sala i Martín (1992, pp. 645 y ss.); Facchini y Melki (2013, pp. 6 y ss.); Fournier y Johansson (2016); Hansson y Henrekson (1994, pp. 381 y ss.); Karras (1996, pp. 193 y ss.).

<sup>119</sup> Lago Peñas y Martínez-Vázquez (2016, pp. 21 y ss.) aluden a un gasto público muy elevado en España por desempleo e intereses, debido en buena medida a una «deuda pública en dinámica explosiva» (p. 21). Y respecto de su eficacia, apuntan que, comparativamente, somos más eficientes en el área de salud y menos en protección social, educación y servicios generales, donde hay todavía mucho margen de mejora:

Un margen que es obligado explorar si se cumplen los objetivos fijados para el gasto público español hasta el 2018, y la continuada reducción del déficit y del nivel de deuda para 2020, con recursos en términos normales prácticamente congelados y reducciones sustanciales en términos de PIB. En este sentido, el reto es particularmente exigente en el frente de la sanidad, porque la posibilidad de mejora es menor y los recursos financieros destinados van a verse prácticamente congelados. En todo caso, el área donde más urge redoblar esfuerzos, dada su importancia para la competitividad y el crecimiento económico es la educación. Ello requerirá no solo un mayor gasto en términos de PIB sino también una mayor eficiencia en su asignación. (p. 22)

<sup>120</sup> *Vid.* Lago Peñas y Martínez-Vázquez (2016, pp. 14 y ss.). Estos autores siguen el método de estimación econométrica de fronteras. A diferencia del análisis DEA o FDH, este método requiere la especificación previa de una forma funcional concreta, bien orientada al *output* o al *input*, que recoge la tecnología que relaciona ambos. En las fronteras estocásticas, la ineficiencia productiva es calibrada a través de la ecuación estimada en el ruido aleatorio estricto y en un componente positivo que mide la distancia de cada observación con la frontera determinista.

un 6 % superior con la inversión efectivamente realizada<sup>121</sup>. Y si de eficiencia del gasto en sanidad hablamos, España obtendría una posición modestamente intermedia<sup>122</sup>. En lo que a la eficiencia del gasto en servicios públicos generales se refiere (y siempre respecto a los países europeos de la OCDE), España se situaría en los puestos más rezagados (15), lo que evidenciaría que nuestro país podría haber conseguido un incremento del 11 % en el índice de calidad de la burocracia con la misma cantidad de gasto en servicios públicos generales, porcentaje que empeoró significativamente en el lustro siguiente (2013-2018). Por fin, en lo que a la eficiencia del gasto público y la distribución de la renta se refiere, y siguiendo esta misma metodología DEA, la doctrina enfatiza el hecho de que nuestro país ocupe un puesto muy rezagado, el decimoséptimo, de los 23 países analizados en el quinquenio 2001-2006 (donde la República Checa, Dinamarca, Islandia y Eslovenia obtendrían las mejores posiciones), empeorando significativamente luego, pasando al puesto 21 (el penúltimo) en el periodo 2007-2012. Todo ello equivale a decir que España podría haber conseguido un incremento nada menos que del 9 % en el coeficiente de Gini con la misma cantidad de gasto en protección social, mientras que, en 2007-2012, ese desfase se elevó incluso al 10 %<sup>123</sup>.

La contundencia de los datos es absolutamente incontestable. Podríamos decir que abrumadora. Sin embargo, para los responsables políticos, es mucho más fácil insistir en la existencia de un fraude fiscal generalizado que someterse a procesos de autoevaluación exigentes de rendición de cuentas en las políticas de gasto público. Poco importa que se incumplan así, por parte de los propios poderes públicos, las normas que, paradójicamente y con tanto celo, se hacen guardar a los contribuyentes, bajo sanciones muy severas<sup>124</sup>. Una doble vara de medir que se constata en la recurrente desatención de los mandatos expresos

<sup>121</sup> Vid. Lago Peñas y Martínez-Vázquez (2016, p. 16.). Vid. sobre el particular Villar (2012, *passim*).

<sup>122</sup> Vid. De Cos y Moral-Benito (2011), 1107; Repullo Labrador (2007, pp. 47 y ss.).

<sup>123</sup> Vid. Adam *et al.* (2011, pp. 163 y ss.); Afonso *et al.* (2010, p. 367 y ss.); Clements (2002).

<sup>124</sup> En este sentido, por ejemplo, resulta llamativo el absoluto incumplimiento por parte de todas las Administraciones públicas (a excepción de la Seguridad Social, que está exonerada) de lo dispuesto por el artículo 12 de la LOEPSF cuando fija las reglas fiscales de obligado cumplimiento: estabilidad presupuestaria, deuda pública y regla de gasto: «la variación del gasto computable de la Administración central, comunidades autónomas y corporaciones locales no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del PIB a medio plazo de la economía española». Esta regla de gasto constituye un instrumento de disciplina presupuestaria que trata de garantizar la sostenibilidad de las cuentas públicas de manera que, en un horizonte de medio plazo, el crecimiento del gasto de las Administraciones públicas venga limitado por la capacidad de financiarlo con ingresos estables y sostenidos en el tiempo. La norma, aplicable desde el 2013, trata de impedir que el gasto público crezca anualmente por encima de las tasas de referencia de crecimiento del PIB a medio plazo de la economía española, siendo posible superarla, únicamente, en el supuesto de que tal exceso se compense con aumentos de ingresos de carácter permanente. La AIReF ha señalado a este respecto que, de haberse cumplido esta regla del gasto contenida en el mandato legal, la deuda de las Administraciones públicas podría haber sido 30 puntos menor, con todo lo que ello supone. Vid., como reflexiones generales al contexto que enmarca la reforma, Cordero González (2012); García Roca y Martínez Lago (2013); González Páramo (2001); Hernández de Cos (2011); Martínez Lago (2018); Ruiz Almendral (2008); Tirado Martí (2014).

contenidos en el artículo 3 de la LRJSP, donde se fija el alcance de la evaluación, al considerarla como principio fundamental que debe regir el funcionamiento del sector público<sup>125</sup>. Y ninguna atención tampoco a lo dispuesto en su artículo 55, respecto a la conexión de esa evaluación con la exigencia de responsabilidades de gestión<sup>126</sup>. Y es que el artículo 85 de la LRJSP exige «un control de eficacia y supervisión continua» sobre el sector público institucional estatal, de cuya realización y contenido ha de encargarse el departamento al que estén adscritas estas entidades, a través de las inspecciones de los servicios, teniendo por objeto evaluar el cumplimiento de los objetivos propios de la actividad específica del ente, así como de la adecuada utilización de los recursos, de acuerdo con lo establecido en su plan de actuación y actualizaciones anuales, sin perjuicio del control que, de conformidad con lo dispuesto por la LGP se ejerza por la IGAE<sup>127</sup>. Asimismo, en su apartado 3, se señala que las «actuaciones de planificación, ejecución y evaluación correspondientes a la supervisión continua se determinarán reglamentariamente», precisando el apartado 4 que:

Las actuaciones de control de eficacia y supervisión continua tomarán en consideración:

<sup>125</sup> Artículo 3 de la LRJSP:

Las Administraciones públicas [...] deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

[...]

f) Responsabilidad por la gestión pública.

g) Planificación y dirección por objetivos y control de la gestión y evaluación de los resultados de las políticas públicas.

<sup>126</sup> Artículo 55 de la LRJSP:

11. [...] los titulares de los órganos superiores y directivos son nombrados, atendiendo a criterios de competencia profesional y experiencia en la forma establecida en esta ley, siendo de aplicación al desempeño de sus funciones:

a) La responsabilidad profesional, personal y directa por la gestión desarrollada.

b) La sujeción al control y evaluación de la gestión por el órgano superior o directivo competente, sin perjuicio del control establecido por la Ley general presupuestaria.

<sup>127</sup> La nula efectividad evaluadora de la IGAE en este sentido es de sobra conocida. La doctrina ha insistido en la necesidad de institucionalizar real y adecuadamente la evaluación del gasto público, apuntando los aspectos claves que se precisarían para la correcta erección de los órganos encargados de tal tarea, así como la adecuada ejecución de sus trabajos o la óptima utilización anterior y posterior de sus resultados: a) Claridad y determinación normativa del mandato que hay que realizar; b) Compromiso de difusión y publicación de sus informes, así como de su completitud y exhaustividad; c) Explicitación de las consecuencias derivadas de los informes negativos; d) Independencia efectiva y real del órgano evaluador de supervisión y de los técnicos auditores, que no deben mantener lazos profesionales con la Administración pública; e) Autonomía para la fijación de las retribuciones y carreras profesionales de sus plantillas; f) Disponibilidad suficiente de financiación presupuestaria; g) Marco institucional de absoluta transparencia; h) Régimen de responsabilidades. *Vid.* al respecto, Blume y Voigt (2011, pp. 215 y ss.); Debrun *et al.* (2009, pp. 44 y ss.); Frey (1994, pp. 169 y ss.); Heald (2012, pp. 30 y ss.).

- a) La información económico-financiera disponible.
- b) El suministro de información por parte de los organismos públicos y entidades sometidos al sistema de control de eficacia y supervisión continua.
- c) Los propuestas de las Inspecciones de los servicios de los departamentos ministeriales<sup>128</sup>.

Sin el menor recato, se imponen ingentes y exhaustivos deberes de todo tipo al contribuyente, pero siempre teniendo buen cuidado de que todas esas obligaciones legales no graviten jamás sobre las libérrimas decisiones de un gasto que no se somete a control o evaluación alguna. No creo que sea necesario demostrar la veracidad de esta afirmación con datos concretos, pero algún elocuente ejemplo podría ponerse sobre ese desequilibrio que acaba de apuntarse<sup>129</sup>.

<sup>128</sup> Sobre el escaso o nulo cumplimiento de las obligaciones que a este respecto impone el ordenamiento jurídico a los poderes públicos en nuestro país, da buena cuenta, por ejemplo, la inanidad y el escaso bagaje de la AEVAL, creada en 2007 y suprimida en 2017, sustituida con posterioridad por el Instituto para la Evaluación de Políticas Públicas, al amparo de lo dispuesto por el artículo 13.7 del Real Decreto 769/2017. Dicho precepto señalaba que sus funciones serían:

La evaluación de las políticas públicas, especialmente en los ámbitos educativo, sanitario y social a nivel nacional, así como ofrecer el apoyo instrumental necesario para realizar los análisis que requieran los procesos de modernización o planificación que se impulsen desde la Secretaría de Estado de Función Pública.

De este instituto, dos años después de su creación, no existía información institucional que permitiera conocer siquiera su estructura y recursos. Precisamente por eso, y como bien afirman Onrubia Fernández y Sánchez Fuentes (2019), resulta apremiante el cumplimiento de las normas por parte de los poderes públicos, así como la férrea voluntad política (tanta como la que se pone en el empeño de luchar contra el fraude) de hacerlo en todo lo relativo al control de la eficacia, economía y eficiencia del gasto público:

España necesita un modelo institucional de control y supervisión en el que se establezca un reparto claro de competencias en la evaluación, en el que se contemplen los recursos necesarios para afrontar las facetas prospectivas y retrospectiva de la evaluación, así como el uso adecuado de las técnicas idóneas, sin descuidar el importante papel de la difusión de esos resultados. En este sentido, resulta esencial en la definición del modelo a implantar determinar, sin ambigüedades, quién debe evaluar, cuándo y desde dónde, así como quién debe ser el destinatario de los resultados de esa evaluación. Sin esa delimitación de responsabilidades y de usuarios, la profundización de la evaluación en nuestra cultura de la gestión pública será, como sucede actualmente, prácticamente imposible [...] Si los requisitos «técnicos» son necesarios, los institucionales resultan cruciales. Entre ellos destaca, sobre todo, a nuestro juicio, la independencia de las instituciones encargadas de realizar la supervisión de la actividad de gasto público, sin ella no será factible conseguir niveles satisfactorios en la evaluación económica [...] En ello juega, de nuevo, un papel esencial la voluntad política. (p. 239)

<sup>129</sup> Como paradigmático y lacerante ejemplo –y aunque produzca cierto desasosiego el recuento–, basta recordar la casi cincuentena de modelos obligatorios de información (declaraciones informativas) que tiene que cumplimentar el contribuyente bajo la amenaza de unas férreas y expeditivas sanciones por su desatención: Modelo 038, «Relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en registros públicos». Modelo 156, «Cotizaciones de afiliados y mutualidades a efectos de la deducción por mater-

El Tratado fundacional de la Unión Europea, en su artículo 317, exige que la Comisión Europea aplique el presupuesto comunitario en cooperación con los Estados miembros,

nidad. Resumen anual». Modelo 159, «Declaración anual de consumo de energía eléctrica». Modelo 165, «Declaración de certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación». Modelo 170, «Declaración anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito». Modelo 171, «Declaración anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento». Modelo 180, «Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos. Resumen anual». Modelo 181, «Préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles». Modelo 182, «Donativos, donaciones y aportaciones recibidas». Modelo 184, «Entidades en régimen de atribución de rentas. Declaración informativa anual». Modelo 185, «Declaración mensual de los órganos y entidades gestores de la Seguridad Social y mutualidades». Modelo 186, «Suministro de información relativa a nacimientos y defunciones». Modelo 187, «Acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, IS e IRNR en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones». Modelo 188, «Retenciones e ingresos a cuenta. Rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez. Resumen anual». Modelo 189, «Valores, seguros y rentas. Declaración anual». Modelo 190, «Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas. Resumen anual». Modelo 192, «Operaciones con letras del Tesoro. Declaración anual». Modelo 193, «Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre determinados rendimientos del capital mobiliario. Retenciones e ingresos a cuenta del IS e IRNR (establecimientos permanentes) sobre determinadas rentas. Resumen anual». Modelo 193, «Simplificado. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos de capital mobiliario. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas. Resumen anual simplificado». Modelo 194, «Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, IS e IRNR (establecimientos permanentes) sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. Resumen anual». Modelo 195, «Declaración trimestral de cuentas u operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las entidades de crédito en el plazo establecido». Modelo 196, «Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras». Modelo 198, «Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios». Modelo 199, «Declaración anual de identificación de las operaciones con cheques de las entidades de crédito». Modelo 231, «Declaración de información país por país (CBC/DAC4)». Modelo 232, «Declaración de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales». Modelo 233, «Declaración por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados». Modelo 270, «Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas». Modelo 280, «Declaración informativa anual de planes de ahorro a largo plazo». Modelo 282, «Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del REF de Canarias y otras ayudas de Estado, derivadas de la aplicación del derecho de la Unión Europea». Modelo 289, «Declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua». Modelo 290, «Declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses». Modelo 291, «IRNR. Cuentas de no residentes sin establecimiento permanente». Modelo 294, «Relación individualizada de los clientes perceptores de beneficios distribuidos por instituciones de inversión colectiva españolas, así como de aquellos por cuenta de los cuales la entidad comercializadora haya efectuado reembolsos o transmisiones de acciones o participaciones».

con arreglo al principio de buena gestión financiera, y así lo desarrolla el artículo 33.1 a) a c) del Reglamento financiero europeo (Reglamento [UE, Euratom] 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión), bajo los principios de eficacia, eficiencia y economía del gasto público<sup>130</sup>. Para la UE, los principios de la correcta gestión financiera (eficacia,

Modelo 295, «Relación anual individualizada de los clientes con la posición inversora en las instituciones de inversión colectiva españolas, referida a fecha 31 de diciembre del ejercicio, en los supuestos de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva españolas». Modelo 296, «Retenciones e ingresos a cuenta del IRNR (sin establecimiento permanente). Resumen anual». Modelo 299, «Declaración anual de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea y en otros países y territorios con los que se haya establecido un intercambio de información». Modelo 345, «Declaración de planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes individuales de ahorro sistemático, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia. Declaración anual partícipes y aportaciones». Modelo 346, «Subvenciones e indemnizaciones satisfechas por entidades públicas/privadas a agricultores o ganaderos». Modelo 347, «Declaración anual operaciones con terceras personas». Modelo 349, «Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias». Modelo 390, «Declaración resumen anual IVA». Modelo 611, «Declaración informativa. Pagos en metálico del impuesto que grava los documentos negociados por entidades colaboradoras. Declaración resumen anual». Modelo 616, «Pagos en metálico del impuesto que grava la emisión de documentos que lleven aparejada acción cambiaria o sean endosables a la orden. Declaración resumen anual». Modelo 720, «Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero».

<sup>130</sup> Las evaluaciones *ex ante* y *ex post* de cualquier gasto público relevante se garantizan a través de lo dispuesto por el artículo 34 del Reglamento 2018/1046, cuyo tenor literal es el siguiente:

1. Los programas y actividades que impliquen un gasto significativo serán objeto de evaluaciones previas y retrospectivas, que deberán ser proporcionadas a los objetivos y los gastos.
2. Las evaluaciones previas que sirven para la preparación de programas y actividades se basarán en datos sobre los resultados de programas o actividades relacionados y determinarán y analizarán las cuestiones que se hayan de tratar, el valor añadido de la implicación de la Unión, los objetivos, los efectos previstos de las distintas opciones y los mecanismos de seguimiento y evaluación. En el caso de programas o actividades importantes cuyas repercusiones económicas, medioambientales o sociales se prevé que sean significativas, la evaluación previa podrá consistir en una evaluación de impacto que, además de reunir los requisitos establecidos en el párrafo primero, analice las distintas opciones relativas a los métodos de ejecución.
3. Las evaluaciones retrospectivas evaluarán la ejecución del programa o actividad, incluyendo aspectos como la eficacia, eficiencia, coherencia, pertinencia y valor añadido de la intervención de la Unión. Las evaluaciones retrospectivas se basarán en la información generada por los mecanismos de supervisión y los indicadores que se hayan definido para la actividad de que se trate. Se realizarán al menos una vez durante cada marco financiero plurianual y, de ser posible, con la suficiente antelación para que las conclusiones se tengan en cuenta en las evaluaciones previas o las evaluaciones de impacto que sirvan para la preparación de programas y actividades relacionados.

Además, el Comité de Control Reglamentario de la Comisión, compuesto por cuatro altos directivos de dicha institución (incluido su presidente) y tres miembros externos designados, verifica la calidad de los proyectos de evaluación. Dicho comité controló aproximadamente una quinta parte de las evaluaciones preparadas (las de mayor enjundia), emitiendo un dictamen inicial negativo de aproximadamente el 40 %

eficiencia y economía) constituyen aspectos presupuestarios absolutamente fundamentales, lo que se refleja en gran medida en las secciones 1 y 2 del Informe Anual de Gestión y Rendimiento del Presupuesto de la UE. La eficacia analiza el grado de consecución de los objetivos del programa y, por tanto, se aborda de forma más preeminente en los informes sobre el rendimiento. No obstante, la información relativa a la economía y eficacia de los distintos programas presupuestarios no está disponible con carácter anual, porque son en gran medida el resultado de un marco regulador cuya ponderación se hace a más largo plazo. La Comisión prepara sus informes de rendimiento basándose en buenas prácticas, mediante instrucciones y directrices actualizadas anualmente, y los servicios centrales de la Comisión favorecen un enfoque coherente mediante, por ejemplo, la utilización de una serie de fuentes relevantes (incluidos los informes del Tribunal de Cuentas Europeo), así como revisiones de calidad, con plazos límite concretos para garantizar una publicación a tiempo que contribuya a la transparencia del proceso. Es verdad que la Comisión no puede garantizar, siempre y en todo caso, ni controlar completamente la fiabilidad de la información sobre el rendimiento, eficacia y eficiencia del gasto público, pero adopta medidas concretas en ámbitos políticos específicos para mitigar los riesgos correspondientes como, por ejemplo, el hecho de que las direcciones generales estén sujetas a auditorías por parte del Servicio de Auditoría Interna de la Comisión (IAS)<sup>131</sup>. Esas evaluaciones son realizadas por las direcciones generales responsables del programa concreto y se publican como documentos de trabajo de los servicios de la Comisión. Normalmente, están avalados por estudios encargados a expertos externos, que se publican junto con las propias evaluaciones<sup>132</sup>.

---

de estas. *Vid.* al respecto Análisis 2/2020 del Tribunal de Cuentas Europeo: «El proceso legislativo en la Unión Europea tras casi 20 años de mejora de la legislación» (*passim*) y el informe anual relativo al ejercicio 2019 del Comité de Control Reglamentario.

<sup>131</sup> Así, por ejemplo, en 2019, el IAS auditó la supervisión del rendimiento por parte de la Dirección General de Política Regional y Urbana y la Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión, así como la Dirección General de Asuntos Marítimos y Pesca. Con respecto a la Dirección General de Política Regional y Urbana y la Dirección General de Empleo, Asuntos Sociales e Inclusión, determinó que había insuficiencias en la fiabilidad de los datos sobre el rendimiento. El IAS recomendó que la Dirección General de Política Regional y Urbana proporcionara instrucciones claras a las autoridades de auditoría y determinase el nivel de garantía de su trabajo en lo que se refiere a la fiabilidad de los datos sobre el rendimiento. Como respuesta, la Dirección General de Política Regional y Urbana y la Dirección General de Empleo prepararon un plan de acción conjunta que actualmente está en proceso de aplicación. La Dirección General de Política Regional y Urbana indicó que en su IAA de 2019 ofrecía una garantía de fiabilidad razonable sobre los datos del rendimiento en la mayoría de los programas (71 %), pero que existían deficiencias de fiabilidad causadas por el trabajo de auditoría insuficiente (26 % de los programas), además de persistir algunas deficiencias más graves (2 %).

<sup>132</sup> Las conclusiones de dichas evaluaciones se revelan como instrumentos muy valiosos en el proceso revisor y algunas de sus conclusiones más evidentes son las siguientes:

- a) Es difícil medir la eficacia del gasto en los campos de la investigación y la innovación.
- b) Sobre el programa Horizonte 2020, se constata la existencia de abundante información sobre la «pertinencia, la coherencia y el valor añadido europeo del programa, pero no sobre la eficacia».

La Comisión define el encargo o mandato para tales estudios con arreglo a las directrices para la mejora de la legislación y estas establecen los conceptos y principio clave, como los requisitos de que las evaluaciones se basen en pruebas o evidencias, y los cinco criterios clave que debe utilizar cada evaluación:

- 1) ¿Qué grado de eficacia ha tenido la acción de la UE?
- 2) ¿Qué grado de eficiencia ha tenido la acción de la UE?
- 3) ¿Qué grado de relevancia tiene la acción de la UE?
- 4) ¿Qué grado de coherencia interna tiene la acción de la UE con otras acciones también de la UE?
- 5) ¿Qué valor añadido tiene la acción?

Sobre los claroscuros de esa evaluación, al mismo tiempo que de su inexcusable ejecución, da cuenta el informe del Tribunal de Cuentas Europeo correspondiente a 2019 en los siguientes términos:

Los informes de rendimiento de la Comisión abarcan diferentes conjuntos de objetivos con mayor claridad [...] Tanto las fichas de programa como el informe anual de gestión y rendimiento informan principalmente sobre los objetivos del programa de gasto establecidos en la legislación sectorial. Sin embargo, también cubren diversos objetivos transversales en secciones separadas e identificables con claridad. Con la introducción de la síntesis sobre el rendimiento de los programas como anexo del informe anual de gestión y rendimiento, se hace más claro el enfoque del informe de rendimiento de los programas de gasto. Los informes de alto nivel se centran en la eficacia, pero cubren en menor medida otros aspectos de la buena gestión financiera, como la eficiencia y la economía [...]. El rendimiento de los programas de gasto de la UE está afectado por factores externos. Las fichas de programa y el informe anual de gestión y rendimiento no siempre explican tales factores ni su impacto sobre el rendimiento

- 
- c) Con relación a las medidas de desarrollo rural dirigidas a mejorar la viabilidad de las explotaciones, se constata la poca información sobre la eficacia de dichas medidas.
  - d) La PAC tiene potencial para contribuir al uso sostenible de los recursos naturales, «pero no se dispone de datos suficientes para evaluar su eficacia».

*Vid.* el informe del Tribunal de Cuentas Europeo correspondiente al ejercicio 2019, en sus páginas 59, 67, 131 y 158. Lo mismo se señala en el Informe especial 12/2016, que contiene recomendaciones dirigidas al Centro Europeo para la Prevención y el Control de las Enfermedades, a la Agencia Europea de Medio Ambiente, a la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y a la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores, donde, para todos estos casos, el «uso de subvenciones por las agencias no siempre es adecuado ni puede demostrarse su eficacia».

del programa [...] Tanto los programas de gasto como la síntesis sobre el rendimiento de los programas incluyen ahora secciones dedicadas a las evaluaciones del rendimiento del programa [...] Consideramos que se trata de un importante avance en la elaboración de información anual sobre el rendimiento de los programas más transparente, más clara y más amplia. No obstante, la calidad de estas evaluaciones varía. Si bien algunas están bien estructuradas, presentan claramente los detalles y formulan conclusiones claras, otras son más difíciles de seguir y resultan menos informativas. Los informes de la Comisión relativos al rendimiento son cada vez más equilibrados [...] Tanto las fichas de programa como el informe anual de gestión y rendimiento complementan su información sobre los logros del programa con otra referente a los ámbitos donde los programas se están quedando atrás y persisten los retos. El grado de equilibrio sigue variando según los programas, lo que indica que se puede mejorar en este aspecto. Además, la información sobre el rendimiento que presenta el cuerpo principal del informe anual de gestión y rendimiento (sección 1) se centra en mensajes de alto nivel, que resultan menos equilibrados que el recuento más detallado que ofrecen la síntesis sobre el rendimiento de los programas y las fichas de programa. (p. 40)

El propio Tribunal de Cuentas Europeo formula una serie de recomendaciones a la Comisión Europea relativas a esos controles de eficacia y eficiencia del gasto público (recomendaciones 3 a 5<sup>133</sup>):

La Comisión debería asegurar que los conocimientos adquiridos gracias al control del Comité de Control Reglamentario se divulguen correctamente para evitar insuficiencias en futuras evaluaciones, en especial las que afectan al diseño y a la metodología. Plazo: a partir de 2021. Para mejorar la transparencia, la Comisión debería explicar en las fichas de programa cómo se establecen los objetivos correspondientes a los indicadores y de dónde provienen los datos subyacentes. Plazo: A partir de las fichas de programa correspondientes al proyecto de presupuesto de 2022 y al informe anual de gestión y rendimiento de 2020. La Comisión debería incluir en sus informes de rendimiento:

- a) Más análisis de la eficiencia y la economía de los programas cuando la información esté disponible.
- b) Más análisis sistemáticos de los factores externos significativos que afectan al rendimiento del programa.
- c) Una evaluación clara, en todos los indicadores de rendimiento sobre los cuales se informa, que indique si están en vías de alcanzar sus objetivos.

<sup>133</sup> Vid. p. 42 del Informe del Tribunal de Cuentas Europeo correspondiente al ejercicio 2019.

d) Una evaluación clara y equilibrada sobre el rendimiento, que abarque todos los objetivos del programa en detalle<sup>134</sup>.

Como conclusión final, cabe señalar que la consolidación fiscal en nuestro país no debería pivotar sobre el incremento de los tributos, pues eso redundaría en un menor crecimiento del empleo y la actividad económica (los dos principales factores capaces de garantizar las políticas sociales), sino en la mejora de la eficacia y eficiencia del gasto público<sup>135</sup>. La

<sup>134</sup> Esas fichas de programa son las previstas en el artículo 35 del Reglamento 2018/1046, alusivas de la llamada ficha de financiación obligatoria:

1. Toda propuesta o iniciativa presentada a la autoridad legislativa por la Comisión, el Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad (en lo sucesivo, «Alto Representante») o por un Estado miembro, que pueda repercutir en el presupuesto, incluidos cambios en el número de puestos de trabajo, deberá ir acompañada de una ficha de financiación que muestre el estado de previsiones de los créditos de pago y de compromiso, así como de una evaluación de las diferentes opciones de financiación disponibles y de una evaluación previa o evaluación de impacto tal como se contempla en el artículo 34. Toda modificación de una propuesta o iniciativa presentada a la autoridad legislativa que pueda repercutir de manera significativa en el presupuesto, incluidos cambios en el número de puestos de trabajo, deberá ir acompañada de una ficha de financiación elaborada por la institución de la Unión que proponga la modificación. La ficha de financiación deberá contener los datos financieros y económicos necesarios para que la autoridad legislativa pueda valorar si es necesaria una intervención de la Unión. Deberá recoger información apropiada sobre la coherencia en relación con otras actividades de la Unión y cualquier posible sinergia. Cuando se trate de acciones plurianuales, la ficha de financiación incluirá el calendario previsible de las necesidades anuales de créditos de compromiso y pago y de personal, incluido el personal externo, así como una evaluación de su incidencia financiera a medio plazo y, cuando sea posible, a largo plazo.

2. La Comisión ofrecerá, durante el procedimiento presupuestario, la información necesaria que permita comparar la evolución de las necesidades de créditos y las previsiones iniciales recogidas en la ficha de financiación a la luz del avance de las deliberaciones sobre la propuesta o iniciativa presentada a la autoridad legislativa.

3. Para reducir los riesgos de fraude, irregularidades e incumplimiento de los objetivos, la ficha de financiación facilitará información sobre el sistema de control interno creado, una previsión de los costes y los beneficios de los controles que impliquen dichos sistemas y una evaluación del nivel de riesgo de error previsto, así como información relativa a las medidas de protección y prevención del fraude existentes o previstas. Dicha evaluación tendrá en cuenta la escala y el tipo de errores probables, las condiciones específicas de la política de que se trate y las normas que le sean aplicables.

4. Cuando presente propuestas de gasto revisadas o nuevas, la Comisión evaluará el coste y los beneficios de los sistemas de control, así como el nivel de riesgo de error previsto a que se hace referencia en el apartado 3.

<sup>135</sup> Conviene advertir, por otra parte, que nuestro sistema fiscal es uno de los más ineficientes en términos de distorsión o carga fiscal por unidad de recaudación, con una significativa brecha en relación con la UE y el resto de las economías avanzadas, atendidos indicadores clave como la presión fiscal efectiva, el esfuerzo fiscal y la presión fiscal normativa. El ICF (Tax Foundation e IEE, 2020) situaba a España en la posición 27 del total de los 36 países analizados, cuatro puestos más abajo que la posición 23 que

doctrina económica es pacífica sobre el hecho de que los ajustes fiscales que se realizan a partir del gasto público tienen menores efectos negativos sobre el crecimiento y estos se extienden durante menos tiempo que los que se articulan vía incremento de impuestos<sup>136</sup>. Y todo eso, sin olvidar que los cálculos que generalmente se realizan sobre los efectos de las subidas impositivas soslayan esos efectos negativos, olvidando que el incremento de la recaudación puede lograrse en mejores condiciones a través de bajadas impositivas, siempre que estén tendencialmente dirigidas a impulsar el crecimiento económico y aumentar así decididamente las bases imponibles generales y su adecuada elasticidad<sup>137</sup>.

---

ocupaba en 2019, lo que evidencia una pérdida notable de competitividad fiscal. Como señala este informe:

España aparece justo detrás de Japón y vuelve a figurar entre las diez economías con menos competitividad fiscal de la OCDE. Ocupamos el puesto 27, con un resultado de apenas 5,8 puntos sobre 10. Tal calificación implica que la competitividad fiscal de nuestro sistema tributario está un 41,5 % por debajo del país mejor calificado del índice. Por debajo de España y cerrando la clasificación de 2020, aparecen Dinamarca, Grecia, Islandia, México, Francia, Portugal, Polonia, Chile e Italia. (p. 52)

<sup>136</sup> Vid. al respecto Alesina *et al.* (2019, *passim*); Gemmell *et al.* (2014, pp. 1217 y ss.); Gunter *et al.* (2019, *passim*); Ramey (2019, *passim*). Buena prueba de ello es que, en la actual coyuntura económica, las principales economías de la OCDE consideran que los ajustes basados en incrementos de impuestos tienden a prolongar la crisis y a ralentizar la vuelta al crecimiento. Alemania, por ejemplo, ha rebajado temporalmente el IVA (que pasa del 19 % al 16 % en el tipo general y del 7 % al 5 % en el reducido) y ha anunciado paralelamente una reducción del peso de las cotizaciones sociales sobre los salarios. Y tres cuartos de los mismo han previsto Estados Unidos, Francia e Italia, rechazando subir los impuestos para crear así un clima proclive a la recuperación rápida.

<sup>137</sup> Elocuente ejemplo de ello fue la aprobación en diciembre de 2011 del Real Decreto-Ley 20/2011, a instancias del ministro Cristóbal Montoro, que supuso el mayor incremento en los tipos marginales del IRPF en la historia de este tributo desde su implantación en 1978. Tal incremento se caracterizó por dos concretos extremos: limitarse a los tipos marginales y ser generalizado. En esos momentos, el Gobierno estimó que la recaudación se incrementaría en 5.400 millones de euros. Seis meses después esta estimación se corrigió a la baja por el propio Gobierno, fijándola en 4.100 millones. La ejecución final del presupuesto de 2012 confirmó que ambas cifras pecaron de optimistas y que la recaudación efectiva fue de tan solo 815 millones. La diferencia, es decir, 4.585 millones de euros, se había evaporado. Y tres cuartos de lo mismo está pasando con las previsiones del actual Gobierno en sus cálculos sobre las subidas impositivas acometidas. A tenor de los datos de la AEAT en los primeros cuatro meses del actual ejercicio, la cifra de dichas medidas (primas de seguro, IVA de las bebidas azucaradas, IRPF y reducción de la exención del 100 % al 95 % para los dividendos repatriados por las empresas que superen los 40 millones) no alcanza siquiera el 14 % de lo esperado (1.415 millones de euros). Así, por ejemplo, la prima de seguros, que pasó del 6 % al 8 %, había recaudado 133 millones de euros, frente a los 452 que el Gobierno esperaba ingresar. Respecto a la subida del IVA de las bebidas azucaradas, la recaudación en los primeros cuatro meses del año había sido de 34 millones de euros, muy lejos todavía de la previsión del Gobierno para 2021, 340 millones de euros. A este ritmo, la recaudación anual no superaría ni siquiera los 130 millones. La explicación de todo ello puede hallarse en la teoría de Arthur Laffer, según la cual, subidas impositivas, rebasado un determinado nivel, deprimen la actividad económica y no logran los efectos recaudatorios pretendidos. Un interesante estudio a este respecto lo realiza Sanz Sanz (2017), donde llega a señalar lo siguiente:

### 1.5.2. El ajuste fiscal español en perspectiva. Nuestro desequilibrio estructural de gasto público que frena la necesaria metabolización de la ratio deuda pública/PIB

Resulta curioso constatar cómo, con ocasión del inicio de la pandemia, nos vimos obligados a llamar a las puertas de Europa solicitando ayuda financiera y asistencial. Y, ante la falta de una rápida respuesta por parte de nuestros socios, la reflexión de la inmensa mayoría de nuestros dirigentes políticos fue unánime: hasta tanto Alemania no sufra nuestra extrema necesidad, no se articularán los mecanismos adecuados. Tal conclusión se me antoja de todo punto injusta. España decidió en su momento (finales de la década de los setenta del siglo pasado) ser uno de los países más avanzados del mundo –si no el que más– en lo que al control tributario se refiere. Y lo consiguió. La estrecha vigilancia sobre el contribuyente está fuera de toda duda. Una celosa Administración tributaria se encarga de tal cometido y son recurrentes las subidas impositivas. Obviamente, se recauda para gastar, pero el fenómeno financiero revela un evidente desequilibrio, pues ese férreo control en el ingreso no encuentra la adecuada contrapartida en un gasto público que absorbe recursos superiores al 40 % del PIB y en el que cualquier desembolso (sea el que sea, y para lo que fuere) se considera bueno *per se*. En 2020, nuestro gasto público alcanzó los 586.389 millones de euros, 62.948 millones más que los 523.441 millones de 2019. Si en 2019 el gasto público representaba el 42,05 % del PIB, en 2020 alcanzó el 52,28 %. Los ingresos en 2020 ascendieron a 463.317 millones de euros, por debajo de los 487.704 millones de 2019. Así, mientras el gasto público aumentaba el último año en 62.948 millones

---

La curva de Laffer, lejos de tratarse de un mito, es una realidad indubitable. Como confirma la revisión de la literatura realizada, la curva de Laffer es uno de los conceptos económicos contemporáneos más intensamente analizado por los economistas, tanto desde la perspectiva aplicada como teórica. En el ámbito aplicado, los modelos macroeconómicos de crecimiento endógeno, los modelos microanalíticos y los fundamentados en los principios de la economía experimental del comportamiento han sido los más utilizados. La evidencia empírica existente, independientemente del enfoque utilizado ratifica a la curva de Laffer como una realidad con una gran trascendencia en el ámbito de la economía de la imposición [...] Obviar el importe de los tipos marginales del IRPF sobre la recaudación de los impuestos sobre el consumo y la Seguridad Social genera la ilusión financiera de disponer de un margen de subida en los tipos marginales sin recorte recaudatorio que realmente no existe. Es más, si solo se aprecia la recaudación del IRPF el tipo marginal que supuestamente maximizaría la recaudación estaría realmente ubicado en la zona prohibida de la curva de Laffer genuina, aquella que comporta todas las consecuencias recaudatorias asociadas a los tipos marginales. En definitiva, el análisis realizado conforma a la curva de Laffer como un instrumento de análisis económico riguroso y útil que no debiera ser despreciado por ningún agente involucrado en el diseño y reforma de la política impositiva. (pp. 190 y 193)

También Laborda (2013, p. 15) aboga por evitar subidas de impuestos que dañarán el correcto funcionamiento de la economía. Un tercio de las economías europeas ha creado un tipo reducido mínimo especial en el IS para reducir la carga fiscal sobre las pymes. En concreto, Bélgica, Francia, Lituania, Luxemburgo, Países Bajos, Polonia, Portugal y Eslovaquia. Nuestro país, sin embargo, no contempla esta medida, pese a tener una de las economías más dependientes de las pymes.

de euros, los ingresos se reducían paralelamente en 24.487, abocando a una necesidad de financiación según la IGAE de 35.637 millones de euros en 2019 y de 123.072 millones en 2020. España, evidentemente, gasta mucho. Lo que se trataría de saber es si lo hace de una forma correcta y, sobre todo, de conformidad con unos criterios exigentes de planificación, eficiencia, eficacia y economía adoptados necesariamente tanto *ex ante* como *ex post*<sup>138</sup>. Ya hemos visto que no.

Está fuera de toda duda que, superado un determinado umbral de deuda pública, el crecimiento económico se ralentiza rápidamente. Tomando el periodo 1940-2000 para el caso de España, los resultados demuestran que un aumento de 10 puntos porcentuales del *stock* de deuda pública en relación con el PIB provocó una caída de 0,70 puntos porcentuales de la tasa de crecimiento económico. Si se contempla el periodo 2007-2013, especialmente significativo en lo que al aumento del endeudamiento se refiere (84 %, debido especialmente al famoso Plan E del entonces presidente del Gobierno, Rodríguez Zapatero), el efecto asociado no fue otro que restar nada menos que 2,18 puntos porcentuales en el crecimiento a largo plazo del PIB<sup>139</sup>. En enero de 2020 (con anterioridad, por tanto, al inicio de la pandemia), nuestra deuda pública había crecido 7.049 millones de euros respecto de diciembre de 2019, pasando de 1.188.893 a 1.195.942 millones de euros, lo que representaba ya nada menos que un 96,08 % del PIB (los economistas clásicos señalaban que rebasar el 90 % suponía un punto de imposible retorno<sup>140</sup>). De esta forma, cada ciudadano español debía a esa fecha 25.481 euros. Y en solo un mes, es decir, desde diciembre de 2019 a enero de 2020, la deuda pública había crecido en 384 euros por habitante. Es más, si comparamos la deuda en el cuarto trimestre de 2019 con la del mismo trimestre de 2018 se incrementó nada menos que en 15.545 millones de euros (recuérdense los famosos viernes sociales del presidente Sánchez, mucho antes de la catástrofe sanitaria)<sup>141</sup>.

<sup>138</sup> Evidentemente, los problemas del comportamiento eficiente de las organizaciones no son ajenos al sector público, como destacan una serie de trabajos que, desde aproximaciones propias de la economía de la organización, han abordado las limitaciones y potencialidades del sector público para intentar corregir los fallos del mercado, los problemas de su organización interna o el carácter multiprincipal del gobierno. Sobre todo ello, *vid.* Gibbons (2005, pp. 200 y ss.); Martimort (1996, pp. 673 y ss.); Sappintong y Stiglitz (1987, pp. 567 y ss.); Stiglitz (1989, pp. 11 y ss.).

<sup>139</sup> Así lo afirman, Esteve y Tamarit (2016, p. 37).

<sup>140</sup> Según la célebre regla de Reinhart/Rogoff sobre la confianza en la sostenibilidad de la deuda pública compatible con un crecimiento potencial estable de las economías. *Vid.* al respecto Egert (2013, *passim*); Gómez-Puig y Sosvilla-Rivero (2017, *passim*); Mika y Zumer (2017, *passim*); Reinhart y Rogoff (2010, pp. 573 y ss.).

<sup>141</sup> Las posibilidades reales de convergencia de nuestra renta per cápita con la media de la UE dependen en buena medida de la corrección de tres desequilibrios concretos: la baja tasa de empleo, la elevada deuda externa y el alto nivel de déficit y deuda pública. La tasa de empleo (porcentaje de empleo de la población comprendida entre los 16-64 años) de nuestro país es, después de la de Italia, la más baja de la UE, pero nuestro déficit público en proporción al PIB (superior al 3,1 %) es el mayor de la UE, sensiblemente más elevado que el de la media (1 %). Por lo tanto, resulta urgente corregirlo. Dicha

Hoy en día, inmersos en una devastadora crisis económica y sanitaria, todo eso no ha hecho más que empeorar<sup>142</sup>. Según datos del Banco de España, publicados el 18 de enero de 2021, en noviembre de 2020 la deuda del conjunto de las Administraciones públicas registró un incremento del 0,5 %, marcando un nuevo máximo histórico de 1.312.590 millones de euros, lo que supone nada menos que un 117,1 % del PIB. Por lo tanto, solo en el año 2020 la deuda pública se había incrementado en 122.439 millones de euros adicionales, marcando un máximo histórico absoluto desde el año 1902. España ostenta ya el dudoso honor de ser uno de los países más endeudados del mundo, solo superado por Grecia (199,9 %), Italia (154,2 %), Portugal (130,8 %), Estados Unidos (131,2 %) y Japón (266,2 %)<sup>143</sup>. En el

---

corrección se debe plantear tanto a corto como a medio plazo. A corto plazo, parecería ineluctable una subida impositiva, pero a medio y largo plazo, dadas las tendencias demográficas, la baja productividad y la progresiva normalización de los tipos de interés, de no hacerlo resultaría de todo punto imposible reequilibrar las cuentas públicas. *Vid.* al respecto De la Fuente *et al.* (2018). Los autores sostienen que la reversión de la reforma de las pensiones de 2013 ya incide poderosamente en el déficit público y la ausencia de reformas de calado en este ámbito conducirá a la deuda pública a niveles insostenibles en menos de dos lustros. De análoga opinión es Lago Peñas (2020, *passim*).

<sup>142</sup> Lo que está generando un voluminoso repunte del déficit y el endeudamiento público. Concretamente, a finales de 2020, el aumento del gasto ya era superior al 11 %, a la vez que se producía un retroceso de los ingresos del -7,5 %, lo que inevitablemente comportará un incremento de la deuda pública superior al 120 % del PIB para el conjunto del ejercicio 2020.

<sup>143</sup> *Vid.* Eurostat a cierre del tercer trimestre de 2020. Obvio es señalar que la subida de los tipos de interés o la vuelta de las tensiones a los mercados financieros dispararía nuestra prima de riesgo y con ella los costes de financiación, en cuyo caso, el aumento de la carga por pago de intereses no sería el único problema, sino también las inherentes dificultades para refinanciar los abultados vencimientos anuales de un volumen tan elevado de deuda pública. El Consejo Fiscal Europeo (organismo encargado de asesorar a la Comisión Europea en materia fiscal y presupuestaria) ha advertido que, si los tipos de interés suben, la deuda pública de España podría dispararse al 135 % del PIB en torno al 2048. Una subida de los tipos de interés que supusiera un aumento de 100 puntos básicos en la prima de riesgo provocaría un incremento de la carga financiera de 117 puntos del PIB, con lo que el coste total de la deuda ascendería al 4 % del PIB (45.000 millones de euros). Y ese incremento provocaría, a su vez, un aumento del peso de la deuda sobre el PIB equivalente a 24 puntos porcentuales de dicho PIB en apenas tres décadas. Por otra parte, es claro que España ni es Estados Unidos ni Japón, y ni siquiera Italia (un país que casi nos dobla en número de habitantes). El límite de deuda que los mercados están dispuestos a financiar no es igual para todos los países, y en el nuestro ya hay evidencias de que lo hemos alcanzado, de manera que cualquier circunstancia que siembre las dudas entre los prestamistas podría tener consecuencias de un alcance absolutamente imprevisible. Con datos del Tesoro, a 9 de febrero de 2021, los inversores extranjeros se habían desprendido de 20.000 millones de euros en productos de deuda pública española desde el inicio de la pandemia. En noviembre de 2020, la deuda en manos de inversores internacionales particulares había bajado hasta los 482.265 millones de euros, desde los 501.084 millones de marzo de 2020, lo que representa una reducción del 3,75 %. De esta manera, el peso de los inversores extranjeros en el total de la deuda pública española se situaba en el 44,36 %, 5 puntos porcentuales menos que al inicio de la pandemia y la cifra más baja de todo el año, situándose a niveles de cierre de 2017, cuando marcó un 44,1 %. Solo en el mes de noviembre, los inversores internacionales se deshicieron de casi 8.000 millones de euros en productos de deuda pública nacional. Los cerca de 70.000 millones de euros en nueva deuda pública emitida por España durante el año pasado ha sido comprada casi en su totalidad por el BCE. Se evidencian así las dudas que los inversores particulares

periodo comprendido entre 2000 y 2009, nuestro déficit público se situaba en un porcentaje más que razonable del 35,8 % del PIB, lo que permitió un cierto margen de maniobra frente a los serios problemas económicos de finales de esa misma década. Pero en todos estos años recientes de crecimiento económico sostenido no se aprovecharon los días de sol para arreglar el tejado, tal y como hicieron otros países de nuestro entorno, y ahora nos vemos abocados inevitablemente a solicitar ayuda a Europa en un escenario en el que la deuda pública rebasa ya holgadamente el 120 % del PIB (la media de la UE es del 80,4 % y la de la eurozona se sitúa en el 85,9 %, aunque algunos países como Alemania se sitúan en dígitos más cómodos del 60/70 %)<sup>144</sup>.

España, está claro, necesita ayuda financiera, sin embargo, nuestros socios europeos, especialmente aquellos agrupados en la llamada liga hanseática (también llamados frugales o halcones), siguen negándose rotundamente a entregar gratuitamente cantidades a fondo

---

tienen sobre la evolución económica de nuestro país y su apuesta por otros más solventes y seguros. El BCE ya posee el 27 % de toda la deuda pública española (casi 300.000 millones de euros). Por su parte, las entidades de crédito nacionales poseen casi 170.000 millones, cuando en marzo del año pasado esa cifra rondaba los 136.000 millones. Sobre los interrogantes y problemas de toda índole, especialmente el riesgo moral que todo esto comporta, *vid.* Ramos Muñoz y Ruiz Almendral (2019, pp. 104 y ss.). Como bien señalan Esteve y Tamarit (2016, p. 30), si se quiere estabilizar la ratio deuda pública/PIB, deben darse tres condiciones: a) La tasa de crecimiento nominal de la economía tiene que ser superior al tipo de interés nominal implícito de la deuda; b) Se tienen que generar superávits públicos primarios; c) Debe eliminarse o reducirse el componente «ajuste déficit-deuda». Pero no parece que ninguno de esos tres condicionantes pueda darse si previamente no se controla el gasto público, dada la relevancia que el mismo representa en el correcto funcionamiento del crecimiento económico.

<sup>144</sup> *Vid.* al respecto Laborda (2013, pp. 1 y ss.). Resulta lamentable que, ante una abundante disponibilidad de liquidez, bajísimos tipos de interés, una reducción notabilísima de los *spread* de riesgo y un sostenido crecimiento económico, nuestro país no aprovechara la coyuntura para reducir su abultada deuda pública. Sin duda, era más rentable políticamente postergar la adopción de reformas estructurales, prefiriéndose no incomodar al electorado, en lugar de contribuir a atraer y aumentar la confianza de los inversores. Pero en el pecado está siempre la penitencia, pues antes o después se normalizará la política monetaria (es sumamente llamativo que España esté emitiendo deuda nueva con rentabilidad negativa para vencimientos a cinco años o menos) y se elevarán los tipos de interés, con el inevitable encarecimiento del coste de la deuda. En ese momento, cuando retorne la desconfianza con respecto a la capacidad de las economías emergentes para hacer frente a su deuda exterior y seguir atrayendo capitales con los que financiar sus déficits de balanza de pagos, repararemos en un dato absolutamente incontestable: aplazar la necesidad de cuadrar las cuentas públicas solo pospone un problema, a costa de hacerlo todavía más grave en el futuro. Sobre la inaplazable tarea de acometer reformas estructurales de la economía, *vid.* Cuenca (2016, pp. 43 y ss.). El autor ya denunciaba a este respecto que:

La situación de las cuentas públicas necesita corregirse sin demora, si bien por el momento la política monetaria del BCE y otros factores favorables liberan a España de las urgencias con las que afrontó la crisis de deuda de 2010 y de 2012. El nivel alcanzado por la deuda pública, así como el hecho de que todavía siga existiendo déficit primario y ahorro negativo, convierten en muy vulnerables los servicios públicos y prestaciones sociales frente a futuras tensiones en los mercados financieros internacionales. (p. 52)

En análogo sentido, Esteve y Tamarit (2016, p. 30).

perdido (más allá del paquete de ayudas que incluye los fondos *Next Generation* EU y el Marco Financiero Plurianual 2021-2027) o a mutualizar una deuda pública que ha ido aumentando vertiginosamente, remitiéndonos a otros mecanismos financieros que comportan unos préstamos sometidos a estrictas medidas de supervisión y vigilancia (todo lo contrario a esa barra libre de la deuda pública garantizada por el BCE y gracias a la cual nuestro riesgo-país no ha saltado ya por los aires hace tiempo). Y, si nos paramos a pensar un poco, es lógico que así sea. Los representantes políticos hablan siempre de la necesidad de los gestos, pero el primero que desplegó el actual Gobierno, antes incluso de la emergencia sanitaria, fue el de elevar el techo de gasto público para asegurarse así que el camino de aprobación de los PGE fuese más fácil y andadero. Un pésimo comportamiento, ante las reiteradas y recurrentes recomendaciones a España desde la Comisión Europea para que, al menos, nuestro país mejorase la eficiencia y eficacia de su gasto público, lo que le permitiría acercarse a los objetivos de déficit comprometidos con la UE<sup>145</sup>. Nuestro déficit público –cuyas

<sup>145</sup> Como hace notar el profesor Donges (2020), algunos economistas poskeynesianos consideran conveniente incluso ese aumento permanente de la deuda pública, pues, de lo contrario, y en su sentir, las economías de los países avanzados sufrirían, de forma secular, una acumulación excesiva de oferta de capital, debido a que, con los elevados niveles de vida alcanzados y el envejecimiento de la población, las personas tienden a aumentar permanentemente la propensión al ahorro, mientras que la inversión privada (demanda de capital de las empresas) se mantiene a lo largo del tiempo casi constante, en la medida en que el progreso tecnológico compensa la disminución de la productividad marginal del capital, ampliando así una brecha entre oferta y demanda de capital. Para cerrar esa brecha, estos economistas abogan por aumentar la deuda, para impulsar así una inversión pública capaz de estimular el consumo privado. Estas teorías olvidan, sin embargo, que no se ha descubierto todavía el mecanismo eficaz que canalice la deuda pública hacia un gasto eficiente, esto es, que financie inversiones públicas evitando el inevitable y paralelo efecto expulsión de inversiones empresariales más rentables y eficaces. Por otra parte, también soslayan que sus tesis exigirían, *ceteris paribus*, que el tipo de interés real se mantuviera eternamente por debajo de las tasas de crecimiento de la economía (en un contexto, no se olvide, de una política monetaria ultraexpansiva de los bancos centrales, que no puede ni debe perdurar en el tiempo, pues con ello se corre el riesgo de generar una serie de daños colaterales de imprevisibles consecuencias, tales como la propensión de los Gobiernos a endeudarse y demorar la acometida de reformas estructurales pendientes o la generación de inversiones empresariales de bajo calado, la disminución del ahorro privado, dadas las exiguas rentabilidades, el debilitamiento de los fondos de pensiones, el deterioro de la rentabilidad del negocio bancario y asegurador, y un largo etcétera). Es más, la propia premisa de la que se parte es errónea, pues, como ya demostró F. Modigliani en sus trabajos sobre el ciclo vital de la economía, y por los que mereció el Premio Nobel de Economía en 1985, el envejecimiento de la población comporta inexorablemente un desahorro en las familias a medio plazo. *Vid.* al respecto Sánchez Pedroche (2002, pp. 255 y ss.). Curiosamente, el propio Modigliani trabajó estrechamente con el también Premio Nobel de Economía M. Miller logrando rebatir las tesis que apuntaban la bondad del endeudamiento para la financiación de las empresas frente a la emisión de capital. Por todo ello, la estabilidad presupuestaria, a medio y largo plazo, resulta imprescindible como una buena estrategia de política fiscal. Esa disciplina presupuestaria y el consiguiente rigor y eficiencia en el gasto público implica un fuerte incentivo a la inversión internacional, a la par que protege a futuras generaciones de la losa que supone la herencia de gravosas hipotecas en forma de deuda pública que anulan o condicionan extraordinariamente el margen de los Gobiernos para aplicar políticas contra cíclicas. *Cfr.* Herce (2016, *passim*). En Pérez García (2015, p. 223) también se muestra preocupación por la

dos terceras partes, y esto es lo verdaderamente grave, es de carácter estructural– permanece incólume, con absoluta independencia de los eventuales repuntes de la coyuntura económica o de cualquier ley de prevención o represión del fraude fiscal que se promulgue<sup>146</sup>. Por ello, parafraseando a Luigi Einaudi, toda reforma legislativa en el ámbito financiero que no tenga en cuenta nuestra actual estructura de gasto público será «pura charlatanería [...] polvo en los ojos»<sup>147</sup>. Es tanta la necesidad de financiación que reclama y consume el sector público que no parece posible planificar a medio plazo la coherencia y la estabilidad de un sistema fiscal zarandeado permanentemente por los avatares de las acuciantes necesidades recaudatorias<sup>148</sup>. Algún optimista podría pensar que este es un mal esencialmente pasajero, producto de la especial coyuntura desfavorable por la que atraviesa nuestro país y su entorno más cercano. Por desgracia, nada más lejos de la realidad. El gasto de las Administraciones y su correlato natural, es decir, nuestra abultada deuda pública, no obedece a una y puntual grave flexión cíclica como la que en la actualidad padecemos, sino, sobre todo, a un rasgo característico o idiosincrático de nuestro sector público, cual es su propia y peculiar configuración, abocada a generar un déficit predominantemente estructural. El núcleo de dicho déficit es consecuencia de las malformaciones institucionales de nuestra peculiar organización política, que impulsa el gasto público al margen de cualquier criterio de eficiencia e incluso de necesidad. Nos referimos al déficit estructural, entendido como diferencia entre el saldo presupuestario total y el saldo cíclico, esto es, el ocasionado por el

---

sostenibilidad financiera de las políticas relacionadas con el envejecimiento y todos los gastos que las mismas comportan.

<sup>146</sup> Vid. Hernández Recio y Atienza Montero (2018, *passim*), quienes alertan sobre el serio riesgo de sostenibilidad de la deuda pública soberana española.

<sup>147</sup> En un contexto internacional, además, donde el potencial de crecimiento económico va a ser más limitado en el futuro, esa elevación imparable de la deuda pública puede impulsar al alza los tipos de interés, al tiempo que la inmensa masa de liquidez propiciada por las autoridades monetarias (como señalaba Keynes, citando a Lenin, «no existe forma más eficaz de socavar las bases del capitalismo que la corrupción de la moneda») amenaza con crear burbujas en otros activos, concretamente, en la abultada cifra de deuda pública, que podría provocar nuevos terremotos financieros de consecuencias absolutamente imprevisibles. Un elevado grado de endeudamiento público torna la economía de cualquier país más vulnerable ante *shocks* adversos, reduce el margen de las políticas fiscales contra cíclicas, aumenta las incertidumbres sobre los acreedores, amén de que puede desplazar al sector privado del acceso a la financiación y modificar el comportamiento de los agentes económicos si estos anticipan futuras subidas impositivas. Y todo eso por no mencionar el estrecho margen presupuestario que deja a las políticas sociales, pues el pago a los acreedores es constitucionalmente preferente y obligado en el caso de España (art. 135 de la CE). La regla de oro a este respecto sería la siguiente: los ingresos corrientes deben cubrir los gastos corrientes, utilizando solo la deuda para financiar inversiones que generen crecimiento y basándose siempre en el principio de necesidad y prudencia a la hora de valorar la relación coste-beneficio. Evidentemente, nuestros responsables políticos, especialmente desde el año 2007, vienen desatendiendo sistemáticamente este elemental principio de prudencia.

<sup>148</sup> ¿Se incurre en electoralismo con las bajadas impositivas? ¿La política fiscal carece de un rumbo definido? ¿Por qué interesa bajar la recaudación en momentos concretos cuando se sabe que al poco habrá que subirla?

funcionamiento de los estabilizadores automáticos en las oscilaciones de la coyuntura. Un déficit que permanece incólume incluso en las fases ascendentes del ciclo, cuando dichos estabilizadores producen sus favorables efectos sobre el saldo total haciéndolo positivo.

¿Alguien se ha parado a pensar cómo pudo ser que, en solo tres años, entre 2007 y 2009, el saldo presupuestario pasara del 2,2 % de PIB, gracias al periodo de bonanza económica precedente, al - 11,3 %? Pues bien, la Comisión Europea aportaba datos interesantes acerca de nuestro déficit total y estructural, referido al ejercicio de 2011, fijándolos en el 9,4 % y el 8,6 % del PIB, respectivamente (Comisión Europea, 2013). De manera que nuestro déficit estructural en ese año, es decir, el déficit no derivado de los avatares de la coyuntura económica, representaba nada menos que el 91,5 % del déficit total. O, si se prefiere, y dicho de otra manera, que el desequilibrio de nuestro sector público solo era imputable a la fase adversa del ciclo en un modestísimo 8,5 %. Creemos que tras este elocuente dato sobran las palabras. No es tanto un problema de ingresos cuanto de control del gasto público. Hasta que no nos convenzamos de esta realidad, nunca podremos planificar seriamente el sistema tributario ni dotarlo de los imprescindibles elementos de coherencia, seguridad y estabilidad. Efectivamente, bajo la añagaza de que una posible crisis de deuda pública era patrimonio exclusivo de los países en desarrollo y que los Gobiernos de los países industrializados nunca incumplirían sus compromisos financieros, nos encontramos en la actualidad sumidos en la peor crisis de deuda soberana que pudiéramos imaginar. La explosión del gasto público a lo largo de las últimas décadas ha constituido una de las más grandes y silenciosas revoluciones contemporáneas. La clase política, advertida quizá de la fugacidad de la vida, ha venido gastando lo que no ingresaba o, por mejor decir, comprometiendo en un muy pequeño lapso temporal lo que tarda en generarse bastantes más años. Esas decisiones en materia de gasto público, en una continua huida hacia delante, han adolecido de una tendencia irrefrenable al fomento de una mentalidad de derechos adquiridos, creando clientelas particulares para cuotas de gasto crecientes bajo el paradigma de una premisa completamente falsa, cual es la de un crecimiento económico continuado en el tiempo y sin límites. Tal creencia ha supuesto la apelación recurrente a la deuda pública –convertida, por tanto, y muy equivocadamente a nuestro juicio, en un ingreso ordinario–, lo que equivale a decir que dichos derechos adquiridos se financian con los ingresos de generaciones futuras, pero sin el consentimiento de estas, a la par que nuestros próceres se escudan en la presunta culpabilidad de los mercados, reclamando insistentemente la apertura de un crédito para las empresas que ellos mismos han ahogado a través de la emisión de deuda masiva, utilizando los fondos de pensiones y la Seguridad Social para comprarla, y generando así una enorme burbuja de bonos, similar a la inmobiliaria<sup>149</sup>. Y todo ello, además, con la anuencia o, más bien, la plena complicidad de los bancos centrales nacionales y el BCE.

<sup>149</sup> Buchanan y Brennan (1980, *passim*) sostienen a este respecto que ese poder de endeudamiento le permite al Gobierno la apropiación ahora del valor capitalizado de las corrientes de ingresos futuros. Bajo el «Leviatán perpetuo», el significado fundamental de tal poder de endeudamiento es, según estos autores norteamericanos, solo un efecto sobre la corriente temporal del gasto público más que sobre

En la actualidad, más del 60 % de los ingresos del Estado se utiliza ya para pagar intereses de deuda y gastos que no generan PIB alguno<sup>150</sup>. Baste advertir que, a finales del 2009, la deuda exterior de España superaba la existente a mediados de 2005 en más de 600.000 millones de euros, una cifra que no ha dejado de crecer. La meteórica reforma constitucional operada en el artículo 135 y la LOEPSF obligan además a que esos pagos sean los que deban atenderse en primer lugar. Nuestro déficit de caja es muy elevado en un contexto en el que el saldo de ingresos y gastos ya es negativo antes incluso de empezar siquiera a afrontar dichos intereses. Como la imaginación española no tiene límites –y con anterioridad a que se instaurara el Fondo de Liquidez Autonómica–, se exploró incluso la suscripción de los llamados bonos patrióticos –curiosa denominación de las comunidades autónomas más endeudadas cuando emitían nueva deuda, con la única finalidad de cubrir los intereses de pago pendientes, en un remedo de estafa piramidal–, que venían acompañados de unas estimaciones de crecimiento y de reducción del déficit que, ya se sabía de antemano, eran absolutamente irreales, pese a lo cual, se insertaban pomposamente en los boletines oficiales esas comunidades autónomas como correcta parametrización de otros cálculos que nacían ya por eso mismo sesgados.

Pero los problemas asociados a la carga financiera de la deuda, es decir, a la laxitud presupuestaria, están relacionados también con el incremento de la oferta monetaria y han generado una imbricación de las políticas fiscales y monetarias que en los Estados Unidos, durante un tiempo, es cierto, rindió algunos frutos provechosos, al asociar esas políticas fiscales y monetarias con las balanzas de capitales de terceros países, generando un desplazamiento efectivo de la carga de su déficit fiscal sobre hombros ajenos. No era razonable pensar, sin embargo, que tal situación fuese a perpetuarse en el tiempo, sobre todo a partir del momento en que estalla la crisis crediticia de los años ochenta. Le asistía la razón a Amilcare Puviani cuando, ya en 1903, señaló que «cada constitución económica, en su desarrollo, crea las causas de su propia disolución y transformación». El arrollador incremento del gasto público ha abocado a las economías occidentales a un verdadero estado de «crisis financiera» del que nos costará lustros salir (si es que lo logramos). Algo de lo que ya nos advirtió la extraordinaria intuición de una economista como Joan Robinson,

---

su nivel agregado. En cambio, señalan que todo cambia bajo la hipótesis del «Leviatán probabilístico», pues, en tal caso, el poder de endeudamiento implica que el Gobierno, proclive siempre a maximizar los ingresos, con el poder en sus manos, pero sin la previsión de su continuidad en él, puede, a través del endeudamiento público, apropiarse del valor total de los ingresos impositivos de todos los periodos futuros, incluidos aquellos en los que tal Leviatán ya no esté en funciones.

<sup>150</sup> Y eso teniendo en cuenta las excepcionales condiciones existentes hasta ahora posibilitadas por el BCE. En 2018, España satisfizo 29.700 millones de euros por intereses de su deuda pública, el menor desembolso desde 2011, mientras que en términos de PIB el gasto se situó en el 2,5 %, mínimos desde 2010, cuando la deuda pública todavía era del 60 % del PIB. Según datos del Tesoro, el interés medio que paga España por su deuda ha caído desde el 3,7 % de 2010 hasta el 2,37 % en junio de 2019, lo que supuso un ahorro de más de 10.000 millones de euros. No parece, sin embargo, que ese escenario sea precisamente perpetuo y una leve subida de los tipos de interés puede poner en serio riesgo nuestra economía.

para la que los tiempos venideros iban a constituir «un periodo de prueba para el moderno capitalismo»<sup>151</sup>. Y en esas estamos, apelando recurrentemente a la subida de impuestos y a la promulgación de leyes contra el fraude, en lugar de racionalizar, optimizar y priorizar un gasto público que lleva camino de arrollarlo todo a su paso si no se distingue lo relevante e imprescindible de lo superfluo, lo duplicado o lo banal<sup>152</sup>. En tal sentido, resulta llamativo que, con ocasión de la convalidación del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptaban medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, la práctica totalidad de los grupos parlamentarios considerasen el gasto público en su integridad algo intocable o sa-

<sup>151</sup> Los datos publicados por el Banco Internacional de Pagos son extraordinariamente llamativos. La deuda acumulada por el sector no financiero de las economías es de 221,4 billones de dólares, de los cuales, casi la mitad (106,8 billones) corresponden a China y Estados Unidos. El endeudamiento de los hogares es de 53,8 billones de dólares; el de los Gobiernos, de 83,4 billones; el de las sociedades no financieras, 78,6; y el del sector financiero, 65 billones de dólares. En total, unos 286 billones de dólares, es decir, unas 3,5 veces el valor del PIB mundial. Además, los datos no son solo graves por su aparatosa magnitud, sino por su vertiginoso crecimiento, pues la deuda total del sector no financiero ha aumentado en 65,5 billones en los últimos cinco años y se ha triplicado desde 2000. Los números no son mejores en la UE. Según los últimos datos de Eurostat, la deuda pública en toda la Unión es de 12 billones de euros y de 11,1 billones para la eurozona. La de los hogares de los países que conforman el euro es de 7,1 billones de euros y el de las sociedades no financieras, de 11,9 billones. La factura de esa deuda es igualmente monstruosa. En 2020, los países de la eurozona dedicaron 172.706 millones de euros al pago de intereses (191.646 millones la UE). Desde 2000, la deuda de la eurozona aumentó en 6,8 billones, y esa es prácticamente la misma cantidad que ha pagado durante todo ese tiempo en intereses.

<sup>152</sup> Lago Peñas y Martínez-Vázquez (2016) llegan a señalar lo siguiente a este respecto:

Es verdad que un análisis más sofisticado de los datos muestra la persistencia de un déficit estructural en todos los años de bonanza, incluso en los que se logró un superávit total (gráfica 17). La pregunta de si el problema de este déficit estructural tiene más que ver con los gastos o con los ingresos trasciende el alcance de este trabajo; si bien no hay que perder de vista las rebajas fiscales aprobadas desde principios de la década, el escaso avance en fraude fiscal y unos ingresos vinculados al sector inmobiliario que generaban una sensación de opulencia y capacidad tributaria distorsionadas, como luego puso en evidencia el desplome de la recaudación, muy superior a la que se produjo en países con caídas similares del PIB nominal. Lo anterior quiere decir que, probablemente, el déficit estructural en la década pasada fuese sustancialmente superior a lo que reflejan las estimaciones realizadas por procedimientos estándar y que pueden no ser óptimos para capturar los efectos fiscales de un boom inmobiliario sobre los ingresos. Las estimaciones de Zack *et. al* (2014) apuntan en este sentido y muestran un déficit estructural por encima del 4 por 100 desde 2004 hasta 2010, último año analizado; incluso en años en los que el superávit observado se situó alrededor del 2 por 100, como ocurrió en 2006 y 2007 [...] En cuanto al impacto de la política de gasto público sobre la estabilidad macroeconómica, un primer análisis de los datos brutos parecería demostrar que el gasto público en España no habría sido, en general, un factor desestabilizador (procíclico) durante el largo periodo de expansión 1995-2007. Sin embargo, un análisis más sofisticado demuestra la persistencia de un déficit estructural en todos los años de bonanza, incluso en los que se logró un superávit presupuestario global. (p. 21)

*Vid.* al respecto De Castro *et al.* (2004, pp. 193-207). También, Hauptmeier *et al.* (2011, pp. 597 y ss.).

grado, como si la posibilidad de existencia de ese gasto superfluo o duplicado al que acaba de aludirse no existiese o, peor aún, ni siquiera pudiese existir<sup>153</sup>. Sea como fuere, y hasta tanto no nos convenzamos de que no se trata exclusivamente de un problema de ingresos, sino también, y sobre todo, de control del gasto público, jamás estaremos en disposición de planificar de un modo coherente y estable la regulación de los tributos que integran nuestro sistema fiscal.

En cualquier caso, la situación actual de la deuda pública española a mediados de 2021 es la siguiente. Con datos del Banco de España, la deuda del conjunto de las Administraciones públicas registró un incremento del 1,9 % en marzo respecto de febrero de 2021, y en un solo mes sumó 25.700 millones de euros, marcando un nuevo máximo histórico de 1,39 billones de euros, por lo que ya supera el 125 % del PIB, rebasando con mucho el objetivo de deuda del 119,5 % del PIB para el conjunto del año recogido en el Plan de Estabilidad remitido a Bruselas<sup>154</sup>. Por lo tanto, en el periodo comprendido entre marzo de 2020 y el mismo mes de 2021, la deuda de las Administraciones públicas había crecido nada menos que un 13,7 %, al sumar 168.176 millones, cuando la cifra alcanzó los 1,22 billones de euros. Ciertamente es que la prima de riesgo está actualmente anestesiada por el beligerante papel del BCE, que compra un volumen equivalente a toda la deuda que nos vemos obligados a emitir cada año. Y, por ello, nuestros dirigentes políticos no tienen problema alguno para colocarla, pero también lo es que la inflación parece regresar (hay evidencias de que la economía china la está ya exportando al resto del globo), lo que puede elevar los tipos nominales, incrementando con ello nuestro riesgo-país<sup>155</sup>. Si la inflación aumentase, y no de forma coyuntural, el BCE tendría que poner fin al programa de compras de emergencia para la pandemia, y además de una forma abrupta, reduciendo también de paso el programa tradicional de adquisición de activos (no a través de la venta de los bonos exis-

<sup>153</sup> Así, la portavoz de Hacienda del Partido Popular que defendió la convalidación del Real Decreto-Ley 3/2016, Ana Madrazo, insistía en que:

Tenemos que reducir el déficit público en el año 2017 en 1,5 puntos y para alcanzar esos objetivos el Gobierno no desea reducir gastos. Creo que nadie en esta Cámara desea esa reducción, pero lógicamente la cuadratura del círculo no existe: tendremos que hacerlo por la vía de los ingresos.

<sup>154</sup> Una cifra que no se veía desde el año 1881, por lo que supone un retroceso significativo para las cuentas públicas. A esa fecha, bajo el reinado de Alfonso XII, la deuda pública de la Nación superaba el 149 % del PIB.

<sup>155</sup> Se calcula que un solo punto de elevación en los tipos de interés supondría para España un incremento de más de 15.000 millones en intereses de la deuda pública. Un panorama terrible que echaría por tierra cualquier planificación presupuestaria y sin que ningún tributo tuviera la capacidad necesaria para revertir esa funesta situación. De hecho, y a pesar de que ni el BCE ni la FED han variado su hoja de ruta, lo cierto es que, ante las propias previsiones de la Reserva Federal estadounidense a mediados del mes de junio, la deuda soberana europea reaccionó con ventas. El rendimiento del bono alemán subió del -0,25 % al -0,175 %, mientras que el bono español subió 5 puntos básicos, el 0,44 %, y el del italiano, otros 7 puntos básicos, al 0,838 %.

tentes, sino dejando de sustituirlos después de su amortización)<sup>156</sup>. Con todo, lo más preocupante y sorprendente es que España carezca de un plan de consolidación fiscal a medio plazo que elimine nuestro déficit estructural endémico, muy por encima en la actualidad del 5%<sup>157</sup>. Parece que hemos olvidado por completo que en 2023 finalizará el periodo de neutralización fiscal de las condiciones del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y de nuevo imperará la regla de que la deuda pública sea como máximo del 60% del PIB (una quimera en nuestras condiciones actuales, pues tardaremos decenios en aproximarnos a cifras medianamente prudentiales). Ya la AIReF, con mucha anterioridad a las aciagas circunstancias por las que ahora mismo atravesamos, realizó un interesante estudio sobre la sos-

<sup>156</sup> El INE ya ha confirmado los datos avanzados el pasado mes de mayo para España, con una subida del 0,5% del IPC, que ha situado la tasa interanual en el 2,7%. Con este repunte, el IPC anual encadena su quinta tasa positiva consecutiva, y la inflación escala a niveles desconocidos desde hace cuatro años. De hecho, no se alcanzaba una tasa de IPC tan elevada desde febrero de 2017, cuando se situó en el 3%. Una tendencia de la que no son ajenos el resto de países. Estados Unidos ya ha anunciado un repunte de la inflación en mayo del 5%, la más alta para ese país desde 2008. No obstante, tanto Jerome Powell, presidente de la FED, como Christine Lagarde, presidenta del BCE, han decidido no modificar los tipos de interés de sus respectivos organismos, esperando que dicha subida sea de carácter transitorio. Frente a ellos se han posicionado Klaas Knot, gobernador del banco central holandés, y Jamie Dimon, consejero delegado de JP Morgan Chase, quien afirmaba el 15 de junio pasado que esta entidad financiera, el mayor banco de Estados Unidos, estaba acumulando grandes cantidades de efectivo para beneficiarse así de un eventual incremento de los tipos de interés ante la perspectiva de un aumento de la inflación. Parecen más creíbles las consideraciones de estos últimos que las de los responsables de los bancos centrales. Si partimos de la certeza de que en la vida toda acción tiene consecuencias (y eso en la ciencia económica naturalmente que ocurre también), sería absurdo pensar que se pueden crear unos programas de ayuda basados en unos estímulos fiscales sin precedentes y financiados por la creación de dinero de la nada mediante un incremento exponencial de la masa monetaria (añadida a la que ya había) y que todo va a seguir exactamente igual que antes. Si se atiende a la experiencia histórica de las grandes crisis de inflación (Alemania [1922], Hungría [1945], Yugoslavia [1992], Zimbabue [2007], Corea del Norte [2009] o Venezuela [2016]), en ellas concurren siempre tres factores esenciales: fuerte aumento de la masa monetaria, un nivel de endeudamiento excesivo y una caída de la capacidad productiva. En la actualidad, el aumento de la masa monetaria no tiene parangón, el nivel de endeudamiento de empresas y Gobiernos está en máximos históricos y la pandemia ha provocado la quiebra de cientos de miles de empresas. Es solo cuestión de tiempo que la subida de los precios en las materias primas, y en los sectores agrícola, energético e industrial, se traslade al consumidor final. Y, en ese contexto, el panorama para España resultará especialmente adverso.

<sup>157</sup> La Comisión Europea considera que España vuelve a encontrarse en una situación de «alto riesgo» ante los mercados financieros debido a su alarmante nivel de deuda pública. El comisario Gentiloni ha pedido en tal sentido al Ejecutivo español una política presupuestaria «prudente» para el año 2022, basada en el mejor aprovechamiento posible de los fondos para la reconstrucción de la UE, utilizando prioritariamente las ayudas europeas, y no el presupuesto nacional, para financiar la inversión pública adicional. Aunque no deja de advertir tampoco que las reglas por déficit y deuda excesiva se reactivarán en 2023. El Ejecutivo comunitario hace de esta forma oficial un planteamiento que había avanzado ya el vicepresidente económico Valdis Dombrovskis tras la reunión de ministros de Economía y Finanzas de la UE (Ecofin) en Lisboa, a mediados de mayo de 2021. *Vid.* Arce (2021). Para el Director general de Economía y Estadística del Banco de España, es urgente un plan de consolidación fiscal que equilibre las cuentas públicas.

tenibilidad de la deuda pública española a través de un triple análisis<sup>158</sup>: en primer lugar, uno tradicional contable, basado en la ecuación de acumulación de deuda pública (determinístico); en segundo término, una valoración sobre el realismo de los supuestos utilizados en esas previsiones de deuda determinísticas, para abordar, por último, un ejercicio estocástico, con el fin de cuantificar la incertidumbre alrededor de esa trayectoria determinística. La conclusión de dicho trabajo era concluyente: para el periodo 2014-2017 la cuestión se presentaba extraordinariamente complicada. Y en uno de sus últimos Observatorios sobre la deuda pública, de 25 de mayo de 2021, la propia AIReF considera que el alto nivel de endeudamiento representa, además, un elevado riesgo al alza del propio gasto público, toda vez que, según sus propias simulaciones, un incremento de los tipos implicaría para 2024 un gasto adicional acumulado en intereses superior a los 15.000 millones de euros, muy por encima del impacto estimado de todas las nuevas medidas de ingresos previstas en la actualización del Programa de Estabilidad o el coste del ingreso mínimo vital en ese periodo. Finalmente, la AIReF considera que el aumento del gasto en pensiones constituye uno de los principales riesgos para la sostenibilidad de las finanzas públicas en el medio plazo, de manera que, «si este incremento no es compensado con ingresos adicionales, conllevará un aumento significativo del endeudamiento desde unos niveles históricamente elevados». Y en este escenario base de evolución del gasto en pensiones sobre el PIB la deuda pública alcanzaría nada menos que el 165 % del PIB en 2050<sup>159</sup>.

Los países con más abultada deuda pública son aquellos en los que menos crece su renta per cápita, toda vez que ese exceso de deuda genera un efecto expulsión del crédito que se dirige desde el sector privado hasta el público, privando al primero de financiación para generar así la tasa de inversión imprescindible capaz de estimular la economía y la creación de riqueza. Obvio es señalar que una elevada tasa de deuda pública comporta, a su vez, un grave deterioro de la solvencia y de la imagen del país que la sufre. En realidad, la deuda pública está fuera de control. El Banco de España advertía el 11 de junio del presente año que la misma había alcanzado el 125,3 % del PIB, al crecer más de 47.293 millones de enero a marzo del 2021 con relación a finales de 2020, y que las Administraciones debían, a cierre del primer trimestre de 2021, nada menos que 1.393 billones de euros<sup>160</sup>. Esto equivale a decir que el saldo de la deuda aumentó en su conjunto un 13,7 % respecto del 2020 (tasa de crecimiento del saldo de la deuda en términos interanuales). La que más creció fue la de la Administración central (un 14 %), seguida de la de los entes locales

<sup>158</sup> Vid. AIReF (2014).

<sup>159</sup> Cifra que la OCDE eleva al 171 %.

<sup>160</sup> Así lo hacía saber el Banco de España según el Protocolo de Déficit Excesivo (PDE). La deuda, según el PDE, es el concepto de endeudamiento utilizado en el ámbito del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y, habitualmente, en el análisis de las finanzas públicas. Este concepto incluye los pasivos de las Administraciones públicas materializados en efectivo y depósitos, valores representativos de deuda y préstamos, valorados por sus valores nominales (faciales) y excluidos los pasivos emitidos por Administraciones públicas en poder de otras unidades del mismo sector.

(3,3%) y las comunidades autónomas (3%). Además, la deuda a corto plazo fue la que más aumentó en los primeros tres meses de este año 2021 (un 29,2% más), frente al 11,3% de la deuda a largo plazo, si bien esta última sigue siendo la predominante con mucha diferencia: el 92,7% de lo que debe España está asignado a instrumentos a largo plazo. Por todo ello, si se dividiese el montante de la deuda entre la población española, la deuda por habitante se acercaría a los 30.000 euros. Concretamente, durante la etapa del presidente Sánchez (apenas un bienio), la deuda pública ha pasado de los 24.700 euros por habitante a nada menos que 29.400.

La economía española necesita urgentemente un gran acuerdo nacional de consolidación fiscal, que actúe sobre todo por el lado del gasto, pues de otra forma se generarán daños irreparables en el tejido productivo y el mercado laboral, y con ello la recaudación tributaria se verá seriamente comprometida, entrando así en un círculo vicioso<sup>161</sup>. La caída sin precedentes del PIB, una tasa de paro disparada y otra serie de indicadores preocupantes deberían propiciar dicho pacto, soslayando los prejuicios ideológicos equivocados en torno a esta crucial cuestión. Sobre todo, ante el panorama descrito por el propio Banco de España, que estimaba en marzo de este año un déficit público del 7,7% este año, un 4,8% en 2022 y un 4,4% en 2023. Sin embargo, apenas tres meses después, esos porcentajes se habían elevado al 8,2%, el 4,9% y el 4,3%, respectivamente (que podrían ser incluso del 8,9%, 5,9% y 5,4% en una simulación más pesimista)<sup>162</sup>. Se trata, en todos esos ejercicios, de desequilibrios descomunales, representativos de un gravísimo peligro para la estabilidad y la economía de nuestro país<sup>163</sup>. Por otra parte, no puede olvidarse que el BCE ya

<sup>161</sup> Recientemente, distintas instituciones como el Banco de España o la AIREF han instado al Gobierno para la elaboración de un plan de consolidación fiscal, exigido por la propia Ley de estabilidad presupuestaria, sin embargo, el Ministerio de Hacienda se ha venido negando sistemáticamente, bajo la excusa de que Bruselas no lo ha solicitado. Agencias de *rating* como Moody's ya advierten de que España, junto a Grecia, Italia, Chipre y Portugal, es uno de los países con mayor riesgo crediticio y uno de los más endeudados, con una ratio de deuda sobre el PIB cercano al 120%. El peso del endeudamiento ha calado ya en la opinión pública. *Vid.* al respecto las consideraciones que vierten Pérez Díaz *et al.* (2012, pp. 69 y ss.) Discrepa de esto último Lago Peñas (2019, p. 44) al considerar que la sociedad española todavía tiene todavía pendiente el reto de asumir el serio problema del desequilibrio de sus cuentas públicas.

<sup>162</sup> *Vid.* Arce (2021). Para el director general de Economía y Estadística del Banco de España, este empeoramiento obedecerá al efecto negativo que tendría sobre las cuentas la prórroga de medidas públicas como los ERTE, así como la implantación de nuevas medidas de apoyo a las empresas como las ayudas directas, las cuales «sumarían un punto más de déficit» al conjunto de los cálculos, con un efecto neto de medio punto más. En términos de deuda pública, el Banco de España considera que en 2021 se situaría en el 120,1%, el 117,9% en 2022 y el 118% en 2023, en un escenario no pesimista. De ubicarnos en este, es decir, en otro escenario más adverso, la deuda pública escalaría al 122,6%, 122,1% y 123,4%, respectivamente, mientras que en el escenario más favorable las cifras se situarían en el 119%, el 114,7% y el 113,3%, respectivamente.

<sup>163</sup> Inexplicablemente, el Plan 2050, Fundamentos y Propuestas para una Estrategia Nacional de Largo Plazo, presentado hace unos días por el presidente del Gobierno (676 pp.), alude únicamente dos veces, y

tiene el 29 % de la deuda pública española y, de seguir este ritmo, llegará al límite máximo del 33 % en apenas seis meses<sup>164</sup>. Por otra parte, y aludiendo de nuevo a la esencial unidad del fenómeno financiero, no quisiéramos concluir estas ideas introductorias sin aludir a una reflexión que puede parecer obvia, pero que nos parece de una trascendental importancia y sobre la que conviene insistir. Si existen gravísimas sanciones administrativas y unos tipos penales extraordinariamente disuasorios para aquellos ciudadanos que defraudan a la Hacienda pública, deberían adoptarse paralelamente también medidas contundentes para responsables públicos que, por su imprevisión, su impericia o su culpa *in eligendo, in contrahendo o in vigilando*, malgasten el dinero de los contribuyentes o no evalúen conveniente y eficazmente las políticas asociadas al gasto público y todo lo que eso supone<sup>165</sup>.

1.5.3. Controles *ex ante* y *ex post* de la eficacia y eficiencia del gasto público en España. La inane respuesta contenida en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia aprobado por el Consejo de Ministros de 27 de abril de 2021. Otra oportunidad perdida

1.5.3.1. El Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia enviado a Bruselas

Con el fin de atemperar los graves daños que a la economía continental ha ocasionado la pandemia generada por el coronavirus, el Consejo Europeo aprobó el 21 de junio de 2020 la creación del programa *Next Generation* UE, lo que representa el mayor instrumento de estímulo económico jamás financiado por la UE. El 10 de noviembre de 2020, el Parlamento Europeo y el Consejo alcanzaron un acuerdo al respecto en el Marco Financiero Plurianual 2021-2027 y, al amparo de dichas iniciativas, se creó el Mecanismo Europeo de Recupe-

---

meramente de pasada, a ese colosal problema (el problema, diríamos nosotros) que representa la deuda pública en España (pp. 72 y 390), por lo que no la considera una de las urgentes prioridades que se deben corregir. Es más, en prueba inequívoca de que el papel lo aguanta todo, menos el agua y el fuego, llega a señalar (p. 390) que el importante aumento del gasto público propuesto no implicará incremento alguno del déficit público. En dicho Plan 2050 se prevé una subida de impuestos de nada menos que 80.580 millones de euros.

<sup>164</sup> Como es sabido, el BCE no puede superar el límite del 33 % de deuda nacional. El BCE alcanzó el 25 % de la deuda total española en agosto del 2020 y en marzo del presente año 2021 ya rozaba el 29 % (323.396 millones de euros). Sumar otro 4 % hasta el referido límite legal del 33 % le llevaría a este ritmo tan solo unos meses, por lo que en octubre o noviembre la entidad europea tendría uno de cada tres euros en letras y bonos nacionales.

<sup>165</sup> De esta misma opinión participan Albi y Onrubia (2016, p. 60). Tal responsabilidad resulta imprescindible para conseguir el mejor aprovechamiento por parte de la sociedad de los recursos aportados por los ciudadanos a través del pago de sus impuestos. Idea que subyace en los principios anglosajones *value for money* y en la rendición de cuentas (*accountability*). Cfr. Onrubia Fernández y Sánchez Fuentes (2019, p. 240).

ración y Resiliencia, instrumento que pone a disposición de los 27 Estados miembros de la UE apoyo a través de transferencias directas y préstamos para incrementar las inversiones públicas y acometer reformas que contribuyan a la recuperación de la economía y el empleo. El mecanismo, dotado con 672.500 millones de euros, destinaba al Reino de España un total de 140.000 millones entre 2021 y 2026, de los cuales cerca de 70.000 millones lo serán en forma de transferencias directas. En tal sentido, el Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de febrero de 2021, por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, en el artículo 17, señalaba que:

Los Estados miembros elaborarán planes de recuperación y resiliencia nacionales para alcanzar los objetivos establecidos en el artículo 4. En dichos planes se establecerá el programa de reformas e inversiones del Estado miembro de que se trate. Los planes de recuperación y resiliencia que pueden optar a la financiación con arreglo al mecanismo incluirán un conjunto de medidas coherente y exhaustivo de medidas de ejecución de las reformas y de inversión pública, que podrá incluir también programas públicos destinados a incentivar la inversión.

Y en el artículo 18 establecía que «el plan de recuperación y resiliencia presentado por el Estado miembro [...] se presentará formalmente, por regla general, a más tardar el 30 de abril».

Por lo tanto, y para poder acogerse al Mecanismo de Recuperación y Resiliencia, los Estados miembros deben presentar planes nacionales de recuperación en los que se definen los programas de actuación adecuados, con el objetivo de intensificar el crecimiento, la creación de empleo y la aceleración de las transiciones ecológica y digital. No obstante, los riesgos de no hacer bien las cosas se presentaban como extraordinariamente altos, pues, como acertadamente señalara el Dictamen 6/2020 del Tribunal de Cuentas Europeo sobre los retos y oportunidades de la respuesta de la política económica de la UE a la crisis del COVID-19, el mecanismo de recuperación podría perder eficacia si su estructura financiera no fuese adecuada; los planes de recuperación no se centrasen en reformas e inversiones potenciadoras del crecimiento; la aplicación de las mismas no se produjese a su debido tiempo; el nivel de absorción fuese bajo; la coordinación de las medidas en todos los niveles, débil; la planificación y el seguimiento no se basase en indicadores apropiados, o se produjese una fragmentación de la rendición de cuentas (p. 5 del dictamen).

La Resolución de 29 de abril de 2021 de la Subsecretaría del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, por la que se publicaba el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de abril de 2021, que convalidaba el PRTR, planteaba cuatro ejes principales de actuación:

- 1) Transición ecológica.
- 2) Transformación digital.

- 3) Cohesión social y territorial.
- 4) Igualdad de género.

Dichos ejes se desarrollaban a través de las denominadas por el propio plan como 10 políticas palanca:

- 1) Agenda urbana y ecosistemas resilientes.
- 2) Infraestructuras y ecosistemas resilientes.
- 3) Transición energética justa e inclusiva.
- 4) Una Administración para el siglo XXI.
- 5) Modernización y digitalización del tejido industrial y de la pyme, recuperación del turismo e impulso a una España nación emprendedora.
- 6) Pacto por la ciencia y la innovación. Refuerzo a las capacidades del Sistema Nacional de Salud.
- 7) Educación y conocimiento, formación continua y desarrollo de capacidades.
- 8) Nueva economía de los cuidados y políticas de empleo.
- 9) Impulso de la industria de la cultura y del deporte.
- 10) Modernización del sistema fiscal para un crecimiento inclusivo y sostenible.

Y, a su vez, dichas 10 políticas palanca se desglosaban en 30 componentes o líneas de acción específicas<sup>166</sup>. Evidentemente, de todos estos 30 componentes, nos interesan espe-

---

<sup>166</sup> 1) Plan de choque de movilidad sostenible, segura y conectada en entornos urbanos y metropolitanos; 2) Plan de rehabilitación de vivienda y regeneración urbana; 3) Transformación ambiental y digital del sistema agroalimentario y pesquero; 4) Conservación y restauración de ecosistemas y su biodiversidad; 5) Preservación del espacio litoral y de los recursos hídricos; 6) Movilidad sostenible, segura y conectada; 7) Despliegue e integración de energías renovables; 8) Infraestructuras eléctricas, promoción de redes inteligentes y despliegue de la flexibilidad y el almacenamiento; 9) Hoja de ruta del hidrógeno renovable y de su integración sectorial; 10) Estrategia de Transición Justa; 11) Modernización de las Administraciones públicas; 12) Política industrial de España 2030; 13) Impulso a la pyme; 14) Plan de modernización y competitividad del sector turístico; 15) Conectividad digital, impulso de la ciberseguridad y despliegue del 5G; 16) Estrategia Nacional de Inteligencia Artificial; 17) Reforma institucional y fortalecimiento de las capacidades del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación; 18) Renovación y ampliación de las capacidades del Sistema Nacional de Salud; 19) Plan Nacional de Competencias Digitales (*digital skills*); 20) Plan Estratégico de Impulso de la Formación Profesional; 21) Modernización y digitalización del sistema educativo, incluida la educación temprana de 0 a 3 años; 22) Plan de choque para la economía de los cuidados y refuerzo de las políticas de inclusión; 23) Nuevas políticas públicas para un mercado de trabajo dinámico, resiliente e inclusivo; 24) Revalorización de la industria cultural; 25) España Hub Audiovisual de Europa (*Spain AVS Hub*); 26) Plan de fomento del sector del deporte; 27) Medidas

cialmente los números 11, 27, 28 y 29, es decir, la modernización de las Administraciones públicas (11), las medidas y actuaciones de prevención contra el fraude fiscal (27), la adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI (28) y la mejora de la eficacia del gasto público (29). Pues bien, en lo que a esto último se refiere, ese componente 29 no es más que un conjunto de obviedades y lugares comunes, con escasísima sustancia, y que ni se aproxima de lejos a lo que España necesitaría en este campo<sup>167</sup>.

### 1.5.3.2. Control *ex post* de la eficacia, eficiencia y economía del gasto público

En lo que a la evaluación *ex post* se refiere (sin, por supuesto, analizar ni aludir siquiera a la situación paupérrima o a los graves déficits estructurales de los que parte nuestro control del gasto público patrio), el referido PRTR propone una serie de metas inconcretas y sin plazo alguno de consecución (a diferencia de lo que ocurre en la lucha y prevención del fraude fiscal, donde se precisan acabadamente los hitos temporales destinados a revisar los frutos que puedan rendir las políticas dirigidas contra la evasión tributaria)<sup>168</sup>. La financiación que se asocia a tan evanescentes propósitos (por falta de concreción tanto en sus conteni-

---

y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal; 28) Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI; 29) Mejora de la eficacia del gasto público; 30) Sostenibilidad a largo plazo del sistema público de pensiones en el marco del Pacto de Toledo.

<sup>167</sup> Esta impresión nuestra es compartida por De la Fuente *et al.* (2021) cuando señalan, por ejemplo, que las actuaciones recogidas en el PRTR son «simplemente enunciativas» o de «carácter genérico» y, en muchos casos, carentes de «ambición».

<sup>168</sup> Componente 29:

a) Mejorar e incrementar la calidad del gasto público e incorporar los resultados de los procesos de revisión y evaluación del gasto público al proceso de toma de decisiones ligado al ciclo presupuestario, haciendo un seguimiento activo, pormenorizado e insistente de su implementación por parte de los diferentes centros de gasto y extendiendo el principio de «cumplir o explicar», fijando un plazo temporal para su cumplimiento por parte de los centros destinatarios de estas recomendaciones, con el objetivo último de contribuir a la estabilidad presupuestaria a medio-largo plazo y de reafirmar los compromisos comunitarios adquiridos por España; b) Asegurar la estabilidad presupuestaria y reafirmar la sostenibilidad de la deuda pública a medio plazo, con una apuesta decidida por aplicar actuaciones claras encaminadas a lograr posiciones fiscales prudentes a medio plazo sin dañar la inversión ni a protección social una vez que la recuperación económica sea firme; c) Dar continuidad y permanencia a los ejercicios de revisión del gasto público, creando una división permanente de *spending review* en el seno de la AIReF; d) Desligar del ciclo político los procesos de revisión del gasto público aumentando el horizonte temporal de las fases de *spending review*; e) Extender la cultura de evaluación continua y sistemática en los propios centros gestores; f) Aumentar la calidad del gasto público, mejorando su composición y reorientando su uso, para favorecer el crecimiento económico y la creación de empleo, sin dejar de hacer frente a los retos demandados por la nueva realidad económica y social; g) Mejorar la alineación, coherencia y consistencia de los PGE con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030; h) Mejorar la alineación, coherencia y consistencia de los PGE con la transición ecológica.

dos como en los plazos necesarios para su consecución) alcanza la nada desdeñable cifra de 6.815.000 euros que, no obstante, y como coetilla al final del documento, se afirma no se financiarán con cargo al plan. Un buen ejemplo de lo que señalamos como esa etérea motivación que permea todo el PRTR se recoge en la página 5 del componente 29, lo que, bien mirado, implica el reconocimiento implícito del previo desconocimiento por parte de España de toda metodología o política de control o planificación material del gasto público:

El proceso pretende también mejorar las estructuras y calidad de la información de los programas y generar sinergias en la gestión y desempeño. Es importante señalar que el objetivo en sí mismo de este ejercicio no es el de obtener ahorros presupuestarios *per se*, sino de gastar mejor y transitar hacia una mejor composición y calidad del gasto público, más orientado al crecimiento y a la igualdad social y territorial.

Asimismo, el diseño y gestión de Plan de Recuperación y Resiliencia se configura como un «sistema basado en resultados» de acuerdo con la normativa reguladora del MRR. España aprenderá de la experiencia que ofrezca el diseño y gestión del plan para, en el futuro, analizar a qué otras partes del presupuesto podría extenderse este sistema.

En realidad, todas las consideraciones que integran el componente 29 se fían a la actuación y control posterior de la AIReF, en forma de *spending reviews*, con alguna previsión ulterior, pero sin concreción temporal alguna:

Se creará una Unidad Técnica que dará seguimiento a las recomendaciones efectuadas en los *spending reviews*.

En el procedimiento de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado (PGE) se realizará un análisis y discusión, en el ámbito de la Administración central y de la Seguridad Social de las medidas implementadas o a implementar por los centros gestores destinatarios para cumplir con las recomendaciones de los *spending reviews*.

Se establecerán plazos temporales claros para que los centros de gasto destinatarios de las recomendaciones de la AIReF respondan a dichas conclusiones, con el objetivo de que se asegure el principio de «cumplir o explicar» y reforzar así la cultura de la transparencia y la evaluación.

El Ministerio de Hacienda elaborará un informe anual de seguimiento de las recomendaciones efectuadas en los *spending reviews* con la información que envíen los diferentes centros, y que se remitirá al Consejo de Ministros antes del 31 de marzo de cada año. Dicho informe será público y recogerá tanto las medidas adoptadas en respuesta a las recomendaciones de la AIReF, como en su caso las razones para no hacerlos dadas por los centros.

[...]

La intención es que esta unidad de seguimiento sirva de impulso a la implementación de las recomendaciones de los *spending reviews* pasado y futuros, con la intención de que sus recomendaciones se pongan en marcha lo antes posible, aunque sería aventurado prejuzgar el calendario de adopción de estas recomendaciones por parte de cada centro de gasto responsable. (pp. 8-9)

Este componente 29 ignora deliberadamente los malos datos que para España arrojan los estudios sobre la eficacia, eficiencia y economía de nuestro gasto público, considerando, además, que los posibles ahorros en este campo deben provenir, más que de una mejora en la metodología de planificación, asignación y ejecución del propio gasto (que es de lo que se trataría precisamente), de la supresión o disminución de determinadas subvenciones o beneficios fiscales alentada por la AIReF (y, en todo caso, a lo que haga final y exclusivamente esta)<sup>169</sup>:

Ya se han llevado a cabo las dos primeras fases de los *spending reviews*, lo que equivale a 11 ejercicios de *spending reviews*. Las recomendaciones de estos ejercicios ya realizados han servido de base para la elaboración de múltiples actuaciones del Plan de Recuperación español (como se detallará más adelante) y constituirán un *input* clave en el proceso de reequilibrio presupuestario que se retomará una vez superada la emergencia sanitaria y recuperados los niveles de actividad económica previos a la pandemia.

Una implementación sistemática y cuidadosa de estas recomendaciones conducirá con toda probabilidad a ciertos ahorros sin necesidad de que se resienta la prestación de los servicios y la inversión pública, lo que a su debido tiempo contribuirá al cometido de lograr posiciones fiscales prudentes a medio plazo, aunque resulta muy difícil estimar *a priori* los potenciales ahorros presupuestarios (en los *spending reviews* la AIReF no ha hecho una estimación de ahorros). (p. 9)

Por lo tanto, no se cargan las tintas en la revisión del gasto estructural desmesurado que tiene contraído nuestro país y de su incorrecta planificación y metodología aplicativa, sino que todo se fía a la revisión de determinadas subvenciones (farmacia extrahospitalaria, políticas activas de empleo, becas universitarias, promoción, talento y empleabilidad en I+D+i; fortalecimiento de la competitividad empresarial y Sociedad Estatal Correos y Telégrafos) que, aunque supongan un necesario proceso, capaz de lograr concretos ahorros finales, sigue sin abordar el problema estructural de fondo que tiene el gasto público en España. Además, resultan preocupantes otros aspectos, más allá de esa literatura fuera de contenido inserta en el documento, pues se alude en unos casos a experiencias cierta-

<sup>169</sup> Es aquí donde se advierte de algunas de las medidas que más revuelo mediático han causado, como la reducción de las aportaciones a sistemas de pensiones o la paulatina desaparición de la reducción por tributación conjunta, así como la revisión de los tipos reducidos en el IVA y para las SICAV o las SOCIMI.

mente fallidas o manifiestamente mejorables, pues no puede considerarse que la AEVAL o los Tribunales de Cuentas, tanto estatal como autonómicos, realicen una verdadera función material de evaluación de la eficacia, eficiencia y economía del gasto público, sino más bien un control de otra índole, más epidérmico y meramente formal:

En España ya se han desarrollado diversas experiencias de evaluación del gasto público. En este sentido, de 2007 a 2017 se desplegó la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios (AEVAL) cuyas funciones han sido parcialmente reconducidas al actual Instituto para la Evaluación de Políticas Públicas (IEPP), órgano de la Administración general del Estado, dependiente del Ministerio de Política Territorial y Función Pública.

El Gobierno ha asumido el compromiso de llevar a cabo una revisión del gasto público y se han recogido en los distintos Programa (sic) de Estabilidad presentados y que comprenderá al conjunto de las Administraciones Públicas. Únicamente, a través de esta manera se conseguirá llevar a cabo una revisión integral que permita detectar posibles ineficiencias.

[...]

La revisión del gasto se hará buscando el consenso de todas las Administraciones públicas, en los ámbitos de coordinación correspondientes.

Asimismo, el Tribunal de Cuentas y los órganos externos de control de las comunidades autónomas también realizan informes de fiscalización y de otra índole en los que se evalúa la eficiencia del gasto público. Igualmente, diferentes organismos han llevado a cabo experiencias sectoriales de evaluación y calidad, entre los que destacan los siguientes: Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación; el Instituto Nacional de Evaluación y Calidad del Sistema Educativo; y la Agencia de Calidad del Sistema Nacional de Salud. (pp. 23-24)

Por lo demás, no nos equivocamos al afirmar que se persevera en lo de siempre, con algunas afirmaciones demostrativas de que el papel lo aguanta todo, menos el agua y el fuego:

En este contexto, siguiendo las recomendaciones europeas, es necesario profundizar en la evaluación del gasto público en España, continuando con la encomiable labor que ya se ha realizado. Dicha evaluación sirve tanto para evaluar el pasado –analizando el impacto real de las medidas tomadas– como para afrontar el futuro, instaurando una auténtica cultura encaminada al diseño basado en la evidencia.

Para el cumplimiento de lo anterior se incorporarán los resultados del proceso de revisión del gasto a su proceso de toma de decisiones y cuando afecte a un ámbito de competencias compartidas o concurrentes, se elevarán dichos informes para su discusión y análisis al ámbito de la Conferencia Sectorial u órgano de coordinación pertinente, reuniones bilaterales, etc. (p. 24)

El propio componente 29, como se recoge en la página 25 del documento, alude también a los principales impedimentos que la reforma proyectada presenta, apuntando directamente a los cuatro siguientes:

- a) Necesidad de un elevado nivel de coordinación entre las distintas Administraciones.
- b) Posible desacoplamiento entre la organización que realiza el análisis y las recomendaciones (AIReF), el departamento que lo financia y hace el seguimiento (Ministerio de Hacienda) y los organismos/Administraciones que implementan las recomendaciones (los órganos gestores).
- c) Limitada disponibilidad de bases de datos estructuradas y completas que faciliten la evaluación de las áreas de gasto.
- d) Limitada coordinación interdepartamental para el seguimiento y análisis de las recomendaciones presentes y futuros.

Por todo lo anterior, no cabe sino concluir con lo absolutamente decepcionante que resulta ese componente 29 del PRTR sobre la mejora de la eficacia del gasto público, toda vez que la mayor parte de su contenido se refiere al lineamiento de los PGE con los ODS y la exclusiva intervención de la AIReF, omitiendo, por completo, los graves problemas que en este ámbito del control de gasto público *ex post* padece nuestro país. Así lo señala también la mejor doctrina:

El componente es extenso e incluye una discusión de propuestas en principio basadas en las recomendaciones de SR previos (becas, políticas activas de empleo, incentivos a la contratación y políticas de transporte, entre otros) ya recogidos en otros componentes del plan (componentes 6, 17, 18, 21, 23, 28, etc.). Esta exposición, que incluye interpretaciones cuestionables o selectivas de algunos de los informes de base, se sale del objetivo del componente, que es valorar la calidad del proceso presupuestario y de gestión del gasto público y ofrecer propuestas para su mejora, y no el análisis de algunos casos concretos analizados por AIReF.

- Evaluación de políticas

- La reforma R.1 consiste básicamente en institucionalizar el proceso de *spending review* (SR) que ha realizado la AIReF en los últimos años, reforzando los medios con los que cuenta esta institución para labores de evaluación mediante la creación de una división específica y estableciendo una oficina técnica en el Ministerio de Hacienda para hacer un seguimiento activo de la implementación de los resultados de los *reviews*.

- Los *spending reviews* son un ejercicio potencialmente muy útil, pero plantean cuestiones complicadas de diseño que hasta el momento no se han resuelto de forma plenamente satisfactoria. Su ejecución requiere conocimientos especializados que

generalmente se concentran en las universidades y centros de investigación. Para garantizar la calidad e independencia de estos informes, es necesario buscar fórmulas que faciliten la colaboración e implicación de los expertos más idóneos en cada caso y les dote de capacidad real de influencia sobre el contenido de los mismos.

- Algunos miembros del grupo tienen dudas sobre la ubicación óptima de los SR. La evaluación no es la función para la que fue creada la AIReF, y es posible que no convenga concentrar tareas muy distintas en una misma institución. Si en algún momento se crea una agencia independiente de evaluación de políticas públicas, debería considerarse la posibilidad de trasladarle la responsabilidad sobre los SR.

- La mejora de la eficiencia del gasto público requiere reformas de mucho más calado que la realización de revisiones periódicas de ciertas partidas de gasto. Es necesario generalizar y mejorar los procesos y herramientas de evaluación y de recogida de los datos necesarios a estos efectos, integrándolos desde el principio en el diseño de las políticas públicas y en la estructura de los propios departamentos que las gestionan. En última instancia, el refuerzo de la evaluación ha de ser parte de una reforma integral de la Administración que mejore su eficiencia y eficacia.

- A lo largo del plan, la concepción de la evaluación de proyectos y políticas es un tanto confusa. No queda claro si se piensa en un análisis coste-beneficio para calcular el VAN social de los proyectos o en una evaluación cualitativa menos ambiciosa. Separar la evaluación *ex ante* (C11) y *ex post* de los proyectos no parece razonable y el SR no es una evaluación *ex post* de proyectos, sino un análisis más global de una línea de gasto público (el único ACB *ex post* realizado ha sido el de la alta velocidad ferroviaria y esto quizá contribuye a la confusión).

- No queda claro tampoco el modo en el que se propone organizar la evaluación. Se menciona la creación de una Autoridad Independiente de Evaluación de Proyectos para las infraestructuras de transporte, así como una división en la AIReF para la evaluación *ex post*; y en el C11, se menciona la extensión de funciones del Instituto de Evaluación de Políticas Públicas del Ministerio de Política Territorial y Función Pública, para transformarlo posiblemente en una Agencia Estatal con autonomía. (De la Fuente *et al.*, 2021, p. 83)

### 1.5.3.3. Control *ex ante* de la eficacia, eficiencia y economía del gasto público

Hasta aquí el tímido control del gasto público *ex post* contenido en el PRTR. Mucho peor es aún, sin embargo, la escasa atención que presta dicho PRTR al control *ex ante* de la eficacia y eficiencia de ese gasto público, contenido en el componente 11 del referido plan. Para muestra, basta un botón. De las 87 páginas que integran dicho componente 11, tan solo en unos pocos párrafos se despacha la cuestión, lo que resulta bien demostrativo de que, si el control *ex post* aún merecía alguna consideración –siquiera fuese porque la AIReF pudiera lograr algún ahorro sobre este particular–, respecto del control *ex ante* los responsables políticos del PRTR no quieren ni oír hablar de él. Un bagaje extraordina-

riamente pobre si se repara en dos hechos bien significativos: en primer lugar, porque no era necesario siquiera inventar nada. Bastaba con seguir el buen ejemplo que en derecho comparado ya vienen realizando los países más relevantes de nuestro entorno económico; en segundo término, por la confusión conceptual de la que parte el plan enviado a Bruselas, y que queda patentemente reflejada en el componente 29, referido al control *ex post*, cuando se señala literalmente lo que sigue:

Esta apuesta decidida del Gobierno español por este proceso de revisión del gasto se refleja, entre otros, en la independencia del órgano seleccionado para realizar las evaluaciones: la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF). En otros países de nuestro entorno, este tipo de evaluaciones, cuando existen, suelen ser elaboradas por los propios ministerios sectoriales o por el Ministerio de Hacienda (Alemania, Portugal), por un Comisionado *ad hoc* (Italia) o por una comisión parlamentaria (Reino Unido [*Budgeting and Public Expenditures in OECD Countries 2019*]).

La independencia es una cualidad imprescindible y exigible en la fase de evaluación, aunque no tanto en la fase de implementación. De hecho, es útil que la unidad encargada del seguimiento de la implementación esté integrada en las Administraciones públicas receptoras de las recomendaciones de los *spending reviews*. De ahí que el Gobierno asigne, por un lado, la evaluación a un organismo independiente, y, por otro, el seguimiento de la implementación a una unidad integrada en el Ministerio de Hacienda. Además, la imparcialidad de esta unidad de seguimiento queda asegurada en la medida en que este equipo está separado de los centros gestores del gasto (En España, el área de Hacienda a menudo juega un papel de contraparte frente a los órganos de gasto en lo que se refiere a la planificación y ejecución presupuestaria. (p. 9)

Parece afirmarse, por lo tanto, que la independencia es necesaria en la fase de evaluación y no tanto en la de implementación, pero el resultado de la integración de los componentes 29 y 11 arroja el resultado justo opuesto: independencia relativa en la fase *ex post*, pero dependencia absoluta en la fase *ex ante* (por mucho que se aluda a la creación de una agencia estatal, que siempre quedaría en manos del Gobierno, pues nada se dice sobre su adscripción orgánica y competencial al Parlamento). Y ese no es precisamente el criterio que se sigue en los países más avanzados de nuestro entorno, porque es en la evaluación *ex ante* donde más necesaria resulta esa independencia para poder así calibrar adecuadamente la pertinencia, necesidad, eficacia, eficiencia y economía del gasto público que haya de acometerse. Es muy importante que esas evaluaciones de las políticas de gasto *ex ante* las realice una institución independiente sobre la que el político no tenga influencia directa de decisión. El Gobierno español, sin embargo, no siente ninguna preferencia por semejante solución. En este punto hubiera bastado con seguir las pautas de institucionalización de la evaluación económica del gasto público en una serie de países con las mejores prácticas a este respecto como son Alemania (Tribunal de Cuentas Federal [Bundesrechnungshof, BR]); Australia (Australian National Audit Office [ANAO]); Canadá (Oficina del Auditor General [OAGC]); Estados Unidos (General Accounting Office [GAO], Congressional Budget Office

[CBO], Office of Information and Regulatory Affairs [OIRA]); Reino Unido (National Accounting Office [NAO]) o Suecia (Oficina Nacional de Auditoría [Riksrevisionen, SNAO]). En todos estos países se tiene conciencia plena de varios extremos. En primer lugar, de la necesidad de la evaluación de la eficiencia *ex ante* del gasto público y, en general, de su relación con la productividad y rentabilidad social en sus respectivos sectores públicos. En segundo término, de la necesidad de que en todos los procesos de consolidación fiscal se siga un análisis económico del gasto público y que las propuestas legislativas que lo intenten materializar se vean antes sometidas a previos filtros independientes del poder político, pues, de otra forma, las decisiones colectivas carecerían de un mínimo de racionalidad económica e imparcialidad social, pudiéndose menoscabar con ello tanto la eficiencia como la equidad<sup>170</sup>. En el análisis *ex ante* de las políticas de gasto público se evalúan comparativamente las alternativas factibles para desarrollar los programas o la realización de los proyectos a través de las técnicas ACB (análisis coste-beneficio) o ACE (análisis coste-efectividad)<sup>171</sup>. En cualquier caso, la pertinencia de institucionalizar estas técnicas de evaluación de impacto es evidente, pues los resultados de su aplicación aportan una valiosa información para los responsables del diseño de dichas políticas públicas que permiten su corrección o sustitución. Por lo demás, huelga señalar que el análisis de los posibles factores determinantes del mayor o menor éxito de las intervenciones evaluadas supone una fuente de información crucial para los gestores encargados de su posterior aplicación.

Pero disponer de las técnicas de medición adecuadas de la eficiencia del gasto público no asegura que estas se empleen adecuadamente, razón por la cual se hace preciso un marco institucional que las respalde y se ocupe de su correcto uso. No basta con la realización regular de auditorías de cumplimiento de objetivos (*performance audit*) o auditorías para exigir responsabilidades de gestión, como las que se ejecutan en algunos países de nuestro entorno (auditoría *value for money*), con análisis comparativos de eficiencia y de evaluación de impacto, sino que se requiere calibrar muy bien esos otros aspectos institucionales como la independencia del órgano que las realiza respecto del poder gubernamental de turno, o el nombramiento de los profesionales que ejecutan tales auditorías y la exigencia de sus responsabilidades institucionales, su carrera profesional, la transparencia en la divulgación de los datos alcanzados y los protocolos o las metodologías seguidas<sup>172</sup>. Sin el cuidado riguroso de todos estos detalles institucionales no pueden alcanzarse verdadera-

<sup>170</sup> Vid. al respecto las interesantes consideraciones de Albi y Onrubia (2015, *passim*).

<sup>171</sup> Sobre las ventajas y complejidades de ambas técnicas, vid. Albi y Onrubia (2016), quienes, a este respecto, llegan a señalar lo siguiente:

Además, la metodología del ACB puede cumplir como enfoque o entramado conceptual de los criterios de eficiencia en las Administraciones públicas. Con esta finalidad, habría que dotar de una formación mínimamente adecuada en estos temas de evaluación a decisores y gestores. Sin ella la vigencia de informes de viabilidad económica contemplados en la legislación administrativa es casi imposible que vaya más allá de un «brindis al sol». (pp. 51-52)

<sup>172</sup> Vid. sobre el particular Johsen *et al.* (2001, pp. 583 y ss.); Kells y Hodge (2009, pp. 36 y ss.).

mente los objetivos que se dicen pretender. Y es aquí donde se echa de menos la verdadera voluntad de nuestros dirigentes políticos para lograr dichos fines, pues, como ahora se señalará, las previsiones contenidas en el componente 11 del PRTR en nada contribuirán a hacer efectiva la rendición de cuentas que anida como filosofía subyacente en el concepto de *value for money auditing*, y que llevan muchas décadas practicando los países del norte y del centro de Europa, así como el resto de potencias occidentales<sup>173</sup>.

En las previsiones contenidas en el componente 11 del PRTR no queda garantizada, en absoluto, la independencia del órgano que institucionalmente haya de ocuparse de ese control *ex ante* del gasto público. Dicha independencia, sin embargo, resulta vital para salvaguardar la efectividad de la auditoría, pues lo contrario limitaría la credibilidad de los resultados de su evaluación, mientras que, al responsable político, siempre movido por intereses más cercanos a sus grupos clientelares que al recto ejercicio del interés general, en tales circunstancias de opacidad le resultaría mucho más sencillo pretextar cualquier razón que justificase su elección final, por alejada que estuviera de aquella otra más adecuada desde el punto de vista de la eficiencia y eficacia económica. La mejor doctrina insiste en la necesidad de que esa instancia o institución independiente parta de pocas, pero claras premisas<sup>174</sup>:

- a) Claridad y determinación sobre el tipo de estudios o de auditorías que se deben realizar.
- b) Compromiso irrevocable de transparencia, lo que implica necesariamente la publicación de los informes, que no deben limitarse a un mero extracto de los mismos.
- c) Motivación y explicación de las consecuencias derivadas de un informe de evaluación negativo o desfavorable.
- d) Independencia efectiva y real de la institución, de manera que los técnicos encargados de los análisis o auditorías no dependan de la Administración ni mantenga lazos profesionales, presentes o futuros con ella.
- e) Autonomía para fijar las retribuciones y carreras profesionales de su plantilla.
- f) Disponibilidad presupuestaria suficiente.

<sup>173</sup> Como ha señalado bien la doctrina, las dificultades de muchos países para conseguir un funcionamiento correcto de sus instituciones de control y evaluación obedece en tantas ocasiones a la falta de un compromiso firme de los Gobiernos con la implantación efectiva de los sistemas de evaluación, sobre todo, en aquellas naciones del sur de Europa, como España, donde a esa querencia natural del político a «hacer sin cortapisas» se le une una fuerte cultura de cuerpos burocráticos, inevitablemente hermanados con la política, lo que limita extraordinariamente la consecución de esos niveles de independencia en las instituciones de evaluación. Sobre ello, *vid.* Haidarinjead *et al.* (2012, pp. 757 y ss.).

<sup>174</sup> *Vid.* en tal sentido Blume y Voigt (2011, pp. 215 y ss.); De Francesco *et al.* (2012, pp. 491 y ss.); Debrun *et al.* (2009, pp. 44 y ss.); Frey (1994, pp. 169 y ss.); Glynn (1985, pp. 113 y ss.); Jiménez-Rius (2007, *passim*); Onrubia (2005, pp. 38 y ss.).

Algunas de nuestras serias críticas sobre el componente 11 del PRTR son también apuntadas por otros autores, quienes denuncian incluso el posible aumento del gasto público que, a buen seguro, se producirá con la implementación de estas medidas y su escasa utilidad o provecho final<sup>175</sup>. Escaso control *ex post* y nulo control *ex ante* es el resultado de

<sup>175</sup> De la Fuente *et al.* (2021) 4 afirman lo siguiente:

Las propuestas incluidas en este componente son muy genéricas y no especifican las medidas concretas a adoptar o las normas que habría que modificar y cómo habría que hacerlo. Algunas de las medidas propuestas ya están previstas en la normativa existente, que en ocasiones no se aplica debidamente.

- Algunas de las reformas planteadas comportan una multiplicación de órganos e instancias de dudosa utilidad que implicarán un aumento de la estructura administrativa y del gasto público.
- La digitalización, por sí sola, no mejora necesariamente la eficiencia y eficacia del servicio, ni la atención al ciudadano. Debe ir acompañada de un buen diseño de los servicios ofrecidos *online*, y los funcionarios deben tener las competencias adecuadas.
- Los trámites *ex ante* se deben agilizar, estableciendo a cambio comprobaciones *ex post* rigurosas y sanciones ante el incumplimiento.
- Las demoras en el pago de la Administración a sus proveedores no pueden permitirse, especialmente cuando estos son empresas pequeñas.
- Utilidad de las agencias y oficinas públicas

Las Agencias Estatales, recuperadas en la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2021, proporcionan un mecanismo para incorporar la figura de directivos públicos profesionales en agencias con autonomía respecto del poder político. En el presente componente se hace referencia al fortalecimiento del Instituto para la Evaluación de Políticas Públicas como agencia de evaluación de políticas y su «posible» transformación en agencia estatal, pero no se muestra una intención decidida de apostar por este carácter independiente, esencial para la tarea evaluadora. En la misma línea, la Oficina Independiente de Regulación y Supervisión de la Contratación Pública es otro ejemplo de institución que debiera tener carácter autónomo. El plan debería incorporar un estudio detallado de las capacidades que ha de tener el personal que precisará incorporar la Administración pública en los próximos años, así como definir, entre otros aspectos, la estrategia de selección de personal que se piensa seguir, esencial para cumplir con los objetivos de capacitación en las nuevas tecnologías que se pretende implantar con generalidad. Profesionalizar los directivos públicos es esencial para aumentar la eficacia y la transparencia de la Administración. La figura del directivo público profesional no se ha desarrollado desde 2007, en que se aprobó en el Estatuto Básico del Empleado Público.

- Insuficiencias en participación y transparencia

A pesar de haber aprobado ya el IV Plan de Gobierno Abierto, el cauce de comunicación con los distintos ministerios es una única dirección de correo electrónico de «Quejas y Sugerencias». Los planes de mejora de la participación a través de la creación de una plataforma de participación ciudadana (lo que se menciona en R1, como compromiso del IV Plan de Gobierno Abierto), no puede limitarse a la mejora tecnológica, sino que ha de venir acompañada de una cultura de interacción con la sociedad civil; la Administración pública no puede adoptar el papel de receptor pasivo de las propuestas ciudadanas. Tan importante como la posible reforma de la Ley 19/2013 es implantar en la Administración pública una firme vocación por la transparencia. Excepto por razones de seguridad nacional, ninguna agencia pública debe quedar excluida de su cumplimiento, o limitar la obligación de aportar informes auxiliares internos. La alta litigiosi-

nuestro desempeño patrio y del compromiso dirigido a Bruselas. Por si alguien considerarse que hemos olvidado o soslayado los controles del Tribunal de Cuentas o de la Intervención General del Estado, lamentamos señalar que lo hemos hecho con pleno conocimiento de causa, toda vez que ninguno de estos órganos cumple las misiones de control de la eficacia y la eficiencia del gasto público que ya se ejecutan en todos los países relevantes de nuestro entorno. Así lo afirma la mejor doctrina, tras el análisis de las labores realizadas por la IGAE, el Tribunal de Cuentas y la AEVAL, con unas conclusiones rotundamente pesimistas:

El análisis de la actividad reciente de estas tres instituciones permite hacer un diagnóstico poco halagüeño sobre su aportación a una mejor gestión pública.

[...]

En nuestra opinión, la naturaleza del problema es esencialmente institucional: escasa práctica de evaluaciones homologables, falta de credibilidad de sus resultados y, en definitiva, ausencia de su consideración como pilar básico de la gestión pública. Como limitaciones fundamentales de esas instituciones identificamos las siguientes.

El sistema de control dentro de los centros de gasto se encuentra orientado casi exclusivamente a la preservación de los medios puestos a disposición de los gestores, olvidando casi por completo su papel como fuente generadora de información necesaria para la evaluación económica. El mantenimiento de un modelo institucional de control interno de carácter horizontal y ejercido bajo criterios jerárquicos como el realizado por la IGAE y el resto de órganos de intervención, no fomenta la iniciativa ni la responsabilidad de los gestores en la generación de esa información [...] esto se consigue a través de la creación de potentes servicios de control interno de las agencias y centros de gasto, bajo la responsabilidad de sus gestores ejecutivos, aunque por supuesto supervisados y validados por departamentos gubernamentales con competencias horizontales de supervisión.

Por lo que respecta al TdC, su dilatada existencia y su reconocimiento en la CE de 1978 como supremo órgano fiscalizador de la actividad económico-financiera del sector público facilitó, en principio contar con una institución superior de control, independiente del poder ejecutivo. Sin embargo, las funciones de evaluación basadas en los principios de eficiencia, eficacia y economía se encuentran prácticamente arrinconadas frente a la realización de tareas tradicionales de fiscalización centradas en los aspectos de legalidad y regularidad contable. Además, no puede

---

dad mantenida por distintos ministerios con el Consejo de Transparencia y Buen Gobierno es injustificable. Sería conveniente que la agencia que definitivamente se responsabilice de la evaluación de políticas públicas supervise el estricto cumplimiento de la Ley de Transparencia en lo relativo a las memorias de impacto normativo de las nuevas normas, de modo que contengan la información requerida: las consultas realizadas y los dictámenes solicitados y consultados para su elaboración, así como la incidencia que tiene sobre las normas ya existentes. (p. 34)

pasarse por alto la falta de adecuación de su modelo organizativo, condicionado de forma importante por nombramientos de sus máximos responsables sin garantía suficiente de independencia ni con una práctica profesional en el campo de la evaluación económica bajo estándares homologables. La dispersión de objetivos, la falta de recursos y una estructura organizativa anticuada han sumido a esta institución en un importante descrédito, con una extendida percepción de inoperancia por parte de la sociedad. En el caso de la AEVAL, aunque formalmente cuenta con mandatos legales claros sobre las funciones a desempeñar en materia de evaluación económica y de la calidad de los servicios públicos, a nuestro juicio, su plasmación práctica ha frustrado las expectativas generadas durante el proceso de su creación. La opción de situar institucionalmente esta entidad dentro del poder ejecutivo, de forma totalmente desconectada del ámbito parlamentario, incluso sin ningún vínculo con el TdC, ayuda a entender esta situación. A pesar de los deseables fines reconocidos en su Estatuto, su funcionamiento queda condicionado por la voluntad de compromiso del poder ejecutivo. La primera de las consecuencias observadas tiene que ver con el tipo de actuaciones a las que se ha orientado la AEVAL desde su creación: básicamente la realización de estudios sobre la calidad de los servicios públicos. Hasta donde es público, no tenemos constancia de la realización de análisis de eficiencia o evaluaciones de impacto de políticas públicas, al menos bajo los estándares técnicos aceptados internacionalmente en el campo científico y profesional. La ausencia de especialistas reputados en la evaluación económica dentro de su plantilla puede ayudar también a comprender esta falta de actuación en el terreno de la evaluación. (Albi y Onrubia, 2016, p. 63)

Pues bien, tras este análisis se comprenderán las pocas esperanzas que puedan albergarse de las consideraciones contenidas en los componentes 11 y 29 del PRTR<sup>176</sup>. Ni se articulan las cuestiones institucionales nucleares esenciales (al contrario, reman en posición contraria a los estándares internacionales de mayor éxito) ni se concreta extremo alguno necesario a tal fin<sup>177</sup>. Podría haberse previsto, al menos, que la AIReF evaluara también ex

<sup>176</sup> Lo cual tampoco debería sorprendernos en demasía porque sobre la calidad del gasto público y en general de todas las reformas, en particular, de las estrategias y capacidades de los Estados miembros para aprovechar las oportunidades de fomento del crecimiento que ofrecen los nuevos canales de financiación de la UE, el Tribunal de Cuentas Europeo, en su Dictamen 6/2020 sobre los riesgos, retos y oportunidades de la respuesta de la política económica de la UE a la crisis del COVID-19, ya señalaba lo siguiente:

Existe el riesgo de que los Estados miembros no quieran o no puedan aplicar reformas ambiciosas o inversiones. En 2019, el Consejo reiteró la necesidad de nuevas reformas estructurales para eliminar los obstáculos a las inversiones. En el marco del Semestre Europeo, observamos bajos índices de aplicación de las REP, y que la eficacia del Semestre Europeo dependía del nivel de apropiación nacional y del compromiso de los Estados miembros de aplicar las REP en plazos razonables. (p. 59)

<sup>177</sup> En análoga línea, por ejemplo, la Oficina Independiente de Regulación y Supervisión de la Contratación (OIRESCON), incardinada en el Ministerio de Hacienda y encargada de velar por la legalidad y correcto cumplimiento de los contratos públicos, que representan nada menos que el 23,4 % del gasto público en

ante las políticas de gasto público (ahorrándonos de paso un nuevo organismo a tal fin), pero ni siquiera eso se prevé, optándose por que sea un órgano dependiente del Poder Ejecutivo (Ministerio de Política Territorial y Función Pública), el Instituto para la Evaluación de las Políticas Públicas (IEPP), el que se ocupe de esta labor (al que, con los datos en la mano de su predecesor, cabe augurar un futuro análogo al OIRESCON). Con toda seguridad, los responsables del PRTR evitan así que la AIREF pueda opinar sobre una determinada política de gasto antes de que se aplique como no recomendable y verse así en la tesitura de desoirla o bien de atenderla y cambiar la orientación originaria. Todo parece apuntar a que aquí el mito lampedusiano encuentra especial aplicación: fingir que se intenta cambiar algo para que todo permanezca igual<sup>178</sup>. De cualquier forma, la cuestión se agrava si no perdemos de vista otro aspecto muy importante: España no está especialmente preparada para recibir tantos fondos europeos y cuenta para ello con pocos funcionarios y una escasa formación en eficiencia teleológica y seguimiento de los proyectos. Pese a que se ha contado con más de un año de tiempo para lograr esa adecuada formación, no parece que se haya

---

España, apenas ha cubierto una decena de plazas de las 35 asignadas, cuando ahora, en plena pandemia, las Administraciones gastan 15.717 millones más, pese a reducir un 12 % los contratos, de manera que dichas Administraciones ocultan uno de cada cuatro contratos vinculados con la pandemia. No es extraño por ello que, en junio de 2020, su entonces directora, doña María José Santiago, presentara su dimisión poco después de firmar un informe crítico con los contratos sanitarios suscritos para hacer frente a la pandemia. Entre otros, advertía de «errores» en la publicidad de las licitaciones y de «incoherencias» y falta de medios señalando que en muchas de las publicaciones de contratos «se indica un valor estimado o propuesto base de licitación distinto y superior al precio de adjudicación agregado». Por otra parte, en dicho informe, el OIRESCON llamaba la atención sobre las dificultades existentes para la obtención de datos económicos, algo que el organismo ya había denunciado en el Primer Informe Anual de Supervisión remitido a la Comisión Europea el 27 de diciembre de 2019. Todo lo anterior supone que la Administración pudiera haber concedido 7.100 millones de euros en 22.000 contratos «a dedo» durante la pandemia.

<sup>178</sup> Tampoco el Plan 2050 incide en esta capital cuestión. De las 676 páginas del documento, únicamente en sus páginas 22 y 42 se alude apendicularmente y de pasada a esta cuestión. En la primera de ellas se recoge literalmente lo siguiente:

Modernización de la Administración pública para generar ganancias de eficacia y rediseño profundo de las políticas públicas basado en una mayor atención a la evidencia empírica, la experimentación, la evaluación (*ex ante* y *ex post*) la colaboración social y las pérdidas y ganancias (*trade offs*) involucradas en cada medida.

En la página 42 se copia literalmente (sin adición o enmienda alguna) el párrafo contenido en la 22. Esa es toda la contribución que el documento dedica a la evaluación, planificación, eficacia, eficiencia y economía del gasto público. En otras cuestiones, sin embargo, se aportan mayores detalles. Así, por ejemplo, en la página 86 se llega a señalar lo siguiente:

Reforzar los recursos de la Administración tributaria dedicados a la inspección. Según el índice de eficiencia de la Agencia Tributaria, por cada euro invertido en la Agencia en 2018, se recaudaron más de 11 euros en la lucha contra el fraude. Sin embargo, en relación a la media de la UE-27, España tiene una proporción menor de empleados que se dedican a funciones de inspección y comprobación.

En lo que a la eficacia y eficiencia del gasto público se refiere, este Plan 2050 hace bueno incluso al decepcionante PRTR enviado a Bruselas.

intentado siquiera. Habrá que encomendarse a lo Alto y esperar a que dichos fondos no sigan similar suerte al famoso Plan E del expresidente Rodríguez Zapatero, de tan nefastos resultados prácticos para la economía española<sup>179</sup>. En cualquier caso, de los componentes 11 y 29 se infiere –frente al mucho más concreto 27 (en el que se establece un claro y específico objetivo de acabar con la brecha de recaudación de 7,2 puntos frente a la media europea)– la pretensión de rebajar el déficit público del 11,3 % en 2020 al 7,7 % en 2021 (meta esta ya absolutamente inalcanzable) y que contrasta, por lo demás, con la que se comunicó a Bruselas en el Programa de Estabilidad, que rebajaba esta previsión original a una reducción del 10,8 % al 8,4 % para 2021. Demasiadas inconcreciones e incoherencias juntas como para otorgar al plan enviado a Bruselas la más mínima credibilidad. Por otra parte, lejos de predicar con el ejemplo de lo que se dice querer hacer en ese PRTR, el Real Decreto-Ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración pública y para la ejecución del propio PRTR, hace caso omiso de los compromisos recogidos en los componentes 11 y 29 y, lejos de implementar las medidas conducentes a la adecuada planificación, eficiencia, eficacia y economía del gasto público que se quiere ejecutar, opta por relajar incluso los controles de índole formal para su correcta supervisión<sup>180</sup>. La objeción de que dicho real decreto-ley es anterior al Plan

<sup>179</sup> A tal efecto, la World Compliance Association (WCA) ha remitido a Bruselas un documento en el que señala los peligros en el proceso administrativo de concesión de las ayudas que podrían generar una fuente de corrupción y arbitrariedad.

<sup>180</sup> El propio Consejo de Estado, en su Dictamen 783/2020 sobre el referido real decreto-ley por el que se aprobaban medidas urgentes para la modernización de la Administración pública y para la ejecución del PRTR, ya manifestaba la misma inquietud. En sus páginas 16, 52, 55 y 75 llegaba a señalarse lo siguiente:

De otra parte, debe llamarse la atención sobre la circunstancia de que no se han incorporado al expediente remitido los informes emitidos por la Intervención Delegada de la Intervención General de la Administración del Estado en el Ministerio proponente y por la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa del citado departamento, a los que se hace cumplida referencia en el preámbulo del proyecto y en la memoria que lo acompaña. Se desconoce cuáles han sido las razones de esa falta de remisión, que debe ser objeto de severa crítica, pues priva a este Consejo de Estado de conocer en detalle los fundamentos de la regulación proyectada y la justificación particular de algunas medidas que pueden suscitar dudas en cuanto a su oportunidad, carácter proporcionado y eficacia. En este punto concreto, hubiera sido de inestimable valor conocer el parecer, no solo de la Intervención Delegada (sic), sino sobre todo de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre las distintas medidas consistentes en la supresión o modulación de diversos mecanismos de control, incluidos los correspondientes a la función interventora [...] En todo caso, lo que no parece acertado es que la simplificación de trámites se acompañe, necesariamente y en todo caso, de una significativa reducción de los diferentes mecanismos de control previstos en el ordenamiento para garantizar una recta asignación de los fondos recibidos, conforme a derecho y ajustada al marco presupuestario, pareciendo a este Consejo más razonable que, con carácter general, la reforma se centre en una simplificación y agilización de los aspectos procedimentales (acompañada de una revisión de plazos y de la ampliación de medios humanos y materiales que resulte necesaria) y solo con carácter excepcional se modulen los informes preceptivos que resultan exigibles, el régimen de autorizaciones pertinente o el ejercicio de la función interventora. En atención a las anteriores consideraciones y a la falta de una motivación suficiente y razonada,

de Recuperación no es en absoluto óbice, so pena de considerar que las ideas contenidas en el mismo son meras ocurrencias o excusas formales para obtener los fondos comunitarios, sin pretensión alguna de su efectivo cumplimiento. Si ese necesario objetivo de ganar eficacia y eficiencia en la planificación y ejecución de nuestro gasto público lo lograremos tras la obtención de todos esos fondos europeos está por ver, pero es absolutamente seguro que ninguno de estos criterios alumbrará el camino de las políticas de ejecución que van a acometerse en breve para su correcta materialización. De hecho, no es nada extraño que en la puntuación otorgada por Bruselas el 16 de junio de este año al PRTR (segundo

---

no puede emitirse una opinión favorable sobre las excepciones que el proyecto contiene respecto a los diferentes regímenes en materia de autorización previa, a la exigencia de informes preceptivos o incluso al ejercicio de la función interventora. Estas excepciones, que el Gobierno puede introducir, sin duda, en el ejercicio de su libre decisión política, no pueden merecer una valoración global positiva por parte de este Consejo, en tanto su adopción carece de suficiente justificación en el expediente remitido, más allá de las genéricas declaraciones contenidas en el preámbulo, y no se aportan razones que las vinculen necesariamente a una óptima asignación de los fondos europeos. Antes bien, no puede olvidarse que estas modulaciones se proyectan sobre ámbitos sensibles y especialmente necesitados de mecanismos de control, como pueden ser los de la contratación administrativa, las subvenciones y los convenios [...] El Consejo de Estado considera que no debe establecerse como regla general para los supuestos contemplados en la letra a) del artículo 150.2 de la Ley general presupuestaria la exclusión de fiscalización previa y después introducir la posibilidad de establecer excepciones a esa regla general a través de un «acuerdo» del Consejo de Ministros. La regla general debe ser la sujeción a fiscalización previa, sin perjuicio de que la misma se limite al examen de los requisitos básicos, tal y como ya permite el vigente artículo 152 de la Ley general presupuestaria. Y solo excepcionalmente, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, para supuestos tasados y con la debida motivación, debiera admitirse la exclusión de la función interventora. Esta observación tiene carácter esencial en el concreto sentido y alcance previstos en el Reglamento orgánico del Consejo de Estado, aprobado por el Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio [...] Es cierto que un contexto como el actual, de crisis sanitaria, social y económica, demanda una cierta modulación de las exigencias derivadas del principio de estabilidad presupuestaria, hasta el punto de que la Unión Europea ha flexibilizado la aplicación de las normas europeas sobre finanzas públicas y políticas presupuestarias. Pero esta mayor flexibilidad en la aplicación del rigor presupuestario no ha de conducir a una eliminación de todos los controles de naturaleza económico-presupuestaria, máxime cuando está previsto que se trate de instrumentos cuyos efectos se puedan prolongar durante algo más de quince años, en un ámbito tan sensible a la existencia de dichos controles como es el de los convenios administrativos. Estas consideraciones cobran especial fuerza en lo que atañe a la supresión para todo supuesto de la autorización de la ministra de Hacienda. Puede entenderse la supresión de la intervención del Consejo de Ministros, habida cuenta de que requiere una tramitación compleja y puede abarcar un mayor horizonte temporal; pero no parece aceptable, a juicio de este Consejo, eliminar con carácter general la autorización de la ministra de Hacienda. Debería, pues, mantenerse, al menos para aquellos supuestos en los que se exceden determinados umbrales cuantitativos o en los que se prevé una duración superior a la prevista con carácter general por el artículo 49 de la Ley 40/2015. Esta observación tiene carácter esencial.

El dictamen del Consejo de Estado rechazaba asimismo la supresión generalizada del informe de la Intervención Delegada en relación con la aprobación de convocatorias y bases reguladoras para la concesión de subvenciones, así como el propio titular del Ministerio de Hacienda.

plan aprobado por la UE tras el de Portugal) para la obtención de los 70.000 millones de ayudas del fondo *Next Generation*, en el apartado correspondiente a los «costes razonables y plausibles», España obtuviera la calificación más baja (un aprobado raspado)<sup>181</sup>. El reglamento comunitario obligaba al Gobierno español a remitir a Bruselas un cálculo detallado de los costes totales del plan, «sin embargo, persisten algunas lagunas en cuanto a la información y a las pruebas suministradas sobre la razonabilidad y plausibilidad de los costes estimados, que impiden poner la nota más alta en este criterio de evaluación», señalaba el Ejecutivo comunitario. Es la funesta tradición española de no calcular ni calibrar adecuadamente el gasto público y todo lo que este comporta<sup>182</sup>.

Con todo, y a pesar de los plácemes generales de Bruselas al PRTR patrio, no parece que España vaya a utilizar esos fondos europeos adecuadamente, es decir, para destinarlos a remediar los atávicos males o las ineficiencias que aquejan desde antiguo nuestra economía, toda vez que entre las medidas estrellas del plan diseñadas por el Gobierno no figuran

<sup>181</sup> Frente a otros aspectos donde las calificaciones eran más generosas: a) Prioridades de la UE; b) Reformas económicas; c) Mejoras del potencial de crecimiento; d) Medioambiente; e) Transición ecológica; f) Transformación Digital; g) Repercusiones duraderas; h) Seguimiento y ejecución efectivos; i) Controles anticorrupción; j) Coherencia. *Vid.* página 13 de European Commission, 16.6.2021, COM(2011) 322 final, 2021, 322 final, 2021/0156 (NLE), «Proposal for a Council Implementing Decision on the Approval of the Assessment of the Recovery and Resilience Plan for Spain».

<sup>182</sup> La presidenta de la AIREF, en su comparecencia ante la Comisión de Hacienda del Congreso de los Diputados el pasado 30 de junio, ha reprochado al Gobierno su falta de transparencia con el PRTR, lo que hace muy difícil poder estimar el impacto que los fondos de Bruselas tendrán en el crecimiento económico.

El Plan de Recuperación tendría que ir de la mano de los objetivos fiscales, tendríamos que conocerlos, tendríamos que saber el impacto detallado que va a tener el plan en las finanzas públicas y pensábamos que eso iba a suceder en la Actualización del Programa de Estabilidad (APE), pero no se han dado esas circunstancias. Es un documento a políticas constantes desde 2021, con una vaga referencia al impacto macroeconómico del plan, pero sin que se sepa el impacto que van a tener las políticas de gasto,

ha explicado Cristina Herrero, presidenta de la Autoridad Fiscal. En tal sentido, la AIREF ha pedido al Gobierno que haga pública la información sobre los planes de inversión de los fondos europeos, entre otras cosas «porque es importante conocer qué inversiones y gastos podrían convertirse en estructurales y acabar impactando en el déficit público». En este sentido, esta institución advierte de que, aunque en términos contables el PRTR tenga un impacto neutro en déficit (porque el dinero que entra como ingreso sale como gasto), lo cierto es que a medio plazo puede incidir seriamente en un incremento del desfase presupuestario si algunos gastos se perpetúan en el tiempo, cuando los flujos de dinero europeo cesen. En palabras textuales de la presidenta de la AIREF:

El Gobierno ha prestado atención insuficiente a los legados que va a dejar esta crisis. Hay una pretendida desinformación de los fondos en términos de déficit porque contablemente van a ser neutros, pero hay que tener más información porque parte del gasto se puede convertir en estructural.

En definitiva, la AIREF teme que el país deje la crisis con más gasto estructural y los mismos ingresos, logrando una aparente recuperación, pero sin encarar la corrección del enorme desequilibrio que tienen en la actualidad las cuentas públicas.

como objetivos clave esas viejas deficiencias estructurales que nos lastran. La descarbonización y la digitalización de la economía son dos grandes ejes que vertebran los fondos *Next Generation*, pero no se encuentran alineados con la resolución de ineficiencias patrias, tales como la escasa eficiencia de su mercado laboral, que se traduce en un freno letal para nuestra competitividad como país; la del reducido tamaño de nuestras empresas; la escasa calidad del sistema educativo; la ineficiencia del sistema judicial o la deficiente organización de nuestras Administraciones públicas, agravado todo ello por una maraña regulatoria que dificulta en gran medida la actividad empresarial<sup>183</sup>. Además, las cuentas sobre el impacto de las ayudas europeas en la economía española tampoco son precisamente halagüeñas, toda vez que suponen aproximadamente el 6,2 % del PIB en 2020, es decir, un 1 % del PIB por cada año de aplicación, una tasa de crecimiento manifiestamente insuficiente para permitir a nuestro país transformar en profundidad su sistema productivo, por lo que dichas ayudas, de no gestionarse muy bien y no acompañarse de las necesarias reformas estructurales que necesita nuestra economía, podrían quedarse en un pequeño maquillaje cosmético sobre los problemas reales que lastran nuestro sistema productivo<sup>184</sup>. Pero, quizá, lo más llamativo de todo es que España es el único país de la UE que no ha establecido un control particular de los fondos europeos como sí han hecho el resto de los Estados miembros. Bien implantando una autoridad independiente para el reparto y control de los fondos<sup>185</sup>, bien desarrollando o perfeccionando los mecanismos existentes como el reparto de los fondos de cohesión<sup>186</sup>.

<sup>183</sup> Así lo afirmaba sin ambages el editorial de un rotativo tan poco sospechoso de beligerancia con el Gobierno actual como *Cinco días/El País* el día 17 de junio de 2021, bajo el título general «España debe utilizar los fondos europeos para curar los viejos males de la economía».

<sup>184</sup> De hecho, Bruselas ha reducido a la mitad el impacto en el PIB de los fondos europeos previstos tanto por el Gobierno como por el Banco de España. *Vid.* European Commission, 16.6.2021, COM(2011) 322 final, 2021, 322 final, 2021/0156 (NLE), «Proposal for a Council Implementing Decision on the Approval of the Assessment of the Recovery and Resilience Plan for Spain».

<sup>185</sup> Será la Presidencia del Gobierno (ni siquiera el Consejo de Ministros) a través de una Dirección General de Asuntos Económicos, como oficina de Moncloa, la que repartirá dichos fondos, sin control parlamentario, sin comité independiente, sin participación de las comunidades autónomas y, lo que es peor, sin control ninguno de la IGAE o el Tribunal de Cuentas (Real Decreto-Ley 36/2020, de 30 de diciembre). Se trata de un peculiar sistema que se aleja de Europa, donde el resto de países realizan evaluaciones de rentabilidad/riesgo de los proyectos, con todo tipo de controles y contrapesos. Así, por ejemplo, Italia ha planteado el reparto de los fondos como si de una financiación alternativa a la bancaria se tratase. Un comité de expertos independientes, bajo tutela del Parlamento (no del Gobierno), es la encargada de evaluar los proyectos uno a uno, de análoga forma a como lo haría un comité de riesgos de una entidad financiera. El Gobierno italiano únicamente se reserva aquellos proyectos que son inversiones públicas. En Alemania, su tradicional Consejo de Sabios determina los objetivos generales de los fondos y de su reparto se encargan los Länder (Estados federados), cada uno de los cuales cuenta con un comité técnico independiente sometido a su Parlamento. Lo mismo acontece en Francia, donde la evaluación individual de cada proyecto se realiza bajo control parlamentario. Incluso Portugal nos aventaja en este terreno; no solo cuentan con un comité independiente bajo mandato parlamentario, como Italia, para el reparto de los fondos, sino que ha creado una suerte de Fiscalía para controlar el buen destino de los fondos.

<sup>186</sup> Lo que no se entiende muy bien si reparamos en los controles que sí va a implementar Europa desde el mismo momento del reparto de los fondos, donde se establece una revisión bimensual de los mismos

## **2. La nueva Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego**

Se trata de más de lo mismo, es decir, de una norma mucho más volcada en la atribución de potestades, mecanismos recaudatorios expeditivos e instrumentos reforzados a la Administración tributaria (con el fin indisimulado de hacerle mucho más cómodo su trabajo diario) que a dotar de la imprescindible seguridad jurídica al sistema tributario<sup>187</sup>. La propia exposición de motivos enfatiza los dos objetivos principales:

- a) La incorporación parcial de la Directiva (UE) 2016/1164 en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal.
- b) El reforzamiento de las medidas de control tributario y de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

A los que se acompañan determinadas medidas organizativas y operativas a fin de optimizar los medios a disposición de la Administración. Resulta extraordinariamente llamativo, a nuestro juicio, que la nueva ley introduzca modificaciones relevantes en el ámbito nada menos que de 16 leyes (entre ellas, significativamente, la LGT y la del Catastro, pero también otras como el TRLMV [texto refundido aprobado por el Real Decreto-Ley 4/2015], por ejemplo), un buen número de tributos (IRPF, IS, IRNR, IP, ISD, ITP y AJD, IVA, IGIC, impuestos especiales, IAE), y algunos otros institutos como el juego y los pagos en efectivo, guardando paralelamente escrupuloso silencio sobre el ámbito de mayor inseguridad jurídica que se ha cernido últimamente sobre los contribuyentes, cual es el IIVTNU y todo lo que le rodea, tras una abundante jurisprudencia del TC y el TS que exigía inequívocamente una regulación expresa al efecto, al menos, las relativas a sus aspectos más nucleares<sup>188</sup>.

---

y otra semestral con carácter de auditoría, de cuyo resultado podría depender la existencia de posibles recortes en las ayudas. Además de estos dos filtros, se establece otro control que ejercerá la Comisión a los 18 meses de concesión de la ayuda, donde Bruselas podría incluso recuperar el dinero de observar desviaciones inconvenientes en las partidas de gasto.

<sup>187</sup> El alargamiento de los plazos para sancionar, por ejemplo, o la supresión de la necesidad de que las actas inspectoras cuenten con el pertinente informe en caso de disconformidad por parte del contribuyente, constituyen elocuentes ejemplos de ello.

<sup>188</sup> El Dictamen del Consejo de Estado de 15 de julio de 2020 (expediente 279/2020) incidió particularmente al respecto (p. 15). Una dura, pero fundada crítica, pues no se entiende que en un ámbito de perentoria necesidad no se entre, máxime, cuando se están regulando cuestiones aledañas a otros mismos efec-

Por otra parte, y como se señalará en los apartados correspondientes al estudio de cada una de las modificaciones operadas por la nueva ley, no parece que el necesario equilibrio existente entre potestades administrativas y derechos del contribuyente haya sido el punto

---

tos. También incide sobre el particular el Informe del Pleno del CGPJ de 30 de octubre de 2019 sobre el anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (p. 35), enfatizando la necesidad de sugerir al:

prelegislador valorar la conveniencia de introducir modificaciones que se estimen oportunas en el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales a fin de solventar en la ley las divergencias interpretativas surgidas tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017.

La cuestión, además, reviste un inequívoco valor simbólico, toda vez que sobre este tributo y toda su problemática rindió informe en su día una comisión ministerial presidida por la profesora Muñoz Merino en la que se integraban otros insignes miembros como los profesores Sánchez Galiana o Chico de la Cámara, razón por la cual no logra entenderse esa dejadez en una cuestión tan trascendente y con el trabajo ya hecho. Efectivamente, el Consejo de Ministros acordó el 10 de febrero de 2017 constituir una comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local. El 1 de marzo, dicha comisión comenzó su trabajo y concluyó en julio de ese mismo año. El informe se mostraba partidario del mantenimiento de las figuras tributarias locales actuales, aunque con cambios puntuales en algunas de ellas, abogando por la minimización de los beneficios fiscales que, en todo caso, deberían ser de carácter potestativo para los entes locales. Por lo que al IIVTNU se refiere, el informe apuntaba algunos extremos interesantes: a) El problema fundamental del tributo radica en la ficción de existencia de incremento de valor que impide al particular toda prueba en contrario; b) Es precisa una reforma legal urgente del impuesto, pues genera plurimposición, especialmente en relación con el IRPF que grava las plusvalías; c) Podría suprimirse y ser sustituido por un recargo o participación en los tributos que gravan las plusvalías; d) Otra solución sería mantener la actual regulación y establecer un supuesto de no sujeción en el caso de no aumento del valor del terreno; e) En cualquier caso, el IIVTNU, en su hecho imponible, ha quedado trasnochado, dando lugar a multitud de incoherencias y dificultades que inciden en el conjunto del sistema tributario; f) Buena prueba de ello la constituye la separación entre el valor del suelo y el valor de la construcción, que da lugar a muchos problemas; g) El impuesto debería referirse al bien inmueble (sobre el que inciden todas las actuaciones municipales) y no solo al suelo o terreno; h) Además, la regulación actual no grava las plusvalías generadas en un plazo inferior al año, que son las más especulativas; i) Se necesitaría, además, simplificar la gestión y generalizar el sistema de autoliquidación; j) El nuevo impuesto debería calcular el incremento del valor de los terrenos atendiendo a la diferencia entre el valor de la transmisión y el valor de adquisición; k) Este último incluiría el importe real de adquisición más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas, así como los gastos y tributos inherentes a aquella; l) Deberían corregirse también los efectos de la inflación acumulada desde la fecha de adquisición del inmueble o de realización de las mejoras o inversiones. Así, se gravarían incrementos reales de valor, y no incrementos nominales o ficticios; m) La sustitución de los valores catastrales por los valores reales exigiría una importante revisión de los tipos de gravamen actualmente establecidos. En definitiva, la comisión proponía: 1) La sustitución del actual IIVTNU por un nuevo impuesto municipal sobre plusvalías inmobiliarias (IMPI) en el que fuesen sometidos a tributación todos los incrementos de valor de los bienes inmuebles de cualquier naturaleza, incluidos los que se hubiesen podido generar en un plazo inferior al año; 2) Para corregir la doble imposición, este nuevo impuesto sería deducible de la base imponible de los distintos impuestos estatales que gravan las plusvalías inmobiliarias; 3) Se debería modificar la determinación de la base imponible del tributo sustituyendo la aplicación de porcentajes sobre el valor catastral por la diferencia entre el valor real del bien inmueble en la transmisión y su valor de adquisición (con los mismos criterios aplicados en la determinación de las plusvalías de los impuestos personales).

central de reflexión de la ley<sup>189</sup>. Ni que se hayan intentado evitar o disimular los tics habituales con ocasión de la promulgación de leyes de represión del fraude anteriores, donde no solo se cargaron las tintas en el énfasis recaudatorio, sino que también se aprovechó para salir al paso de la doctrina del TS menos del gusto de la Administración tributaria<sup>190</sup>. Resulta, además, de una más que dudosa técnica legislativa la elaboración de una norma que contiene un verdadero *totum revolutum* de materias para regular, pues, si bien hay algunas

<sup>189</sup> También lo señala expresamente el referido dictamen del Consejo de Estado en elocuentes términos:

Con todo y en línea con lo que ya se afirmó en el Dictamen número 130/2015, antes citado, no hay que olvidar la necesidad de preservar el necesario equilibrio entre la finalidad recaudatoria y antifraude que promueve el sostenimiento de los recursos públicos y las necesarias garantías, derechos y seguridad jurídica del contribuyente. Esta perspectiva resulta especialmente relevante, como se verá más adelante, en relación con las medidas de corte sancionador, con la introducción de nuevas obligaciones para el contribuyente y con la modulación de determinados mecanismos como pueden ser la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria o la solicitud de aplazamientos y fraccionamientos de su pago. (p. 15)

<sup>190</sup> A ambos aspectos alude también el dictamen del Consejo de Estado:

Ello no obstante, se considera oportuno realizar un esfuerzo para atemperar aquellas previsiones que pueden desvirtuar el alcance y razón de ser de determinados mecanismos característicos del ámbito tributario, especialmente cuando en su configuración se atiende eminentemente a la finalidad recaudatoria de la medida propuesta o a su incidencia sobre posibles conductas fraudulentas y pasa a un segundo plano la perspectiva de los derechos y garantías que corresponden a todo contribuyente en el marco de los diferentes procedimientos tributarios. En este sentido, han de tenerse en cuenta especialmente las observaciones que se formulan a la redacción propuesta por el anteproyecto para diversos preceptos de la Ley general tributaria, entre los que cabe mencionar el artículo 81 (que posibilita la adopción de medidas cautelares durante la tramitación de las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías o con garantías diferentes a las que determinan la suspensión automática), el artículo 157 (que suprime el informe del actuario en las actas de disconformidad), el artículo 161 (en relación con las solicitudes de suspensión, fraccionamiento y aplazamiento, compensación y pago en especie, y su incidencia en el inicio del periodo ejecutivo), el artículo 175 (en cuanto a la configuración de la responsabilidad solidaria), el artículo 209 (sobre el plazo para iniciar el procedimiento sancionador) y el artículo 233 (en cuanto a la posibilidad de continuación de las actuaciones administrativas cuando la deuda se encuentre en periodo ejecutivo y aunque se haya solicitado la suspensión). De especial relevancia son, también, las observaciones que se realizan a propósito del nuevo valor de referencia de los bienes inmuebles, estimándose necesario que, junto a los objetivos de simplificación de la tramitación administrativa y de reducción de la litigiosidad, se articule un sistema que garantice, en todo caso, una valoración individualizada de cada bien inmueble y su adecuación a la realidad física y jurídica de cada uno de ellos. Ello requiere un análisis sosegado de las distintas opciones que cabe instrumentar, con especial atención a las características que ha de incorporar un adecuado sistema de valoración conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Por lo demás, no hay que olvidar que muchas de estas cuestiones se proyectan igualmente sobre los criterios de valoración aplicables en relación con el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, cuya reforma legal, fundamentada en la doctrina del Tribunal Constitucional, podría abordarse conjuntamente. (p. 43)

No hay que insistir en el escaso o nulo éxito obtenido por el Consejo de Estado en sus recomendaciones, a la vista del contenido de la norma finalmente promulgada.

que claramente se relacionan entre sí, otras quedan muy ajenas a la finalidad o al rótulo de la ley y debieron regularse en disposiciones independientes. El propio título de la ley resulta extraño a su contenido, desde el momento en el que no solo se regulan materias ajenas completamente al mismo (el juego, por ejemplo), sino que su relevancia o magnitud no se perfila o delimita adecuadamente. A continuación, procederemos a analizar por bloques temáticos agrupados las modificaciones más sobresalientes de la nueva norma.

## 2.1. Las modificaciones relativas a la imposición sobre la renta. La transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 (ATAD 1)

### 2.1.1. Impuestos de salida y las nuevas previsiones sobre transparencia fiscal internacional. Las reformas operadas en la LIS, la LIRNR y el IRPF

#### 2.1.1.1. Impuestos de salida y transparencia fiscal internacional

La Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016 (conocida como Directiva ATAD 1), contempla determinadas previsiones dirigidas a luchar contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior a través de cinco medidas concretas<sup>191</sup>:

- a) Limitación de la deducibilidad de los intereses.
- b) Imposición de salida.
- c) Norma general contra prácticas abusivas.
- d) Normas relativas a las sociedades extranjeras controladas.
- e) Normas para hacer frente a las asimetrías híbridas.

Esta directiva establecía en el artículo 11 un plazo general de transposición que no debía superar el 31 de diciembre de 2018, sin perjuicio de que algunas otras reglas específicas

---

<sup>191</sup> La directiva considera que uno de sus objetivos fundamentales es mejorar la resistencia del mercado interior en su conjunto frente a las prácticas de elusión fiscal transfronteriza, y ese objetivo no puede ser alcanzado suficientemente por los Estados miembros de forma individual, toda vez que los sistemas nacionales que gravan la imposición sobre las personas jurídicas son dispares y una acción independiente por parte de cada Estado miembro no haría sino reproducir la actual fragmentación del mercado interior en materia de fiscalidad directa, persistiendo así las ineficiencias y falseamientos en la interacción de las distintas medidas nacionales, lo cual se traduciría en una flagrante descoordinación. Mediante el establecimiento de un nivel mínimo de protección del mercado interior, la directiva pretende alcanzar un grado básico de coordinación dentro de la Unión con el fin de materializar sus objetivos.

(derivadas de la Directiva [UE] 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva [UE] 2016/1164 [conocida como Directiva ATAD 2]) se postergaran a fechas más lejanas. De la combinación de ambas directivas, con sus plazos concretos de transposición, resultaba lo siguiente:

- a) Norma relativa a la «limitación de intereses»: la transposición debe realizarse a más tardar el 1 de enero de 2024.
- b) Norma relativa a la «imposición de salida»: el plazo de transposición finalizó el 31 de diciembre de 2019.
- c) Norma relativa a las «asimetrías híbridas»: su transposición debía realizarse a más tardar el 31 de diciembre de 2019.
- d) Norma relativa a las «asimetrías híbridas invertidas»: la fecha límite para su transposición es el 31 de diciembre de 2021.

Por lo tanto, la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 que realiza la nueva ley tiene carácter parcial y comprende básicamente lo relativo al artículo 5 (imposición de salida) y a los artículos 7 y 8 (normas sobre sociedades extranjeras controladas o TFI). Otras cuestiones, como la atinente a la limitación de intereses, se entiende ya incorporada a nuestro ordenamiento a través de la normativa reguladora del IS. Y lo mismo cabe señalar sobre las llamadas prácticas abusivas, cubiertas por nuestra normativa patria a través de las figuras de la calificación, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o la simulación reguladas por la LGT. La nueva ley, por lo tanto, no transpone las medidas encaminadas a la regulación de las normas sobre asimetrías híbridas invertidas, cuyo plazo de ejecución no se alcanzaría hasta el 31 de diciembre de 2021. Las premisas de las que parte la directiva ahora transpuesta en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor, resultando imprescindible a tal fin restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los distintos Gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria. Estos nuevos objetivos políticos se han traducido en recomendaciones de actuación concretas en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) de la OCDE. El Consejo Europeo acogió estos trabajos en sus Conclusiones de 13 y 14 de marzo de 2013 y de 19 y 20 de diciembre de 2013 y, en respuesta a la necesidad de lograr una imposición más equitativa, la Comisión, en su Comunicación de 17 de junio de 2015, estableció un Plan de Acción para un sistema de imposición sobre las sociedades más justo y eficaz en la UE. Los informes finales sobre los 15 puntos de acción de la OCDE contra la BEPS se hicieron públicos el 5 de octubre de 2015 y fueron acogidos por el Consejo en sus Conclusiones de 8 de diciembre de 2015, que subrayó la necesidad de encontrar soluciones comunes y a la vez flexibles, a escala de la UE, que se ajustasen a las conclusiones BEPS de la OCDE.

La Directiva (UE) 2016/1164 parte de una premisa programática: para el buen funcionamiento del mercado interior es esencial que, como mínimo, los Estados miembros cumplan

los compromisos que han adquirido en virtud del proyecto BEPS y, más en general, que adopten medidas destinadas a desalentar las prácticas de elusión fiscal y garantizar una fiscalidad justa y eficaz en la UE, de manera suficientemente coherente y coordinada. En un mercado caracterizado por la gran integración de las economías, es necesario adoptar enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada a fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior y potenciar al máximo los efectos positivos de la iniciativa contra la BEPS. Por otra parte, solo un marco común puede permitir evitar la fragmentación del mercado y poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad. La consecución de esos objetivos finales, a través de medidas nacionales de aplicación que se atengan a un planteamiento común en toda la Unión, pero con libertad de adaptación por parte de cada uno de esos ordenamientos patrios, aporta la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que dichas medidas son plenamente compatibles con el derecho de la Unión. En tal sentido, la directiva considera necesario establecer normas que refuercen el nivel medio de protección contra la planificación fiscal abusiva en el mercado interior. Y dado que esas normas tendrían que incorporarse a 28 sistemas nacionales distintos del IS, deben quedar circunscritas a nociones de carácter general, y su aplicación debe dejarse en manos de los Estados miembros, pues son ellos quienes se hallan mejor situados para configurar los elementos específicos de las mismas, de la forma que mejor se adapte a sus sistemas impositivos sobre las personas jurídicas. Este objetivo puede lograrse mediante el establecimiento de un nivel mínimo de protección interior en sectores específicos (en los puntos concretos a los que nos hemos referido con anterioridad) frente a las prácticas de elusión fiscal en los sistemas nacionales del IS en toda la Unión. La directiva, por lo tanto, considera necesario establecer normas contra la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo y para contribuir al logro de ese objetivo establece finalidades específicas en los siguientes ámbitos: limitación de la deducibilidad de los intereses, imposición de salida, norma general contra las prácticas abusivas, normas relativas a las sociedades extranjeras controladas y normas para hacer frente a las asimetrías híbridas. La directiva también aclara que, cuando la aplicación de dichas normas provoque una doble imposición, los contribuyentes deben poder beneficiarse de una deducción del impuesto pagado en otro Estado miembro o en un tercer país, según cada caso. Por tanto, resulta innegable que las normas no solo deben tener por objeto contrarrestar las prácticas de elusión fiscal, sino también evitar la creación de otros obstáculos al mercado como, por ejemplo, la doble imposición.

La transposición de las previsiones europeas sobre imposición de salida y transparencia fiscal internacional se lleva a cabo en la nueva ley a través de la reforma de los artículos 19.1 y 100 de la LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) y de los artículos 18 y 20 del TR-LIRNR (Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo)<sup>192</sup>. Adicionalmente, y para la perfecta adecuación al nuevo artículo 100 de la LIS, se introducen los oportunos cambios en

<sup>192</sup> Vid. los artículos primero.uno y segundo.cuatro de la nueva ley.

el artículo 91 de la LIRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre)<sup>193</sup>. Por lo que se refiere a lo primero, es decir, al *exit tax*, se regulan los casos en los que una empresa contribuyente residente en España traslada sus activos o su residencia a otro Estado miembro de la UE o a un tercer país que sea parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, habiéndose generado plusvalías en España. En tal caso, estas integrarán la base imponible del impuesto, incluso cuando no se hubiesen realizado en el momento mismo de la salida y frente al régimen hasta ahora vigente, en el que el pago del IS o del IRNR podía aplazarse hasta la fecha de transmisión de los elementos patrimoniales afectados, previéndose la posibilidad de fraccionar dicho pago por quintas partes anuales, es decir, en un plazo de cinco años. En el sentir de la directiva, la función de esa imposición de salida es garantizar que, cuando un contribuyente traslade activos o su residencia fiscal fuera de la jurisdicción fiscal de un Estado, este grave el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio, aun cuando la plusvalía en cuestión todavía no se haya realizado en el momento de la salida. Por consiguiente, resulta necesario especificar en cada normativa interna los casos en los que los contribuyentes están sujetos a normas en materia de imposición de salida y son gravados por las plusvalías no realizadas generadas en los activos que hayan trasladado. Asimismo, la directiva considera conveniente aclarar que las transferencias de activos, incluido el efectivo, entre una sociedad matriz y sus filiales no entran en el ámbito de aplicación de la norma prevista sobre la imposición de salida. A fin de calcular los importes, es fundamental fijar el valor de mercado de los activos trasladados en el momento de su salida, basándose en el principio de plena competencia. Así, y para garantizar la compatibilidad de la norma con el uso del método del crédito, es deseable que los Estados miembros puedan referirse al momento en que se pierde el derecho a gravar los activos trasladados y permitir que el Estado receptor impugne el valor de los activos trasladados establecido por el Estado de salida, cuando este valor no corresponda al del mercado, pudiendo los Estados miembros recurrir para ello a los mecanismos existentes de resolución de litigios. Para la directiva, los contribuyentes deben tener derecho a elegir entre el pago inmediato del importe evaluado del impuesto de salida o su pago aplazado, posiblemente, junto con los intereses y una garantía, durante algunos años, liquidando su deuda fiscal mediante pagos fraccionados. Asimismo, la directiva considera conveniente que los Estados miembros puedan solicitar a tal efecto que los contribuyentes afectados incluyan la información necesaria en una declaración. Eso sí, para la directiva, el impuesto de salida no debería aplicarse cuando el traslado de los activos revista carácter temporal y se prevea que los activos retornen al Estado miembro del responsable del traslado, cuando el mismo

<sup>193</sup> En la memoria del proyecto de ley ya se adelantaba que esta medida tenía un perímetro muy escaso y un impacto recaudatorio mínimo, tratándose más bien de normas de cierre o precautorias, pues en las mismas no subyace tanto el deseo de incrementar sustancialmente la recaudación cuanto de prevenir conductas que puedan minorar aquella. Ese número pequeño de contribuyentes afectados se verá, sin duda, más concernidos con el nuevo régimen, que pasa del régimen de diferimiento a otro de aplazamiento y fraccionamiento de pagos. La nueva redacción del artículo 91 de la LIRPF se la otorga el artículo tercero.cuatro de la nueva ley.

se realice a fin de cumplir los requisitos prudenciales de capital o a efectos de la gestión de la liquidez, o en aquellos casos de operaciones de financiación de valores o de entrega de activos como garantía. En lo atinente a lo segundo, es decir, la transparencia fiscal internacional, la nueva norma extiende sus efectos a las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes en el extranjero, incluyéndose nuevas partidas que deben ser objeto de imputación (*v. gr.*, las rentas derivadas de seguro y bancarias, así como de otras actividades financieras)<sup>194</sup>. Además, se especifica que el importe de los dividendos o participaciones en beneficios se reducirá en un 5 % en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones, salvo que concurren las circunstancias establecidas en el apartado 11 del

<sup>194</sup> La filosofía general contenida en la directiva sobre esta particular enfatiza la necesidad de apreciar supuestos de riesgo, pues de otra forma no tendría mayor sentido su aplicación:

Las normas sobre sociedades extranjeras controladas (SEC) permiten reasignar la renta de una filial controlada sujeta a un bajo nivel de imposición a su sociedad matriz. La sociedad matriz pasa entonces a tributar por la renta reasignada en su Estado de residencia a efectos fiscales. En función de las prioridades de ese Estado, las normas sobre SEC pueden aplicarse a toda una filial sujeta a imposición reducida o a categorías específicas de ingresos, o exclusivamente a la renta que haya sido desviada artificialmente a la filial. En particular, con el fin de garantizar que las normas sobre SEC constituyen una respuesta proporcionada a problemas de tipo BEPS, es fundamental que los Estados miembros que limiten sus normas sobre SEC a rentas que se hayan desviado artificialmente hacia la filial tengan como objetivo preciso situaciones en las que la mayor parte de las funciones decisorias que generaron la desviación de las rentas a nivel de la filial controlada se lleven a cabo en el Estado miembro del contribuyente. Con objeto de limitar la carga administrativa y los costes de cumplimiento, también debería resultar aceptable que dichos Estados miembros eximan a determinadas entidades con escasa rentabilidad o un escaso margen de beneficio que generen un menor riesgo de elusión fiscal. En consecuencia, es necesario que las normas sobre SEC incluyan los beneficios de los establecimientos permanentes cuando dichos beneficios no estén sujetos a imposición o estén exentos de impuestos en el Estado miembro del contribuyente. Sin embargo, en virtud de las normas sobre SEC, no procede gravar los beneficios de los establecimientos permanentes a los que se deniegue la exención fiscal con arreglo a las normas nacionales, debido a que estos establecimientos permanentes son tratados como si fueran sociedades extranjeras controladas. Para garantizar un nivel de protección superior, los Estados miembros podrían rebajar el umbral de control o emplear un umbral más elevado al comparar el impuesto sobre sociedades efectivamente pagado con el que se hubiera aplicado en el Estado miembro del contribuyente. Al trasponer las normas sobre SEC a su legislación nacional los Estados miembros podrían utilizar un umbral fraccionario del tipo impositivo lo suficientemente alto. Es conveniente abordar las situaciones que se produzcan tanto en terceros países como en la Unión. Para respetar las libertades fundamentales, conviene combinar las categorías de rentas previstas con una exclusión sustancial destinada a limitar, dentro de la Unión, el impacto de las normas a los casos en que la SEC de que se trate no realice una actividad económica de importancia. Es conveniente que las Administraciones tributarias y los contribuyentes cooperen para recabar los hechos y circunstancias pertinentes para determinar si se está aplicando la norma de exclusión sustancial. Debería ser aceptable que, al transponer las normas sobre SEC al derecho nacional, los Estados miembros usen listas blancas, grises o negras de terceros países, que sean elaboradas conforme a determinados criterios establecidos en la presente directiva, y puedan incluir el nivel del tipo impositivo del impuesto sobre sociedades, o recurrir a listas blancas de Estados miembros elaboradas con arreglo a estos criterios.

artículo 21 de LIS. Asimismo, se señala que, a los efectos del importe de los beneficios sociales sin distribución necesarios para incrementar el valor de adquisición imprescindibles en el cálculo de la renta derivada de la transmisión de las participaciones, se reduzcan en un 5 % en concepto de gastos de gestión.

La valoración general realizada por el Consejo de Estado a la transposición de la directiva en la nueva ley fue positiva, debiendo destacarse que, con fundamento en su artículo 3, se ha mantenido la opción por un nivel de protección más elevado de las bases imponibles que el resultante de la propia norma de la UE, lo que se evidencia, por ejemplo, en la regla de imputación de la renta total obtenida por la entidad no residente o el establecimiento permanente cuando no se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales (art. 100.2 de la LIS)<sup>195</sup>. Ahora bien, se ha cuestionado la exclusión de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional prevista para determinadas rentas (dividendos y ganancias patrimoniales) obtenidas por sociedades *holding* residentes en el extranjero cuando concurren determinadas circunstancias que determinan situaciones o estructuras de buena fe y dotadas de racionalidad empresarial, no constitutivas de esquemas o montajes artificiales, como un porcentaje de participación en entidades no inferior al 5 %, tiempo de tenencia de la participación no inferior a un año o disposición de una organización de medios materiales y personales para la gestión de las participaciones. El propio Ministerio de Hacienda, en respuesta a las observaciones realizadas en este punto al anteproyecto de ley, ya señaló que dichas rentas, a su juicio, no eran exceptuadas del ámbito de aplicación de la directiva por su artículo 7<sup>196</sup>, sin que fuese de aplicación tampoco el

<sup>195</sup> La propia directiva señala la necesidad de:

aclarar que la aplicación de las normas contra la elusión fiscal que figuran en la presente directiva no debe afectar a la obligación de los contribuyentes de cumplir con el principio de plena competencia ni al derecho del Estado miembro a ajustar al alza una deuda tributaria, de conformidad con el principio de plena competencia, en su caso.

Y también recuerda la directiva que, salvo los mecanismos considerados falseados, en los demás casos, el contribuyente debe tener derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales, garantizando así la aplicación uniforme de esas normas generales en situaciones de ámbito nacional, dentro de la Unión y en relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran, por lo que, a la hora de evaluar si debe considerarse que un mecanismo está falseado o no, puede permitirse a los Estados miembros considerar todos los motivos económicos válidos, incluidas las actividades financieras.

<sup>196</sup> El artículo 7 de la directiva señala a este respecto lo siguiente:

1. El Estado miembro de un contribuyente considerará una entidad o un establecimiento permanente cuyos beneficios no estén sometidos a imposición o estén exentos de imposición en dicho Estado miembro, como sociedad extranjera, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) en el caso de una entidad, cuando el contribuyente, solo o conjuntamente con sus empresas asociadas, posea una participación directa o indirecta de más del 50 % en los derechos de voto, o posea directa o indirectamente más del 50 % del capital o tenga derecho a percibir más del 50 % de los beneficios de dicha entidad, y

b) el impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por sus beneficios por parte de la entidad o del establecimiento permanente de que se trate sea menor que la diferencia entre el impuesto sobre sociedades que se habría aplicado a dicha entidad o establecimiento permanente en virtud del sistema del impuesto sobre sociedades aplicable en el Estado miembro del contribuyente y el impuesto sobre sociedades efectivamente pagado sobre sus beneficios por la entidad o establecimiento permanente de que se trate.

A efectos del párrafo primero, letra b), el establecimiento permanente de una sociedad extranjera controlada que no esté sometida a imposición o esté exenta de impuestos en el territorio fiscal de la sociedad extranjera controlada no se tendrá en cuenta. Además, el impuesto sobre sociedades que se hubiera aplicado en el Estado miembro del contribuyente se considerará calculado de conformidad con las normas del Estado miembro del contribuyente.

2. Cuando una entidad o establecimiento permanente reciba la consideración de sociedad extranjera controlada según lo dispuesto en el apartado 1, el Estado miembro del contribuyente incluirá en la base imponible:

a) las rentas no distribuidas de la entidad o las rentas del establecimiento permanente que se deriven de las siguientes categorías:

- i) intereses u otras rentas generadas por activos financieros,
- ii) cánones u otras rentas generadas por propiedad intelectual e industrial,
- iii) dividendos y rentas procedentes de la enajenación de acciones,
- iv) rentas procedentes del arrendamiento financiero,
- v) rentas procedentes de actividades de seguros, actividades bancarias u otras actividades financieras,
- vi) rentas procedentes de la facturación de sociedades que perciben ingresos por ventas y servicios comprados y vendidos a empresas asociadas, añadiendo un valor económico escaso o nulo.

La presente letra a) no será de aplicación cuando la sociedad extranjera controlada lleve a cabo una actividad económica de importancia basada en una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones, de lo que darán fe los hechos y circunstancias pertinentes.

Cuando la sociedad extranjera controlada esté registrada o situada en un tercer país que no forme parte del Acuerdo EEE, los Estados miembros podrán decidir abstenerse de aplicar el anterior párrafo; o

b) las rentas no distribuidas de la entidad o establecimiento permanente derivadas de mecanismos falseados que se han establecido con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal.

A efectos de la presente letra b), un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que la entidad o establecimiento permanente no poseyera los activos o no hubiera asumido los riesgos que generan una parte o la totalidad de su renta si no estuviera controlada por una sociedad en la que las personas influyentes ejercen funciones, pertinentes en relación con dichos activos y riesgos, que contribuyen a la generación de la renta de la sociedad controlada.

3. Cuando, en virtud de las normas de un Estado miembro, la base imponible de un contribuyente se calcule con arreglo al apartado 2, letra a), el Estado miembro podrá optar por no considerar una entidad o establecimiento permanente como sociedad extranjera controlada según lo previsto en el apartado 1 si un tercio o menos de las rentas de la entidad o establecimiento permanente pertenecen a alguna de las categorías previstas en el apartado 2, letra a).

supuesto general de exclusión relativo a la realización de actividades económicas previsto en el último párrafo del apartado 2 a) del referido precepto, para el que no bastaría con disponer simplemente de una organización para la gestión de las participaciones (en la interpretación particular y sesgada, añadimos nosotros, que en ocasiones otorga a todo ello la DGT). Por lo demás, se señalaba que las consecuencias prácticas de dicho ajuste serían de hecho muy limitadas, al operar en la mayoría de los casos la exención prevista en el artículo 21 de la LIS (sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español).

Tal razonamiento, sin embargo, no convenció al Consejo de Estado, que se mantuvo mucho más proclive a mantener la referida exclusión<sup>197</sup>. Planteamiento correcto, sobre todo,

---

Cuando, en virtud de las normas de un Estado miembro, la base imponible de un contribuyente se calcule con arreglo al apartado 2, letra a), el Estado miembro podrá optar por no considerar las sociedades financieras como sociedades extranjeras controladas si un tercio o menos de las rentas de la entidad derivadas de las categorías previstas en el apartado 2, letra a), proceden de transacciones con el contribuyente o con sus empresas asociadas.

4. Los Estados miembros podrán excluir del ámbito de aplicación del apartado 2, letra b), a una entidad o establecimiento permanente:

a) con beneficios contables no superiores a 750 000 EUR e ingresos no comerciales no superiores a 75 000 EUR, o

b) cuyos beneficios contables no representen más del 10 % de sus gastos de explotación durante el periodo impositivo.

A efectos de lo dispuesto en la letra b) del párrafo primero, los gastos de explotación no podrán incluir el coste de los bienes vendidos fuera del país en el que está registrada la sociedad o en el que está situado el establecimiento permanente a efectos fiscales ni los pagos a empresas asociadas.

<sup>197</sup> Dictamen 279/2020:

A juicio de este Consejo de Estado, los elementos que ofrece el derecho europeo para dilucidar la cuestión planteada apuntan a la posibilidad de mantener la previsión contenida en la redacción vigente del apartado 4 del artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre sociedades:

a) El artículo 7.2 de la directiva, tras enumerar las rentas que deben ser incluidas en la base imponible de la sociedad extranjera controlada, establece que la anterior previsión «no será de aplicación cuando la sociedad extranjera controlada lleve a cabo una actividad económica de importancia basada en una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones, de lo que darán fe los hechos y circunstancias pertinentes». Los términos de la directiva no conducen necesariamente a la conclusión de que, a los efectos de su artículo 7, la actividad de tenencia y gestión de participaciones de entidades no es una actividad económica. Una actividad económica «de importancia» para una entidad *holding* puede ser la de tenencia y gestión de participaciones en entidades, siempre que cuente para ello con los medios materiales y personales suficientes para realizar dicha actividad.

b) En la misma línea se sitúa el concepto de actividad económica que ha manejado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al aplicar las reglas sobre la libertad de establecimiento contenidas en los artículos 49 a 55 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en relación con el régimen de transparencia fiscal internacional (entre otras, Sentencia de 12 de septiembre

si no se olvida que el TJUE ha interpretado (entre otras, en sus Sentencias de 7 de septiembre de 2017 (caso Eqiom SAS, anteriormente Holcim France SAS y Enka SA contra Ministre des Finances et des Comptes Publics, asunto C-6/16) y de 20 de diciembre de 2017 (caso Deister Holding AG als Gesamtrechtsnachfolger der Firma Traxx Investments N. V. y Juhler Holding A/S contra Bundeszentralamt für Steuern, asuntos acumulados C-504/16 y C-613/16) que el hecho de que la «actividad económica» consista en la administración de participaciones no justifica por sí misma la inaplicación de la directiva matriz-filial ni, en general, la introducción de restricciones a la libertad de establecimiento. Tampoco es necesario señalar que la aplicación del régimen de TFI a dividendos y plusvalías que no han sido objeto de reparto a la matriz española sitúa a las entidades españolas que invierten en el exterior en una clara desventaja competitiva con las entidades locales de aquellos países donde se invierte y en los que sí se aplica la exención de dividendos y plusvalías, minorándose así tanto la rentabilidad como la liquidez de dichas compañías.

Asimismo, las diferentes enmiendas de los grupos parlamentarios abundaron sobre otros aspectos, tales como la necesidad de modificar a la baja los porcentajes propuestos para la aplicación del régimen de transparencia fiscal, proponiendo que fuese inferior al 50 %<sup>198</sup>, o

---

de 2006, asunto C-196/04, Cadbury Schweppes Plc y Cadbury Schweppes Overseas Ltd vs Commissioners of Inland Revenue, Sentencia de 13 de noviembre de 2014, asunto C-112/14, Comisión vs. Reino Unido, y Sentencia de 7 de septiembre de 2017, asunto c-6/16, Equiom SAS (anteriormente Holcim France SAS) y Enka SA vs Ministre des Finances et des Comptes Publics). En todos estos pronunciamientos, el Tribunal de Justicia incluye dentro del ámbito de protección de la libertad de establecimiento a las actividades económicas pasivas o puramente inversoras, que incluyen la actividad económica de tenencia y gestión de participaciones, siempre que cumplan un requisito esencial, como es que la actividad realizada por la entidad extranjera sea real, que no constituya una implantación ficticia o un montaje puramente artificial («filial fantasma o pantalla»).

En definitiva, no parece que exista obstáculo desde la perspectiva del derecho de la Unión Europea para mantener la exclusión contenida en la redacción vigente del artículo 100.4 de la Ley del impuesto sobre sociedades, siempre, claro está, que su procedencia se vincule al cumplimiento de aquellos requisitos que garanticen la existencia de una actividad real y se someta a los controles pertinentes (mecanismos de intercambio de información fiscal entre los Estados). En todo caso, si se opta por suprimir dicha previsión, deben exponerse con mayor detalle los argumentos en que se fundamenta tal opción, pues parece de todo punto insuficiente afirmar que se basa en una determinada interpretación de la Dirección General de Tributos (sin precisar nada más) o que tiene unos efectos muy limitados. (p. 20)

<sup>198</sup> Así, por ejemplo, la enmienda número 44 (Congreso de los Diputados) del Grupo Parlamentario VOX, en su justificación, razonaba de la siguiente forma:

Se propone que para aplicar el régimen de transparencia fiscal «TFI», el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el artículo 100 por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, sea inferior al 50 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con la LIS (tanto la redacción actualmente vigente de la letra b del apartado 1 del artículo 100 LIS como la incluida en el proyecto de ley contemplan «que sea inferior al 75 %». Esta medida conlleva la aplicación del régi-

la posibilidad de que se recogiese lo dispuesto por el artículo 8.1 de la directiva, relativa al cómputo de las rentas de las sociedades extranjeras controladas, que prevé la posibilidad de aplazar las pérdidas de la entidad o del establecimiento permanente a periodos fiscales subsiguientes<sup>199</sup>. De particular relevancia parecen algunas otras sugerencias, finalmen-

---

men de TFI a rentas sujetas a menos de un 12,5 % (y no a menos del 18,75 % si se conserva la redacción actual) en la jurisdicción de su generación cuando en España se les hubiera aplicado el tipo general del 25 %. Esta medida es más razonable y apropiada por los siguientes motivos: (i) El 12,5 % es superior al tipo nominal del 10 % exigido como mínimo en el artículo 21.1 b) LIS para aplicar la exención a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades. (ii) A su vez, países comparables de nuestro entorno y pertenecientes a la UE así lo contemplan. Así, Francia (país en que, para 2021 la tasa estándar es del 27,5 % para grandes empresas por la totalidad de sus beneficios imposables y del 26,5 % para empresas y grupos con consolidación fiscal con un ingreso inferior a 250 millones de euros. Para 2022, una tasa fija del 25 % deberá aplicarse a todas las empresas sea cual fuere su ingreso). Por su parte, Italia (tipo general del 24 %), Bélgica (tipo general del 25 %); Polonia (tipo general del 19 %) y Portugal (impuesto de sociedades para las empresas residentes del 21 %) excluyen la aplicación del régimen TFI cuando la entidad no residente haya tributado en al menos un 50 % de su tipo impositivo. Por último, Alemania (tipo general del 15 %) aplica el régimen de TFI cuando la entidad no residente haya tributado en menos de un 25 % de su tipo impositivo. (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 49)

<sup>199</sup> El artículo 8.1 de la Directiva (UE) 2016/1164 señala a estos efectos que:

Cuando sea de aplicación el artículo 7, apartado 2, letra a), las rentas que deben incluirse en la base imponible del contribuyente se calcularán con arreglo a las normas de la legislación relativa al impuesto sobre sociedades del Estado miembro en el que el contribuyente tenga su residencia o esté situado a efectos fiscales. Las pérdidas de una entidad o establecimiento permanente no se incluirán en la base imponible, pero se podrán aplazar, de conformidad con la legislación nacional, y tener en cuenta en periodos fiscales subsiguientes.

Así lo propuso la enmienda número 86 del Grupo Parlamentario Popular (*vid.* Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 109), para el que la ausencia de inclusión de la posibilidad de compensación de dichas rentas negativas comportaría la vulneración del principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la CE, por cuanto se desvincularía la cuantía económica del IS de la capacidad económica de los contribuyentes que, pese a sufrir pérdidas que lastren su tesorería, resultados o fondos propios, sin embargo, deberían hacer frente a cuotas del IS como si nunca se hubiesen producido. En relación con esto mismo, el Grupo Parlamentario VOX, en su enmienda número 46 en el Congreso de adición al artículo 26.1 de la LIS, propuso la inaplicación del límite previsto por dicho precepto en el periodo impositivo en el que la entidad residente en territorio español trasladase su residencia fuera de este o se produjese su extinción, con el fin de que esas bases imposables negativas no se perdiesen irremisiblemente. La justificación de dicha propuesta fue la siguiente:

La inaplicación de los límites al aprovechamiento de bases imposables negativas en supuestos en que una entidad residente traslada su residencia fuera de este tiene los siguientes motivos: El cambio de residencia a otro país equivale a su extinción en la jurisdicción que se abandona, generándose la tributación regulada en el artículo 19.1 LIS que es equivalente a la de extinción de una entidad residente (salvo supuestos de aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS). Permite la compensación de las rentas positivas con la integridad de las rentas negativas generadas por gastos necesarios para la obtención de las rentas gravadas en aplicación del artículo 19.1 LIS. Limitar la aplicación de bases imposables negativas

te desatendidas por la ley, como la posibilidad de aumentar los supuestos de exclusión de aplicación del régimen de imputación de rentas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes cuando la entidad no residente o el propio establecimiento permanente fuese residente o se ubicase en otro Estado sujeto a un marco regulatorio similar o equivalente al de las directivas de la UE y hubiese suscrito con España convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal con cláusula que habilitase el intercambio de información y siempre que el contribuyente acreditase motivos económicos válidos como la gestión y administración de participaciones sociales, o se tratase de una IIC sometida a un marco regulatorio equivalente. Sobre todo, porque no hacerlo así, máxime cuando el artículo 7.2 de la directiva permite dicha exclusión, evidenciaría una obsesión por una recaudación mínima respecto de los beneficios generados en el extranjero no distribuidos, desligada completamente del principal fin perseguido por la directiva y su normativa de transposición, consistente en la aplicación del régimen de TFI como instrumento de lucha contra las prácticas elusivas y el fraude fiscal. O cuando con-

---

en supuestos de cambio de residencia conlleva la pérdida definitiva de las mismas impidiendo su aprovechamiento definitivo pues no podrán ser aprovechadas en la jurisdicción de su generación ni tampoco en la de su destino. Tal limitación va en contra de la jurisprudencia del TJUE emanada de la Sentencia Marks Spencer de 13 de diciembre de 2005 (asunto n.º C-446-03), posteriormente recogida en otras como la Sentencia Skatteverket vs Memira Holding AB recauda el 19 de junio de 2019 (asunto n.º C-607/17) y la Sentencia Skatteverket vs Holmen AB también de 19 de junio de 2019 (asunto n.º C-608/17). El TJUE declaró que una restricción a la libertad de establecimiento ligada a una limitación al derecho de una sociedad a deducir las pérdidas de una filial extranjera, cuando se permite la deducción de las pérdidas de una filial residente, se justifica por la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de impedir el riesgo de doble imputación de las pérdidas, así como el de evasión fiscal. Además el Tribunal de Justicia precisó que, aunque se trate de una restricción en principio justificada, no deja de ser desproporcionado que el Estado de residencia de la sociedad matriz excluya la posibilidad de que esta compute las pérdidas de una filial no residente, que se consideran definitivas, cuando la filial no residente ha agotado las posibilidades de tener en cuenta las pérdidas en que haya incurrido en su Estado de residencia en el periodo impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en ejercicios anteriores en su caso, mediante una transferencia de dichas pérdidas a un tercero o la imputación de estas a los beneficios obtenidos por la filial durante ejercicios anteriores, y no existe la posibilidad de que las pérdidas de la filial extranjera puedan tenerse en cuenta en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero, en especial, en caso de cesión de la filial a este. Nótese la mayor desproporción incluso que la ya reflejada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se produciría si no se permitiese la deducción de pérdidas generadas en territorio español que tras el traslado de domicilio pasan a ser pérdidas definitivas, suponiendo adicionalmente una limitación a la libertad de establecimiento. Si es desproporcionado que el Estado de una sociedad matriz excluya la posibilidad de que esta compute las pérdidas de una filial no residente que se consideran definitivas, más desproporcionado aún es que el traslado de la propia matriz conlleve que las propias pérdidas no puedan ser aprovechadas definitivamente ni tan siquiera en la jurisdicción de su producción y ni tan siquiera compensando las plusvalías tácitas gravadas con ocasión del cambio de domicilio en aplicación del artículo 19.1 LIS. (Boletín de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 55)

curran los supuestos previstos por el artículo 7.4 de la directiva (las acciones de las entidades no residentes estuviesen admitidas a negociación en un mercado regulado, lo que constituiría prueba plena de que no hay motivos elusivos o propósito defraudatorio alguno, o la entidad no residente o el establecimiento permanente no tuviese beneficios contables superiores a 750.000 euros o sus beneficios contables no representasen más del 10 % de sus gastos de explotación durante el periodo impositivo). Y eso por no hablar de lo que todo ello podría comportar de restricción de un principio europeo tan fundamental como el de la libre circulación de capitales (uno de los cuatro pilares del mercado único), que impide cualquier tipo de discriminación con entidades no residentes y entre Estados miembros y terceros países. El TJUE, en su Sentencia de 10 de abril de 2014 (caso *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company contra Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, asunto C-190/12), ya señaló a este respecto que la libre circulación de capitales resulta de aplicación a los dividendos pagados por las empresas radicadas en un Estado miembro a fondos de inversión establecidos en terceros Estados. Por lo tanto, si el fondo de inversión residente en un tercer Estado demuestra su comparabilidad con un fondo de inversión residente en la UE, y al mismo tiempo existe un marco regulatorio de intercambio de información entre ambos países, quedaría prohibido, en principio, cualquier tipo de discriminación fiscal<sup>200</sup>. El TS, como no podía ser de otra manera, se ha hecho eco de este fundamental principio en su Sentencia de 14 de noviembre de 2019 (rec. núm. 3023/2018)<sup>201</sup>, luego ra-

<sup>200</sup> STJUE de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12):

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) El artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales, se aplica en una situación, como la controvertida en el asunto principal, en la que, en virtud de la normativa fiscal nacional, los dividendos pagados por sociedades establecidas en un Estado miembro a un fondo de inversión establecido en un Estado tercero no son objeto de exención fiscal, mientras que los fondos de inversión establecidos en ese Estado miembro gozan de tal exención.

2) Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE han de interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, en virtud de la cual no pueden gozar de una exención fiscal los dividendos pagados por sociedades establecidas en ese Estado miembro a un fondo de inversión situado en un Estado tercero, siempre que exista entre ese Estado miembro y el Estado tercero de que se trate una obligación convencional de asistencia administrativa mutua que permita a las autoridades tributarias nacionales comprobar la información remitida, en su caso, por el fondo de inversión. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, en el asunto principal, examinar si el mecanismo de intercambio de información previsto en esa relación de cooperación permite efectivamente que las autoridades tributarias polacas comprueben, en su caso, la información facilitada por los fondos de inversión establecidos en el territorio de los Estados Unidos de América sobre los requisitos relativos a la creación y al desarrollo de sus actividades, con el fin de determinar si operan dentro de un marco normativo equivalente al de la Unión.

<sup>201</sup> STS de 14 de noviembre de 2019:

Estamos, pues ante un vacío normativo al respecto, no existía al momento de la solicitud de devolución cauce ni trámite dispuesto para poder llevarlo a efecto; cualquier exigencia formal para la efectiva realización, en los términos antes apuntados por la jurisprudencia europea, en

tificada por otras muchas (SSTS de 21 de enero de 2021 –dos– [recs. núms. 6760/2018 y 5086/2018]; de 25 de enero de 2021 [rec. núm. 6304/2018]; de 28 de enero de 2021 [rec. núm. 6037/2018]; de 29 de enero de 2021 [rec. núm. 4492/2018] y de 4 de febrero de 2021 [rec. núm. 5675/2018]). Por lo tanto, gravar dividendos de terceros Estados mediante la aplicación del régimen de TFI, cuando en iguales condiciones no se aplica dicho régimen a dividendos de países de la UE, atenta contra el principio de libertad de movimiento de capitales<sup>202</sup>. Por último, tampoco prosperaron las objeciones formuladas a la transposición

---

base al alcance del principio de libre circulación de capitales, no puede ser de tanta exigencia que impidan u obstaculicen gravemente la obtención del beneficio que legítimamente pudiera corresponder al interesado. Llegados a este punto ha de convenirse que se ha producido la vulneración del principio de libre circulación de capitales previsto en el art. 63 del TFUE; que la parte recurrente tiene el legítimo derecho de solicitar la devolución de la retención indebidamente realizada; ante el vacío legal de la forma en que debe articularse la solicitud y los medios para acreditar, en este caso, la equivalencia o similitud ya referida, aun cuando le correspondía a la solicitante de la devolución acreditar dicha circunstancia esencial, la misma cumplió mediante la aportación de los medios que tuvo por conveniente intentando acreditar sería y rigurosamente dicha equivalencia –la propia sentencia da cuenta de los medios utilizados y e incluso su mayor amplitud que en otros casos–; existiendo mecanismo para el intercambio de información entre España y EEUU en los términos vistos, en caso de duda correspondía a las autoridades españolas recabar la información necesaria a las autoridades de EEUU para poder comprobar dicha equivalencia. Por tanto, al no haber actuado la Administración de dicho modo –se limitó a iniciar procedimiento de comprobación, y justificar la retención del 15 % en base a la Ley IRNR y CDI–, debe prosperar la pretensión actora y en su consecuencia declarar su derecho a la devolución de lo indebidamente retenido y sus intereses.

<sup>202</sup> Así lo pusieron de manifiesto diversas enmiendas al articulado del proyecto de ley en el Congreso. *Vid.*, por ejemplo, la enmienda número 86 del Grupo Parlamentario Popular (Boletín de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, pp. 108 y ss.) o la enmienda número 44 del Grupo Parlamentario VOX (Boletín de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, pp. 52 y ss.). La STS de 2 de marzo de 2021 (rec. núm. 3834/2019) también enfatiza sobre el particular señalando a este respecto lo siguiente:

No puede aceptarse, pues, la tesis del abogado del Estado de que no estamos ante una actividad económica, ni que no resulte aplicable los arts. 63 del TFUE y 40 del AEEE, en tanto que se produce el ejercicio de prerrogativas o poderes públicos excluidas de su ámbito de aplicación, puesto que con independencia de que un fondo soberano de inversión se identifique con el Estado que es su titular, aparte de que sea su propietario o ejerza su control o su gestión, pues como se desprende de los documentos a los que se ha hecho referencia es manifiesto la complejidad de los instrumentos que se emplean, que dan lugar a una gama heterogénea de modalidades, lo realmente determinante es que estamos ante inversores en el mercado de capitales que emplean instrumentos de comercio privado en competencia directa con los actores privados, lo cual neutraliza el elemento soberano como criterio o dato de relevancia para delimitar la actividad y considerar que en dicha actividad inversora se está ejerciendo poderes públicos. Como pone de manifiesto la sentencia de instancia la actividad que analizamos conforma una de las modalidades propias de los movimientos de capital, Directiva 88/361, a los que se le aplica los principios contenidos en los tratados y en particular el reconocido en el art. 63 del TFUE de libre circulación de capitales. Los fondos soberanos son vehículos de inversión financiera y como cualquier otra inversión en el mercado de capitales quedan afectados y sometidos a la

realizada en los artículos 19 de la LIS y 18 de la LIRNR respecto al mecanismo de fraccionamiento previsto por la Directiva (UE) 2016/1164 para el pago de los respectivos impuestos y la exigencia de constitución de garantías. La crítica más general, relativa a la escasa adecuación de la terminología legal finalmente empleada, a la norma europea fue rebatida adecuadamente por el Consejo de Estado<sup>203</sup>. No así, sin embargo, las serias objeciones a otras cuestiones de mayor fuste, como el escaso margen de 10 días para constituir las; la posibilidad contemplada por la propia directiva de excepcionar su aportación cuando opere la responsabilidad regulada en el artículo 57 de la LIS (art. 5.3 de dicha directiva) o la previsión de supuestos de retorno para el caso de que la entidad que trasládase su residen-

---

regulación establecida en la UE respecto de todos los inversores en los mercados de capital; asegurando la libre competencia con los instrumentos de inversión propios y habituales del sector privado. A nuestro entender resulta incuestionable que le afecta directamente el principio de libre circulación de capitales, que trasciende no ya solo a los Estados miembros y a los Estados del Espacio Económico Europeo, sino también a países terceros, aunque en este caso el dato no tenga trascendencia alguna. Por tanto, cuando se analiza y se aplica la legislación pertinente sobre el ámbito en el que estamos, no cabe distinción alguna entre inversores extranjeros y nacionales, sin perjuicio de las causas previstas en el tratado que excepcionan el régimen general, siendo aplicable la misma regulación que rige en la UE y, claro está, también, las disposiciones propias del derecho fiscal de los Estados miembros, sin que pueda establecerse diferencias de trato por el lugar de residencia o lugar en donde se haya producido la inversión del capital; rigiendo y siendo esencial en su articulación el principio de libre circulación de capitales, en tanto que el art. 63 del TFUE prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales, en sus dos proyecciones, esto es, igualdad de trato en el mercado prohibiendo toda discriminación, e igualdad de acceso al mercado prohibiendo cualquier obstáculo. Sin que sea aceptable una regulación nacional que distinga entre inversores extranjeros e inversores nacionales para establecer diferencias que supongan una discriminación prohibida, por lo que debe desestimarse este motivo opuesto por el Sr. abogado del Estado, puesto que, sin duda alguna, a los fondos soberanos, como instrumentos de inversión en activos financieros, GPFPG y Fondo de Reserva de la Seguridad Social, le son de aplicación el principio de libre circulación de capitales consagrado en los arts. 63 del TFUE y 40 del AEEE, lo cual trasciende a los potenciales contribuyentes que utilicen dichos instrumentos, en este caso, los titulares de los fondos que nos ocupan.

En el mismo sentido, la STS de 11 de febrero de 2021 (rec. núm. 4777/2018).

<sup>203</sup> Dictamen 279/2020:

A juicio de este Consejo, no cabe apreciar una vulneración de la norma europea. El artículo 5.3 de la directiva prevé la constitución de garantía «en caso de que exista un riesgo demostrable y real de impago», mientras que la norma proyectada alude a «indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado». Es cierto que los términos empleados al realizar la transposición no son idénticos a los del mencionado artículo 5.3; pero no hay que olvidar, como se ha reiterado en numerosos dictámenes, que la técnica de reproducción literal de las directivas no se considera, en general, la más adecuada y que es preciso tomar en consideración el conjunto del ordenamiento interno para adoptar la terminología que mejor se ajuste al preciso sentido jurídico de la expresión utilizada por la norma europea. En este sentido, la terminología utilizada por el anteproyecto responde a la ya empleada en la Ley general tributaria para delimitar este supuesto de hecho, por ejemplo, en el ámbito de las medidas cautelares (art. 81) o materia de asistencia en la recaudación (art. 177 *terdecies*). (p. 21)

cia fuera de territorio español adquiriese de nuevo la condición de contribuyente, pudiendo solicitar en tal caso la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos afectados<sup>204</sup>.

<sup>204</sup> Vid., por ejemplo, la enmienda número 43 del Grupo Parlamentario Vox (Boletín de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 45), en cuya justificación se señalaba lo siguiente:

Se trata de una medida que se propone a imagen y semejanza de la ya existente en el ámbito del IRPF para supuestos equivalentes (artículo 95 bis de la Ley 35/2006), de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio), en el que el contribuyente que adquiere de nuevo la residencia fiscal en España, sin haber transmitido los títulos que dieron lugar al impuesto de salida, tiene derecho a solicitar la devolución de las cantidades ingresadas en su momento junto a los correspondientes intereses de demora, desde el día en que se realizó el ingreso hasta que se ordene el pago. La recuperación de la cuota ingresada se propone como una opción del contribuyente con el fin de que pueda optar entre (i) el valor fiscal determinado por el Estado miembro de la UE de salida, salvo que no refleje el valor de mercado (si no opta por la devolución de la cuota ingresada), o (ii) el valor fiscal determinado por el Estado miembro de la UE de salida que, salvo que no refleje el valor de mercado, coincidirá con el valor fiscal en territorio español una vez minorado en el importe correspondiente a la diferencia de valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales integrado en la base imponible por el contribuyente con ocasión del traslado de su residencia fuera del territorio español, y de la aplicación del primer párrafo del artículo 19.1 LIS.

También el PNV, en su enmienda número 85 (Boletín de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 103), insistía en esa imprevisión legal sobre el posible retorno, proponiendo la inclusión de dos supuestos de recuperación de la cuota del impuesto ingresada en aplicación del artículo 19.1 de la LIS: a) Si la entidad que trasladó su residencia fuera del territorio español adquiriese de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos afectados; b) Si la entidad que trasladó su residencia fuera del territorio español afectase los elementos patrimoniales previamente transferidos a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas de la deuda correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de dichos elementos patrimoniales. Como justificación a su propuesta, señalaba lo siguiente:

Esta medida ya existe en el ámbito del IRPF para supuestos equivalentes (artículo 95 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio), en la que el contribuyente que adquiere de nuevo la residencia fiscal en España, sin haber transmitido los títulos que dieron lugar al impuesto de salida, tiene derecho a solicitar la devolución de las cantidades ingresadas en su momento junto a los correspondientes intereses de demora, desde el día en que se realizó el ingreso hasta que se ordene el pago. La recuperación de la cuota ingresada se propone como una opción del contribuyente con el fin de que se pueda optar entre (i) el valor fiscal determinado por el Estado miembro de la UE de salida que, salvo que no refleje el valor de mercado, coincidirá con el valor fiscal en territorio español una vez minorado en el importe correspondiente a la diferencia de valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales

Como síntesis de lo anterior, la nueva ley, mediante la reforma del artículo 19.1 de la LIS, permite optar por fraccionar el pago del impuesto de salida por quintas partes anuales iguales cuando el cambio de residencia se efectúe a otro Estado miembro o a un Estado que forme parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, debiéndose ejercitar dicha opción en la declaración del impuesto correspondiente al periodo impositivo concluido con ocasión del cambio de residencia, con obligación de efectuar el pago de la primera fracción en el plazo voluntario de declaración correspondiente a dicho periodo impositivo. Tal fraccionamiento determinará el devengo de intereses de demora, pero sin necesidad de constituir garantía al respecto, salvo que se aprecien indicios racionales de que el cobro de la deuda tributaria pudiera verse frustrado o gravemente dificultado. Dicho fraccionamiento se extinguirá total o parcialmente (debiéndose ingresar las cantidades pendientes en el plazo de un mes desde que se produzca la pérdida de vigencia) cuando los elementos se transmitan a un tercero, con ocasión de un traslado a un país tercero o cuando el sujeto pasivo entre en liquidación, concurso o procedimiento equivalente. La nueva ley dispensa de la aplicación de las reglas previstas en el artículo 19.1 de la LIS a los elementos patrimoniales transferidos que estén relacionados con la financiación o la entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, pero siempre que se prevea que vuelvan a territorio español para efectuarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente radicado en España. También la LIRNR, en el artículo 18.5, prevé el supuesto de traslado de activos al extranjero desde un establecimiento permanente situado en España<sup>205</sup>. A este respecto, la nueva ley prevé la misma posibilidad de fraccionamiento y el impuesto de salida cuando se produzca un traslado de la actividad al extranjero (no de elementos asilados). Tanto en el caso del LIS como de la LIRNR se establece expresamente que, en los casos de imposición de salida a un Estado miembro de la UE, el valor determinado por este será aceptado como valor fiscal en nuestro país, salvo que el mismo no reflejase el adecuado valor de mercado.

En lo relativo a la TFI, y como ya hemos señalado, se reforman los artículos 100 de la LIS y 91 de la LIRPF, incorporando la novedad de que la imputación se extiende no solo a las rentas obtenidas por entidades participadas por el contribuyente, sino también a las obtenidas por sus establecimientos permanentes radicados en territorios de baja o nula tributación. Además, se incluyen nuevos tipos de rentas imputables no previstas hasta ahora en la normativa interna (seguro, crediticias, arrendamiento financiero, así como otras actividades financieras que no se obtengan en el ejercicio de actividades económicas). Se contempla, además, una nueva categoría de renta pasiva, relativa a la derivada de la realización de operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en

---

integrado en la base imponible por el contribuyente con ocasión del traslado de su residencia fuera del territorio español, y de la aplicación del primer párrafo del artículo 19. 1 LIS.

<sup>205</sup> De esta manera, la nueva ley modifica el apartado 5 del referido artículo 18 del TRLIRNR añadiendo los apartados 6, 7 y 8.

las que la entidad no residente o establecimiento permanente añada un valor económico escaso. No obstante, tampoco se va mucho más allá, pues el nivel de protección de nuestra normativa es superior al existente en la propia directiva, tal y como reconoce la propia exposición de motivos de la nueva ley. Así, por ejemplo, nuestro derecho vigente permite que se imputen más rentas por TFI que las señaladas en la directiva, tal y como acontece con las derivadas de la titularidad de bienes inmuebles o de actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas con personas o entidades vinculadas que sean residentes en territorio español cuando determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes. La reforma operada por la nueva ley establece no obstante en este último caso que no se incluya la renta positiva cuando al menos dos tercios de los ingresos de estas actividades no procedan de operaciones con entidades vinculadas, elevándose el umbral anterior, que se situaba en el 50 % de tales ingresos.

### 2.1.2. Otras reformas operadas en la LIS y la LIRNR

Asimismo, la nueva Ley 11/2021, en el artículo primero, apartado dos, modifica la letra a) del apartado 4 del artículo 29 de la LIS estableciendo requisitos adicionales para que las SICAV puedan aplicar el tipo de gravamen especial del 1 %<sup>206</sup>. Como es sabido, estas sociedades forman parte de IIC, se rigen por la Ley 35/2003 y el Real Decreto 1082/2012 y tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos. El régimen fiscal especial establecido para las IIC no alcanza la totalidad de las mismas, sino solo a aquellas que reúnan determinados requisitos, quedando el resto sometidas al régimen general del IS<sup>207</sup>. En el caso de las SICAV, dicho régimen especial se condicionaba hasta ahora al número de accionistas o partícipes, de manera que un número inferior a 100 determinaba que la tributación se realizase conforme al régimen general del impuesto, mientras que un número igual o superior al centenar comportaba la aplicación del régimen especial, pero no se exigía para cada uno de esos partícipes una inversión mínima, lo que determinaba concentraciones de porcentajes muy elevados de capital en unos pocos socios (al resto, con una participación simbólica, se les denominaba en la jerga financiera «mariachis» o «acompañantes de paja»), desvirtuándose así el carácter colectivo de la sociedad. Además de la ventaja que representa el tipo especial del 1 %, las SICAV gozan de un diferimiento en el pago de impuestos, al no tener que declarar los beneficios, en el

<sup>206</sup> Previsión que se introdujo a través de enmienda en la tramitación del Senado, pues no constaba originariamente en el proyecto de ley.

<sup>207</sup> Dicho régimen especial se concreta en: a) Un tipo de gravamen del 1 %; b) La inexistencia del derecho a la exención de rentas derivadas de participaciones en el capital otras entidades (art. 21 de la LIS) ni las deducciones para evitar la doble imposición internacional (arts. 31 y 32 de la LIS); c) Inexistencia de obligación de efectuar pagos fraccionados o de cumplimentar determinadas obligaciones formales.

caso de que los hubiera, hasta tanto no se produzca la venta de las acciones<sup>208</sup>. La nueva ley exige un porcentaje de participación de todos ellos de al menos 2.500 euros, determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones. Y si se tratase de SICAV por compartimentos, a los efectos de determinar ese número mínimo de accionistas de cada compartimento, solo pueden computarse aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 12.500 euros, de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones. Además, el número mínimo de accionistas previsto deberá concurrir durante el número de días que represente al menos las tres cuartas partes del periodo impositivo. Ninguno de esos requisitos resultará de aplicación a las sociedades de inversión libre ni a las sociedades cuyos accionistas sean exclusivamente otras IIC (art. 6.5 del Real Decreto 1082/2012) ni a las sociedades inversión de capital variable índice cotizadas (art. 79 del Real Decreto 1082/2012). El cumplimiento de todos esos requisitos relativos al número de partícipes y al nivel de su participación puede ser comprobado por la AEAT, a cuyo efecto la SICAV deberá mantener y conservar durante el periodo de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad.

No obstante, y para aquellas SICAV que acordasen su disolución y liquidación, se prevé un régimen transitorio que permite trasladar la inversión a otras IIC que cumplan los requisitos para mantener el tipo de gravamen reducido del 1 % en el IS. De esta forma, se introduce en la LIS una disposición transitoria cuadragésima primera (art. primero.seis de la nueva ley) intitulada «Disolución y liquidación de determinadas sociedades de inversión de capital variable», pudiendo acogerse a la referida disolución y liquidación aquellas SICAV que durante el año 2022 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y realicen con posterioridad a dicho acuerdo, dentro de los seis meses posteriores, todos los actos o negocios jurídicos necesarios según la normativa mercantil hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación. Dicha disolución se somete al siguiente régimen fiscal especial:

- a) Estará exenta del ITP y AJD en su modalidad de OS.
- b) Durante los periodos impositivos que concluyan hasta la cancelación registral se les seguirá aplicando el tipo de gravamen del 1 % en IS.
- c) A los efectos del IRPF, IS e IRNR, los socios de la SICAV en liquidación no integrarán en la base imponible las rentas derivadas de la liquidación de la entidad,

<sup>208</sup> El número de SICAV en España es de 2.340, con 355.467 accionistas que tienen 28.703 millones de euros, según los datos de la patronal de gestoras INVERCO. A finales de 2020 eran 2.434 SICAV con 27.598 millones en activos. Aunque este año hay disoluciones, el grueso se espera para el ejercicio próximo. También hubo un *boom* de cierres de estas sociedades el año pasado, antes de la subida del 23 % al 26 % para ganancias por rentas del capital de más de 200.000 euros. Así, cerraron 154 SICAV o el 6 % durante 2020, con salidas de dinero por un importe de 1.238 millones de euros. En total, desde el máximo de 3.368 sociedades en 2018, en la actualidad hay ya un 30 % menos.

siempre que el total de dinero o de bienes que les corresponda como cuota de liquidación se reinvierta en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en otra SICAV con un número de partícipes de al menos 100 o en fondos de inversión de carácter financiero con un número mínimo de partícipes de al menos 100, en cuyo caso, las nuevas acciones o participaciones adquiridas o suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad objeto de liquidación. Eso sí, el socio debe comunicar a la SICAV en liquidación su decisión de acogerse a la reinversión y esta deberá tener por objeto la totalidad del dinero o bienes que integren la cuota de liquidación del socio, sin que sea posible una reinversión parcial, aunque dicha totalidad podría materializarse en una o en varias IIC. El plazo para esa reinversión es el de siete meses contados desde la finalización del plazo para la adopción del acuerdo de disolución con liquidación de la SICAV.

- d) La reinversión estará también exenta del impuesto sobre las transacciones financieras.
- e) No existirá obligación de practicar pagos a cuenta del correspondiente impuesto personal del socio sobre las rentas de las liquidaciones de la SICAV cuando el socio se acoja el régimen de reinversión<sup>209</sup>.

<sup>209</sup> La banca está a la espera de una respuesta de la DGT para salvar SICAV con fusiones, ante la consulta realizada hace varios meses por el accionista mayoritario de una SICAV. La cuestión planteada es si la fusión entre varias sociedades de este tipo constituye un motivo económico válido para cumplir con el régimen fiscal especial de estos vehículos de ahorro, ya que, si se considera que se trata de un simple motivo fiscal, perderían las ventajas. La cuestión, por lo tanto, es saber si una fusión de varias SICAV para aumentar la dispersión de los socios se entiende como un motivo económico y no fiscal, a fin de mantener el régimen especial de tributación. Sin duda, podría argumentarse que esos motivos económicos válidos existen, como la unificación de la gestión, el aprovechamiento de las economías de escala y la reducción de las comisiones y costes, como los de administración o auditoría, pero habrá que esperar a la respuesta de la DGT. No obstante, y con independencia de la respuesta que pueda dar esa dirección general, bastaría transformar la SICAV en SL con actividad de *holding* o sociedad de cartera para salvar la situación. De esa manera, no empeorarían su situación porque el IS se aplica sobre el beneficio, y estas sociedades solo lo tendrían cuando vendiesen los fondos o acciones que tuviesen en cartera y, mientras no lo hiciesen, solo incrementarían su activo con las plusvalías latentes, pero sin tener que tributar por ello. Si tendrían que hacerlo si quisiesen cambiar las acciones o fondos por otros, ya que el traspaso de fondos sin factura tributaria únicamente se aplica a las personas físicas, no a las jurídicas. Ahora bien, eso normalmente se haría solo en los casos en los que las inversiones experimentasen pérdidas, con lo que la sociedad tampoco tributaría. Nótese, además, que esas SICAV reconvertidas en SL gozarían de una ventaja adicional: no estarían sometidas a la regulación ni a la supervisión de la CNMV, por lo que nadie controlaría su actividad. Ello implicaría, por ejemplo, que no tuviesen que respetar los límites de riesgo y las exigencias de diversificación de sus carteras o que podrían invertir en productos vetados, como los *hedge funds* (fondos no regulados que pueden adoptar grandes riesgos y que se dirigen a las fortunas o los inversores institucionales). Asimismo, tampoco estarán sujetas a las obligaciones de transparencia actuales, por lo que la información pública de lo que ganan o pierden las SICAV de personajes conocidos del empresariado español dejarían de hacerse pública. Además, resulta inne-

Este régimen transitorio se remite a la Ley de IIC y a la normativa del IS, lo que obliga automáticamente a realizar esa reinversión en fondos y sociedades españolas, impidiendo redirigir los fondos o el dinero de la liquidación a un fondo o una SICAV internacional domiciliada, por ejemplo, en Luxemburgo (que constituye el centro neurálgico de la industria de este tipo de inversiones). Sin embargo, la norma no regula cuánto tiempo debe mantenerse esa reinversión en la IIC española a la que el inversor traspasa el dinero de la SICAV disuelta, lo que permitiría realizar un segundo traspaso inmediatamente posterior a otro fondo o SICAV internacional, sin vulnerar la normativa, puesto que la ley reguladora de las IIC tampoco establece ninguna restricción temporal a la hora de realizar traspasos entre fondos y SICAV con más de 500 accionistas sin tener que pagar ningún peaje fiscal. Ciertamente es que dicha práctica quizá acarree una posible inspección de la AEAT, pero las posibilidades de defensa en tal caso serían halagüeñas, toda vez que impedir dichas prácticas vulneraría las libertades comunitarias consagradas en los artículos 63 y 65 del TFUE y una evidente discriminación a las IIC con pasaporte europeo que se comercializan en España (una práctica desterrada por la jurisprudencia de nuestro TS). No obstante, y para evitar el celo de los funcionarios de Hacienda, lo aconsejable sería quizá que esa segunda inversión se realizase de forma progresiva una vez transcurridos los seis meses, a fin de poder justificar así razones de estrategia de inversión en el trasvase, toda vez que muchas de las SICAV afectadas por la nueva normativa son de un tamaño inferior a los 5 millones de euros, incluso rozando el límite patrimonial de los 3 millones.

La nueva Ley 11/2021, a través del artículo primero.tres, modifica también el apartado 2 del artículo 36 de la LIS, relativo a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, con el establecimiento de varios requisitos que deberán cumplir los productores cinematográficos encargados de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes para poder aplicar así la deducción prevista legalmente<sup>210</sup>. Por un lado, se exige la obtención de certificado emitido por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la comunidad autónoma, acreditando el carácter cultural de la producción, con el objeto de dar cumplimiento a lo dispuesto en la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, de 15 de noviembre de 2013, de manera que se incorpore en los títulos de crédito finales de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal; la colaboración, en su caso, del Gobierno de España, las comunidades autónomas, las *film commissions* o las *film offices* que hubiesen intervenido de forma directa en la realización del rodaje u otros procesos de producción desarrollados en España, así como, en su caso,

---

gale que este nuevo estatus puede acarrear consecuencias muy negativas para la industria financiera española. Hasta ahora mismo, es decir, antes de la promulgación de la nueva ley, las SICAV invertían la mayor parte de su patrimonio en fondos españoles o distribuidos por entidades bancarias nacionales, lo que dejarán de hacer cuando dirijan su mirada a los *hedge funds*, lo cual restará muchas comisiones e ingresos al sector financiero patrio, traducándose en pérdidas de cientos de empleos.

<sup>210</sup> Modificación esta también introducida en el Senado, al no constar originariamente en el proyecto de ley.

los lugares específicos de rodaje en España y, para el supuesto de obras audiovisuales de animación, el lugar donde radicase el estudio al que se le encargó el servicio de producción, y, por el otro, la garantía de que los titulares de los derechos autoricen el uso del título de la obra y del material gráfico y audiovisual de prensa que incluya de forma expresa lugares específicos del rodaje o de cualquier otro proceso de producción realizado en España para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que puedan llevar a cabo las entidades estatales, autonómicas o locales con competencias en materia de cultura, turismo y economía, así como por las *film commissions* o *film offices* que intervengan en la realización del rodaje o la producción. Al igual que en el caso de las SICAV, se añade una disposición transitoria cuadragésima segunda a la LIS (art. primero.siete de la nueva Ley 11/2021) con el fin de aclarar que, aquellos contratos relativos a producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos y demás obras audiovisuales respecto de las que el contrato por el que se encargó la ejecución de la producción hubiera sido firmado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la nueva ley, no tengan que cumplir los nuevos requisitos establecidos por esta y de los que ya hemos dado explicación.

Se modifica, asimismo, a través del artículo primero.cinco de la Ley 11/2021, el apartado 1 del artículo 119 de la LIS, relativo a la baja del índice de entidades en una simple mejora técnica, toda vez que el concepto de «fallido» no es predicable de los créditos, sino más bien de los entes deudores.

En lo que respecta al IRNR, el artículo segundo de la nueva ley modifica el apartado 4 del artículo 9 y el artículo 10 del TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, atinentes a la representación. En realidad, se trata de meras mejoras técnicas que tienen por objeto favorecer las libertades de establecimiento y circulación, de conformidad con el derecho de la UE. Ese artículo 10 sufre así una nueva numeración con modificaciones en sus apartados 1 y 2<sup>211</sup>.

<sup>211</sup> Que quedan redactados de la siguiente manera (solo se transcriben los párrafos nuevos introducidos):

1. Los contribuyentes por este impuesto que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refieren los artículos 24. 2 y 38 de esta ley, o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida o a la posesión de un bien inmueble en territorio español, así lo requiera la Administración tributaria.

En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, lo anterior no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

[...]

## 2.1.3. Las reformas operadas en el IRPF

### 2.1.3.1. La nueva redacción a la letra h) del apartado 2 del artículo 14 de la LIRPF

El artículo tercero.uno de la nueva ley introduce esta modificación pretendiendo con ello adecuar el régimen de imputación temporal en el caso de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión al nuevo marco reglamentario del sector y, en concreto, al Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, que ha supuesto una variación de las condiciones que han de cumplir los activos en los que las entidades aseguradoras invierten las provisiones. Hasta ahora, el precepto legal se remitía al artículo 50 («bienes y derechos aptos para la inversión de las provisiones técnicas») del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre. Con la modificación legal introducida por el artículo tercero.uno de la nueva ley, la inversión de las provisiones de cada conjunto de activos debe efectuarse en aquellos que cumplan las normas establecidas en el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015, que es precisamente el precepto que contiene las normas sobre inversiones de las entidades aseguradoras y reaseguradoras<sup>212</sup>.

---

2. Cuando se trate de personas residentes o entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en otro Estado miembro de la Unión Europea, actuarán ante la Administración tributaria por medio de las personas que ostenten su representación de acuerdo con las normas de representación legal y voluntaria establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria. En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, lo anterior será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

<sup>212</sup> La valoración que a dicha modificación otorgó el Consejo de Estado fue positiva:

Se ha planteado en el expediente si la remisión no debiera hacerse al artículo 90 del real decreto últimamente citado (Real Decreto 1060/2015) que regula los «activos que representan las provisiones técnicas en aquellos seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión». Frente a dicha propuesta, se afirma en el expediente que la remisión al artículo 89 cobra sentido si se tiene en cuenta que en la actualidad no se establecen límites expresos de diversificación y dispersión en cuanto a los bienes y derechos a computar para la cobertura de provisiones técnicas (como establecía el artículo 53 del anterior reglamento); y que, por entenderse necesario introducir alguna cautela en esa línea para que proceda la no aplicación de la regla especial de imputación temporal prevista en el precepto comentado, se requiere una remisión al mencionado artículo 89, que consagra los principios de prudencia y diversificación de activos. No se objeta la opción propuesta, que determina la exigencia, a los efectos de la no aplicación de la regla de imputación temporal señalada, de mayores requisitos que los que resultan sin más del artículo 90 del Real Decreto 1060/2015, cuyo apartado 1 establece que «para los activos que representan las provisiones técnicas en aquellos seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión se deberá respetar el artículo 89. 1 a), b), c) y d)». Antes bien, merece una valoración positiva toda vez que garantiza que en las inversiones de cada conjunto de activos se respeten los principios de prudencia y diversificación de activos. En todo

2.1.3.2. Se modifica el apartado 2 del artículo 23 de la LIRPF con el fin de que la reducción del 60% del rendimiento neto positivo por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda solo resulte de aplicación si el ingreso fue declarado y autoliquidado por el contribuyente, pero no cuando es objeto de posterior comprobación administrativa

La LIRPF establecía hasta ahora dicha reducción con carácter general. Además, el TS había señalado expresamente que la interpretación correcta del término «rendimientos declarados» contenido en el artículo 23 de la LIRPF, en aplicación de la doctrina de la regularización íntegra, exigía desatender la posterior comprobación administrativa. En tal sentido, la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019) había confirmado lo señalado por la STSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de noviembre de 2018 (rec. núm. 798/2015), recurrida en casación por la Administración general del Estado, aseverando que:

El alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2016, 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, a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, ha de responderse en el sentido de que tal limitación se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones.

Esa misma doctrina defendía la STSJ de Madrid de 17 de septiembre de 2020 (rec. núm. 964/2012), abogando por que la reducción legal sobre los rendimientos del capital inmobiliario destinados al arrendamiento de vivienda pudiera aplicarse cuando, aun existiendo, no se hubieran declarado por el sujeto pasivo en la autoliquidación del IRPF, sino con posterioridad y, en concreto, iniciado el procedimiento de gestión con ocasión del trámite de alegaciones (doctrina ya recogida en sentencias de este mismo tribunal de 3 de octubre de 2014 [rec. núm. 964/2012] y de 29 de mayo de 2019 [rec. núm. 425/2018], en el caso incluso de una reducción del 100%)<sup>213</sup>.

Pues bien, para evitar que de esa doctrina del TS puedan beneficiarse quienes no declararon el arrendamiento en su autoliquidación del impuesto, con la nueva previsión legal se

---

caso, sería conveniente reflejar con la mayor claridad posible que este mayor nivel de exigencia se refiere exclusivamente a la aplicación del artículo 14.2 h) de la ley del impuesto, para lo cual bastaría con introducir al comienzo del párrafo esa precisión.

<sup>213</sup> La STSJ Cataluña de 21 de noviembre de 2019 (rec. núm. 384/2018) había considerado, sin embargo, que los rendimientos declarados no pueden serlo si se han puesto de manifiesto con ocasión de la actuación administrativa de comprobación. En el mismo sentido, la STSJ de Cataluña de 12 de junio de 2020 (rec. núm. 621/2019), con voto particular discrepante del propio ponente.

prohíbe la aplicación de la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente, incluso cuando tales circunstancias hubiesen sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del propio procedimiento inquisitivo (art. tercero.dos de la Ley 11/2021) <sup>214</sup>.

2.1.3.3. La modificación del artículo 36 de la LIRPF (transmisiones a título lucrativo) con el fin de someter a tributación las ganancias patrimoniales generadas con ocasión de determinados supuestos de adquisiciones lucrativas por causa de muerte con efectos de presente (pactos sucesorios) contenidos en el derecho civil propio de determinadas comunidades autónomas (fundamentalmente, definición balear y apartación y mejora con entrega de bienes gallega)

Los pactos sucesorios constituyen herencias en vida, es decir, anticipos de dichas herencias en vida del causante que se imputan a una parte del caudal hereditario, que ya no se recibirá con ocasión del fallecimiento y son propias fundamentalmente del derecho civil autonómico gallego y balear<sup>215</sup>. La modificación introducida en el artículo 36 de la LIRPF constituye una vieja aspiración de la Administración tributaria por dos circunstancias muy concretas:

- a) La merma recaudatoria que se produce con ocasión de estas operaciones pacificas por causa de muerte, que permiten actualizar valores en el caso del receptor y eliminar así el incremento de patrimonio que se produciría si esas mismas transmisiones fuesen consideradas *inter vivos*<sup>216</sup>.

<sup>214</sup> Esta medida no constaba originariamente en el proyecto de ley y fue introducida vía enmienda número 192 por el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, con la siguiente motivación:

El propósito de esta enmienda es limitar la aplicación de la reducción a los rendimientos netos positivos calculados por el contribuyente en la autoliquidación presentada antes del inicio de actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria. De esa forma, se incentiva el cumplimiento voluntario y espontáneo por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias. Por tanto, la reducción solo se puede aplicar sobre el rendimiento neto positivo calculado por el contribuyente en su declaración-liquidación o autoliquidación, sin que proceda su aplicación sobre el rendimiento neto positivo calculado durante la tramitación de un procedimiento de comprobación. (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 234)

<sup>215</sup> También permitidas en País Vasco, Aragón, Cataluña y Navarra. En el resto del territorio nacional se prohíben, ex artículo 1271.2 del CC.

<sup>216</sup> *Vid.* Consultas de la DGT V1788/2020, de 5 de junio; V1790/2020, de 5 de junio; y V1792/2020, de 5 de junio, en las que se trataba de limitar los efectos que la Administración entendía como perjudiciales para los intereses de la Hacienda pública.

- b) La STS de 9 de febrero de 2016 (rec. núm. 325/2015), que había resuelto un recurso de casación en interés de ley, desestimando las pretensiones de la Abogacía del Estado y declarando plenamente legales esos pactos sucesorios, con independencia de las consecuencias fiscales que de los mismos se derivaran.

La novedad legal, operada por el artículo tercero.tres de la nueva Ley 11/2021, afecta fundamentalmente al llamado régimen de apartación y mejora con entrega de bienes gallego y al pacto sucesorio balear conocido como definición<sup>217</sup>. En su virtud, pueden los descendientes, legitimarios y emancipados renunciar a todos los derechos sucesorios o únicamente a la legítima que en su día pudieran corresponderles en la sucesión de sus ascendientes de vecindad autonómica determinada, en caso de alguna donación, atribución o compensación que de estos reciban o hubieran recibido con anterioridad. Lo que ocurría hasta ahora es que el beneficiario de dichas operaciones no se subrogaba en la posición del causante por los bienes adquiridos en vida, al tratarse de adquisiciones lucrativas por causa de muerte. Con la reforma, en el caso de que el heredero reciba los bienes antes de la muerte del causante y proceda a su enajenación, si esta se produce antes del fallecimiento o antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto, deberá hacerse cargo de la plusvalía, pero no desde que lo recibe, sino desde que se produjo la adquisición del bien por el testador. Dicho de otra manera, si el «heredero» transmite el bien o el negocio antes del fallecimiento del causante o con anterioridad al transcurso de esos cinco años, pierde la actualización de valor lle-

<sup>217</sup> Vid. Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia. También, Decreto legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares. El artículo 50 de dicho texto refundido señala:

Por el pacto sucesorio conocido por definición, los descendientes, legitimarios y emancipados, pueden renunciar a todos los derechos sucesorios, o únicamente a la legítima que, en su día, pudieran corresponderles en la sucesión de sus ascendientes, de vecindad mallorquina, en contemplación de alguna donación, atribución o compensación que de estos reciban o hubieran recibido con anterioridad. La definición sin fijación de su alcance se entenderá limitada a la legítima. El cambio de vecindad civil no afectará a la validez de la definición. La definición deberá ser pura y simple y formalizarse en escritura pública. Al fallecimiento del causante se aplicará, en su caso, lo dispuesto en el párrafo 3.º del artículo 47, a efectos de fijación de la legítima.

Y el artículo 51 del mismo texto refundido aclara que:

La definición deja sin efecto cualquier disposición relativa a la legítima del descendiente renunciante, sea cual sea la fecha del testamento. Respecto a otras disposiciones testamentarias a favor del descendiente renunciante, serán válidos, en la definición limitada a la legítima, la institución de heredero y el legado con cargo a la porción libre, sea cual sea la fecha del testamento. En la no limitada, serán válidas las disposiciones de carácter patrimonial ordenadas en testamento de fecha posterior a la definición y quedarán sin efecto las ordenadas en testamento de fecha anterior, sin que entre en juego la sustitución vulgar, excepto la dispuesta a favor de descendientes del descendiente renunciante que sea hijo único. Muerto intestado el causante, si la definición se ha limitado a la legítima, el descendiente renunciante será llamado como heredero, según las reglas de la sucesión intestada. Si no es limitada, quien la haya otorgado no será llamado nunca; sí que lo serán los descendientes del descendiente renunciante, excepto que del pacto resulte expresamente lo contrario o existan otros descendientes no renunciante o estirpes de ellos.

vada a cabo a través del ISD y se subroga en la fecha y valor de la adquisición del primigenio titular. Transcurridos dichos plazos (muerte del causante o el referido lustro), seguiría vigente la ventaja fiscal. La jurisprudencia del TSJ de Galicia ha sido constante señalando que la apartación no puede calificarse de donación, al faltar el ánimo de liberalidad<sup>218</sup>. Desde la perspectiva del transmitente y causante, no existía ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF (no hay plusvalía del muerto) y así lo ratificaron tanto el TS en su Sentencia de 9 de febrero de 2016 (rec. núm. 325/2015, de casación en interés de ley) como la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Desde el prisma del beneficiario o adquirente del pacto sucesorio, la regulación vigente hasta la fecha permitía actualizar el valor de adquisición del bien recibido con ocasión de la celebración de la apartación o definición, valorándose por la cuantía que resultase de aplicar la normativa del ISD, por lo que, en la posterior transmisión efectuada por el adquirente, solo se tributaba por la plusvalía generada desde el momento en el que se adquirió ese bien o derecho, sin quedar sometida a tributación la ganancia patrimonial derivada de la transmisión inicial<sup>219</sup>. Sobre esto último es sobre lo que incide la nueva regulación señalando que:

<sup>218</sup> En tal sentido, STSJ de Galicia de 3 de julio de 2013 (rec. núm. 16225/2009). Sobre la irrevocabilidad del pacto sucesorio, *vid.* STSJ de Galicia de 3 de marzo de 2011 (rec. núm. 16488/2009).

<sup>219</sup> La STSJ de Galicia de 26 de mayo de 2010 (rec. núm. 15565/2009) señala que el apartamiento, según reconoce la ley gallega de derecho civil, constituye un pacto sucesorio, en concreto, un pacto de no suceder, ya que el legitimario recibe en vida y, a cambio, queda privado de la condición de heredero forzoso, por lo que, en consecuencia, debe recibir el trato de adquisición por causa de muerte, y el tributo devengarse el día de la muerte del causante:

Se plantea en el presente recurso la cuestión referente al momento del devengo del impuesto sobre sucesiones y donaciones en los supuestos de apartaciones reguladas en el artículo 134 de la Ley de derecho civil de Galicia el cual establece que podrá adjudicarse en vida la plena titularidad de determinados bienes de cualquier clase, sin ninguna excepción, a quien tenga la condición de legitimario del adjudicante en el momento de la adjudicación, quedando este totalmente excluido de tal condición de legitimario con carácter definitivo, cualquiera que sea el valor de la herencia en el momento de deferirse.

Así, desde el punto de vista de la normativa tributaria aplicable el artículo 3.º de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones, establece [...]

Por su parte, el artículo 10 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, reproduce literalmente los tres apartados del precepto legal señalado, pero en el número segundo añade que «las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones».

Con base en este último precepto, los recurrentes, tras presentar escritura pública de apartación, se oponen a la liquidación practicada por entender que no se había producido el devengo al no haber fallecido el causante, momento que fija la ley para las adquisiciones por herencia, legado o título sucesorio.

Por su parte, la Administración sostiene que el devengo se produce con el otorgamiento de la escritura pública de apartación, aplicando el criterio plasmado en la Instrucción de la Dirección

Xeral de Tributos de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia n.º 1/1996, de 28 de febrero, por la que se establece el régimen de tributación de las «apartaciones» en el impuesto sobre sucesiones y donaciones; Instrucción que, a su vez, recoge el criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en consulta de 8 de febrero de 1996.

Tanto en la instrucción como en la consulta, se señala que a efectos del ISD no parece ofrecer dudas la naturaleza gratuita de la figura que se estudia: se trata de un incremento obtenido a título lucrativo, es decir, sin contraprestación por parte del adquirente, y además tiene su causa en uno de los supuestos de hecho imponible que la propia ley configura [art. 3.º 1 a) ley], y concluye que, al tratarse de un título sucesorio, serán de aplicación a esta figura las reducciones previstas en el artículo 20.2 de la ley para la determinación de la base liquidable, y que en caso de recibir otros bienes de la herencia del apartante, al margen de la condición de legitimario, al morir aquel, debería procederse a la acumulación del valor de los bienes objeto de la apartación a los que perciba por herencia con deducción de lo ingresado por la apartación; y en este caso, las deducciones del art. 20 de la ley solo serían aplicables en la segunda liquidación en caso de que no se hubieran agotado en su totalidad en el momento de liquidarse la apartación. [...]

En consecuencia, la determinación del régimen tributario aplicable, y por tanto el momento del devengo del impuesto en las «apartaciones», exige previamente analizar la naturaleza jurídica de dicha institución a fin de calificarla como adquisición *inter vivos* o *mortis causa*, en cuanto que es la distinción básica establecida por la ley.

En este sentido y atendiendo a la doctrina científica más pujante se considera dicha figura como un pacto sucesorio, en concreto, un pacto aleatorio de anticipo de legítima.

Sin ánimo de ser exhaustivos y, desde esta perspectiva, en cuanto a las relaciones entre apartante y apartado, estas no se regirán ya por las normas de los actos a título gratuito, sin más bien por las de los actos a título oneroso, ante la peculiar causa del apartamiento.

En consecuencia, no serían aplicables las reglas de revocación por supervivencia o superveniencia de hijos ni tampoco las de responsabilidad por evicción propias de los negocios lucrativos, sino las de los onerosos.

Así, entendemos que el apartamiento es un pago anticipado de la legítima: un pacto sucesorio por el que el apartante entrega al apartado, de presente, unos determinados bienes, a cambio de que este quede excluido, desde tal momento, de su eventual condición de legitimario.

Estaría caracterizado por las siguientes notas:

1. Requerir un acuerdo de voluntades entre personas capaces y con plenas facultades dispositivas.
2. Implicar una atribución actual de bienes en pago de la legítima que, sin en ese momento se abriese la sucesión del apartante, tendría derecho a recibir el apartado.
3. Tener carácter aleatorio.

Desde el punto de vista positivo y, por lo que se refiere a la fiscalidad de la figura, según el artículo 3.º de la Ley 29/1987 reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones constituye el hecho imponible: [...]

El artículo 11 del reglamento del impuesto especifica qué se entiende por título sucesorio y dispone «entre otros son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

- a) la donación *mortis causa*.
- b) los contratos o pactos sucesorios.

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

El TS, en la referida Sentencia de 9 de febrero de 2016, había considerado que quienes recurrían a los pactos o contratos sucesorios, aunque eludieran la tributación de esa ganancia patrimonial, ejercían de su derecho, sin que ello tuviese connotación negativa alguna y que, si tal extremo le parecía a la Administración inconveniente o elusivo, solo tenía que cambiar la ley o acudir a los instrumentos previstos a tal fin por la LGT, como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o la simulación<sup>220</sup>. Pues bien, eso es precisamente lo que ha hecho la nueva ley introduciendo la previsión de que el adquirente se subroge en el valor y fecha de adquisición del bien que tenía en el titular original en determinadas circunstancias, con el objeto de someter a gravamen el incremento patrimonial generado desde la adquisición inicial del bien hasta su transmisión mediante pacto o contrato sucesorio. Ahora bien, este gravamen únicamente se producirá si la enajenación del nuevo

---

El reglamento, pues, nos proporciona la clave para el tratamiento fiscal de la figura. Esta no podía calificarse de donación pues falta el ánimo de liberalidad –criterio al que atiende el propio reglamento del impuesto en el artículo 12 a) por ejemplo–, sino de un pacto sucesorio.

El encuadre sistemático y la naturaleza del apartamiento, lo dejan claro.

En consecuencia, dicho pacto debe recibir el trato de lo sucesorio, y, por un lado, entender que no se produce el devengo hasta el fallecimiento del causante por lo que no podrá exigirse el pago hasta ese momento y, por otro aplicarle a la atribución las reducciones previstas en el artículo 20 de la ley.

En consecuencia, hemos de colegir que el apartamiento, según reconoce la Ley gallega de derecho civiles es un pacto sucesorio, pues como tal lo encuadra en la sección cuarta del capítulo II, en concreto, un pacto de no suceder, ya que el legitimario recibe en vida y, a cambio, queda privado de la condición de heredero forzoso.

Como pacto sucesorio lo considera también la Instrucción 1/1996 de 28 de febrero de la Consellería de Economía en Facenda de la Xunta de Galicia.

<sup>220</sup> STS de 9 de febrero de 2016:

En definitiva la apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3 b) de la LIRPF; de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente, al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial. El hecho de que se pueda utilizar esta figura de la apartación para facilitar posibles fraudes fiscales, resulta un argumento ajurídico e inútil para ayudar a la interpretación del art. 33.3 b), puesto que en la mano de los responsables está el evitarlo, mediante los servicios de inspección o mediante la reforma legal incorporando cláusulas, como se conocen en algunas normas forales por ejemplo, para evitar esta conductas intolerables.

propietario se produce antes del fallecimiento del titular original o con anterioridad al transcurso de cinco años. Pese al rechazo que la medida ha ocasionado a la mayoría de grupos parlamentarios, apreciando en ello un atentado al derecho civil particular de determinadas comunidades autónomas, lo cierto es que el derecho tributario patrio no es muy proclive al escrupuloso respeto a dicho derecho civil, lo que ya fue objeto de análisis por parte del TC en su Sentencia 45/1989, sin que en ello se apreciase tacha de inconstitucionalidad alguna<sup>221</sup>.

<sup>221</sup> Así, por ejemplo, la enmienda número 47 del Grupo Parlamentario VOX en el Congreso de los Diputados señalaba como justificación lo siguiente:

Desde luego, la introducción de este precepto es un claro ataque a la competencia normativa de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en especial el ISD, así como una flagrante vulneración del artículo 6.4 de la propia LIRPF, ya que la renta puesta de manifiesto en la transmisión habrá tributado previamente el ISD. Desde luego, el precepto podría dar lugar a una situación de doble imposición y al planteamiento de posibles recursos de inconstitucionalidad. (Boletín Oficial de las Cortes Generales, 15 de enero de 2021, p. 56)

En la enmienda número 90 del Grupo Parlamentario Popular se apuntaba también esa posible inconstitucionalidad:

Dada su naturaleza, resulta obvio que su tributación debe ser idéntica a la establecida para las herencias por fallecimiento, ya que no existe causa o motivo para diferenciar su tributación por el hecho del fallecimiento del causante. Dicha diferenciación podría atentar contra el principio de igualdad establecido en el artículo 31 de la CE, ya que se trata de situación idéntica desde el punto de vista tributario, sin que el hecho del fallecimiento del causante otorgue a la operación ningún elemento de tipo tributario que permita dicha diferenciación. Como ha señalado el TC en su Sentencia de 26/04/1990, el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas. Serán iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores carezca de fundamento o resulte artificiosa, es decir, dicho principio prohíbe que situaciones económicamente iguales sean tratadas de distinta manera, lo que enlaza directamente con el principio de capacidad económica. Esta diferencia tributación también iría en contra del principio de neutralidad del sistema tributario en cuanto a los negocios jurídicos utilizados con la misma finalidad, ya que beneficia a unos (herencia por fallecimiento) frente a otros (pactos sucesorios) sin justificación objetiva. Por tanto, el párrafo que se propone suprimir va en contra de los principios que rigen el sistema tributario, alguno de ellos plasmados en el propio texto constitucional. La propuesta que se recoge en el proyecto de ley no solo es inadecuada por inconstitucional, sino que además es innecesaria para la prevención del fraude que se dice evitar. La LGT recoge en sus artículos 13 (calificación), 15 (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y 16 (simulación) medidas para reaccionar ante posibles actitudes fraudulentas, que obviamente exigen el correspondiente despliegue probatorio a la Administración. La norma propuesta lo que habilita es precisamente la dispensa de toda prueba a la Administración convirtiendo por disposición legal un negocio perfectamente válido en un fraude tributario sin que el contribuyente pueda enervar dicha ficción. La Administración tributaria a través de estas figuras deberá de probar que el dinero procedente de la venta del bien no repercute en el heredero sino en el causante. El proyecto de ley presume, por tanto, un comportamiento antijurídico que no admite prueba en contrario, teniendo la figura la naturaleza, no ya de presunción *iuris et de iure*, que exigiría una relación de causalidad entre el hecho base (pacto sucesorio) y el hecho consecuencia (transmisión fraudulenta a un tercero) que obviamente no existe ya que ni establece un plazo determinado para esa transmisión al tercero (la muerte del causante no puede entenderse un plazo válido ya que pueden ser muchos

#### 2.1.3.4. La modificación del artículo 94 de la LIRPF y la introducción de una nueva disposición transitoria trigésima sexta en ese mismo cuerpo legal

Estas modificaciones legales, operadas por la nueva ley en su artículo tercero.cuatro, tienen como objeto homogeneizar el tratamiento de las inversiones en determinadas IIC, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizadas (EFT, por sus siglas en inglés), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen. Así, se extiende a las IIC cotizadas que lo hagan en bolsa extranjera el tratamiento de las que cotizan en bolsa española respecto a la no aplicabilidad del régimen de diferimiento. Como es sabido, estas inversiones en EFT gozan de un tratamiento diferenciado respecto a las restantes IIC, por su particular régimen de transmisión, equivalente o similar al de las acciones. Dicho tratamiento diferenciado se plasma en dos previsiones muy concretas:

- a) No pueden aplicar el régimen de diferimiento por reinversión, conocido como régimen de traspasos.
- b) Se eximen de retención las rentas derivadas de su transmisión, de conformidad con lo establecido por el artículo 75.3 i) del RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Ambas especialidades solo resultaban hasta ahora de aplicación a los EFT españoles y a los EFT extranjeros armonizados cotizados en la bolsa española, excluyéndose los EFT extranjeros armonizados, inscritos y comercializados en España, pero que cotizasen únicamente en una bolsa extranjera. Ambas especialidades derivaban del parecer de la DGT en la Consulta V4596/2016, de 27 de octubre, al afirmar que, conforme a los artículos 94 de la LIRPF y 75 de su reglamento:

Es la comercialización de las participaciones o acciones mediante su cotización en el mercado bursátil español, sobre la base del cumplimiento de requisitos financieros homogéneos a los exigidos por la normativa española para los fondos cotizados y SICAV índice cotizadas con el alcance que fije la CNMV, lo que determina la aplicación en relación con los fondos y SICAV extranjeros comunitarios armonizados de las referidas excepciones a la obligación de retención y al régimen de diferimiento por reinversión<sup>222</sup>.

---

años), sino de una auténtica ficción legal. (Boletín Oficial de las Cortes Generales, 15 de enero de 2021, p. 114)

<sup>222</sup> Y por eso precisamente concluía la DGT que, cuando la comercialización en España de los fondos de inversión y de las SICAV no se realice mediante su cotización en el mercado bursátil español: 1) No será de aplicación a las ganancias patrimoniales que obtengan los inversores contribuyentes del IRPF derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de dichas instituciones la exclusión de retención o ingreso a cuenta prevista en el artículo 75.3 i) del reglamento; 2) Procederá la aplicación

La modificación legal introducida se separa así del criterio tradicional hasta la fecha de la DGT y extiende a los EFT que coticen en el extranjero el mismo tratamiento fiscal de los que cotizan en el mercado bursátil español, con la finalidad de evitar las distorsiones que genera el hecho de que productos financieros iguales o similares reciban un tratamiento distinto según el mercado financiero en el que coticen<sup>223</sup>. En resumen, la modificación atinente a la letra a) del apartado 1 del artículo 94 de la LIRPF se realiza simplemente para actualizar las referencias a las normas reglamentarias de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC (se sustituye la referencia al Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, por la del Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio). La reforma del artículo 94.2 a) de la LIRPF reviste mayor alcance, homogeneizando el tratamiento de las inversiones en determinadas IIC, co-

---

del régimen de diferimiento establecida en el último párrafo del artículo 94.2 a) de la ley del impuesto para los fondos cotizados y SICAV índice cotizadas a que se refiere el artículo 79 del reglamento de la Ley 35/2003, siempre que se cumplan todos los requisitos establecidos en el citado precepto.

<sup>223</sup> El Consejo de Estado, llamó la atención sobre la conveniencia de cargar más las tintas en la rentabilidad y competitividad de los instrumentos y no tanto en las posibles discriminaciones o contravenciones de las libertades comunitarias o en el concreto régimen fiscal que las EFT hayan de seguir:

Se ha cuestionado en el expediente no solo la regulación proyectada, sino la opción misma por un tratamiento fiscal diferenciado de los ETF respecto a las demás IIC, proponiéndose que la transmisión o reembolso de los ETF españoles y extranjeros esté sujeta a retención y que se admita la aplicación del régimen de traspasos. Se recuerda que la CNMV, en su informe anual de 2017, destacó que la penalización en el tratamiento fiscal de los ETF, en una tendencia a contracorriente del resto de los mercados financieros de nuestro entorno, ha hecho que disminuya de modo significativo su actividad; y se afirma que la prohibición de aplicar el régimen de traspasos constituye una discriminación indirecta para las sociedades gestoras extranjeras, ya que son estas las que en su mayoría ofertan ETF. Es claro que el replanteamiento del tratamiento fiscal de los EFT excede del objeto del anteproyecto de Ley sometido a consulta. Supuesto lo anterior, la opción de homogeneizar las reglas aplicables a todos los ETF con independencia del mercado en el que coticen, manteniendo ese tratamiento diferenciado, no parece contravenir las libertades comunitarias relativas a la prestación de servicios y a la circulación de capitales. Antes bien, la regulación proyectada «salva precisamente una desigualdad de trato que sí podría ser objetada por la Comisión», añadiéndose que «el hecho de que en España existan pocos ETF en comparación con el resto de la UE no permite afirmar que las gestoras de esos últimos estén discriminadas en relación con las gestoras españolas, ya que el tratamiento de ambas entidades es el mismo con independencia del eventual número de ETF que gestionen en bolsa española o en bolsa extranjera». Con todo, y a la vista de algunos de los datos que se han aportado en el expediente, pudiera resultar aconsejable una revisión de conjunto del régimen fiscal aplicable a este tipo de IIC, haciendo compatibles los objetivos de control y recaudación con una mejora de la competitividad en la comercialización de este tipo de productos y, en última instancia, de las condiciones ofrecidas a inversores y ahorradores. Por lo demás, no cabe sino reiterar la observación ya formulada en el precedente apartado 1 en cuanto a la improcedencia de incluir en la futura ley, por razones puramente de economía procedimental, la regulación de una materia propia de norma reglamentaria, como es en este caso la relativa a los pagos y retenciones a cuenta. La salvaguarda del principio de seguridad jurídica y el respeto a la jerarquía normativa conducen, por tanto, a considerar procedente la supresión de la proyectada nueva disposición adicional cuadragésima novena de la Ley 35/2006, que habrá de ser incorporada a la correspondiente norma reglamentaria. (Dictamen 279/2020, p. 25)

nocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (EFT), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen. Por lo tanto, la reforma permite la aplicación de ese régimen homogéneo, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o adopten como referencia, asimilándose así el régimen de IIC cotizadas en bolsas extranjeras al tratamiento de las que lo hacen en una bolsa española (sin que puedan aplicar el régimen de diferimiento por reinversión y queden asimismo excluidas del deber de retención, ex art. 75.3 i) del RIRPF<sup>224</sup>). De esta manera, también se amalgama o equipara la tributación de los socios o partícipes de los fondos y sociedades EFT, con independencia del concreto mercado bursátil en el que coticen. No obstante, y en virtud de la novedosa disposición transitoria trigésima sexta de la LIRPF (art. tercero.siete de la Ley 11/2021), esta regulación no resultará de aplicación a las participaciones o acciones que no cotizaran en bolsa española adquiridas con anterioridad al 1 de enero de 2022, de tal forma que podrán seguir aplicando el diferimiento a partir de dicha data, siempre que el obtenido del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de acciones o participaciones de IIC cotizadas EFT<sup>225</sup>.

#### 2.1.3.5. La adición de los apartados 6 y 7 a la disposición adicional decimotercera de la LIRPF, estableciéndose dos nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y manejo de monedas virtuales

La irrupción de las nuevas tecnologías ha comportado la aparición de dinero electrónico de curso legal como valor monetario almacenado por medios digitales (art. 1.2 de la Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico), así como de otros mecanismos, denominados monedas virtuales o criptomonedas, que no son de curso legal, pero cuya aceptación es cada vez mayor<sup>226</sup>. El artículo tercero.seis de la nueva ley establece una obligación de suministro

<sup>224</sup> La Consulta de la DGT V4596/2016, de 27 de octubre, ya señalaba a este respecto que:

Dado que la comercialización en España de los fondos de inversión y de las SICAV cotizados en bolsas europeas, no se realiza mediante su cotización en el mercado bursátil español [...] las instituciones comercializadas en España objeto de consulta no se verían afectadas por la exclusión de la aplicación del régimen de diferimiento establecida en el último párrafo del artículo 94.2 A) de la LIRPF para los fondos cotizados y SICAV índice cotizadas a que se refiere el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003.

<sup>225</sup> El Consejo de Estado, en su Dictamen 279/2020, criticó abiertamente esta reforma, pues, en lugar de equiparar los fondos cotizados en una bolsa extranjera a los fondos cotizados en España, a los efectos de extenderles o de homogeneizar las consecuencias negativas, debería haberse procedido a una revisión completa de la fiscalidad de todas las IIC que las dotase de mayor competitividad.

<sup>226</sup> Las divisas virtuales no son dinero electrónico, pues no se expresan en una unidad de cuenta tradicional (euros, por ejemplo), sino en una unidad de cuenta virtual (bitcoins, por ejemplo). Estas divisas no tienen un emisor único, sino que se crean directamente en una red mediante un algoritmo especial. Así, los usuarios que dispongan de direcciones bitcoin pueden poseer y transferir anónimamente bitcoins en cantidades variables dentro de su red y esas direcciones bitcoin podrían asimilarse con números de cuentas bancarias.

de información a la Administración tributaria sobre la totalidad de las monedas virtuales que se posean. Desde la aparición de las criptomonedas hace más de una década, las opciones de inversión y el número de inversores en activos digitales han crecido exponencialmente. Tal es el auge que hay ya más de 10.000 criptodivisas en el mercado y más de 100 millones de personas de todo el mundo invierten en este tipo de activos. Inversores institucionales, grandes corporaciones e incluso bancos centrales y Gobiernos están interesados por el sector y avanzando en la adopción de esta nueva tecnología financiera. El interés por las criptomonedas, las *blockchains* programables, los protocolos financieros descentralizados (DeFi), los *tokens* no fungibles (NFT) y, en general, el ecosistema de los activos digitales, es una tendencia que avanza imparable por todo el mundo. Si nos centramos en el mercado nacional, casi un tercio de los españoles esperan utilizar criptomonedas en un futuro no muy lejano. De hecho, España se sitúa como uno de los países europeos en los que la población muestra un mayor interés por los criptoactivos. Al igual que el dinero en efectivo, las monedas virtuales se caracterizan por preservar el anonimato de las partes intervinientes en las operaciones en las que se utilizan. No gozan de aceptación universal, como el dinero de curso legal, ni están garantizadas o respaldadas por un banco central. Además, su alta volatilidad, a la par que su elevada exposición al fraude, especialmente por los ataques de los *hackers*, han mermado su progresión, pero lo cierto es que cada vez un mayor número de comercios aceptan estas criptomonedas como medio de pago, y no solo en transacciones *online*, sino también en comercios físicos. La OCDE ha subrayado a este respecto la creciente relevancia de este medio de pago en el informe final de la acción 1 de BEPS en el que se analiza la forma de abordar los desafíos tributarios que plantea la economía digital<sup>227</sup>. La posibilidad de que estas criptomonedas se empleen para blanquear dinero, financiar actividades ilícitas y contribuir así a la expansión de la economía sumergida ha determinado honda preocupación, toda vez que la aparición de iniciativas dirigidas al intercambio de información sobre cuentas financieras (FATCA) o el Acuerdo multilateral de intercambio de información promovido por la OCDE (CRS), y al que se han adherido más de un centenar de países, no aborda la problemática constituida por estas criptomonedas, que corren así el riesgo de convertirse en una suerte de paraíso fiscal fuera de todo control<sup>228</sup>. Hasta la promulgación de la nueva ley no existía ningún precepto

<sup>227</sup> Así, en el párrafo 89 de dicho informe se enfatiza que:

El aumento del valor económico real que están experimentando las monedas virtuales suscita cuestiones normativas sustanciales. Algunas de ellas derivan de la naturaleza anónima de las transacciones. En el caso del bitcoin, por ejemplo, las transacciones se pueden llevar a cabo de forma completamente anónima, ya que para comprar bitcoins (o realizar operaciones con esta moneda) no es necesario suministrar ningún tipo de información personal identificativa.

<sup>228</sup> Vid. GAFI (2015). También la Comisión Europea muestra preocupación al respecto, y en tal sentido existe ya una propuesta por la que se modifica la Cuarta Directiva ant blanqueo para incluir entre las entidades obligadas a cumplir con las normas de diligencia debida en blanqueo de capitales a las plataformas de intercambio de moneda electrónica, así como a los proveedores de monederos electrónicos. Asimismo, existe un mandato para que la Comisión emita nuevo informe acompañado de una propuesta para crear y mantener un registro centralizado de usuarios y direcciones de monederos electrónicos al que tendrían acceso las unidades de inteligencia financiera (cualquier autoridad europea similar al SEPBLAC espa-

en la normativa española dirigido al control de estas nuevas modalidades de pago (criptomonedas, plataformas mediadoras de pago, etc.), pese a que ya venían siendo objeto de seguimiento por parte de las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017 de la AEAT. Asimismo, la DGT se había pronunciado sobre el tratamiento en el IVA de las operaciones de intercambio de monedas virtuales por dinero de curso legal en algunas de sus consultas vinculantes concluyendo a este respecto que debía otorgárseles el mismo trato que a cualquier otro medio de pago dentro del concepto «otros efectos comerciales, razón por la cual su transmisión debía quedar sujeta pero exenta del impuesto»<sup>229</sup>. Criterio este también ratificado por la jurisprudencia del TJUE en su Sentencia de 22 de octubre de 2015 (caso Skatteverket contra David Hedqvist, aso ir las fechas de las consultas de la nota. scal internacional asunto C-264/14), en la que se concluye que las operaciones de cambio de divisas tradicionales por unidades de divisa virtual realizadas a cambio del pago de una comisión incluida en el precio de venta se califican a efectos del IVA como un servicio financiero exento<sup>230</sup>. Por lo tanto, las criptomonedas, aunque fiscalmente y a efectos del IVA el TJUE las haya asimilado a los billetes o monedas de curso legal, no son más que divisas virtuales o activos no dinerarios o bienes muebles utilizadas en la práctica en determinadas redes para operaciones de cambio<sup>231</sup>. Cabía la duda de si la limitación de los pagos en efectivo resultaba también aplicable a esta modalidad de pago articulada a través de moneda virtual. Planteada formalmente la cuestión ante la DGT, esta, en su Consulta V1029/2015, de 30 de marzo, rechazó manifestarse expresamente al respecto, sugiriendo que la cuestión se formulase ante la propia AEAT. Sin embargo, en el elenco de preguntas del programa Informa de la AEAT no constan formuladas consultas en tal sentido, aunque sí algunas otras relativas, por ejemplo, al epígrafe del IAE en el que debía darse de alta una entidad dedicada a la venta de bitcoins

---

ño), así como una autodeclaración de utilización de criptomonedas que deberían cumplimentar los que hacen uso de esta modalidad de pago.

<sup>229</sup> Consultas de la DGT V1028/2015, de 30 de marzo, y V1029/2015, de 30 de marzo.

<sup>230</sup> El TJUE señala así que el bitcoin es una divisa digital y, como tal, la considera como un medio de pago que no da lugar a tributación en el IVA.

<sup>231</sup> El BCE las define como «un tipo de moneda digital no regulado, emitidas y verificadas por sus creadores y aceptadas por los miembros de una comunidad virtual concreta». Se trataría de símbolos especulativos sin valor intrínseco, al no almacenar valor si servir como una unidad de contabilidad. En este mismo sentido, el Banco Internacional de Pagos, con sede en Basilea, señala que las criptomonedas son esencialmente inestables y revisten un peligro cierto de manipulación que las incapacitaría para ser consideradas medios de pago fiables de alcance general. Toda esta confusión respecto de su naturaleza intrínseca determina que en algunos países como Alemania y Japón sean utilizadas como medios de pago equivalentes a la moneda de curso legal, mientras que otros países como Estados Unidos se consideran como una *commodity* (análoga a la de mercancías o materias primas) y otros las prohíben totalmente, como es el caso de Rusia o China. En España, a tenor de lo dispuesto por el artículo 1170 del CC, podría considerarse un medio de pago equivalente al dinero, a una divisa o a un bien mueble, siempre que las partes sean aquiescentes al efecto, pero no se considera una forma de dinero fiduciario y no se incluyen expresamente en el ámbito de aplicación de los servicios de pago regulados en el Real Decreto-Ley 19/2018, de 23 de noviembre. En realidad, en el caso del pago del precio de una compra mediante criptomonedas, estaríamos ante un contrato de permuta, es decir, cambio de cosa por cosa.

por medio de cajeros o máquinas de *vending*, pero guardando silencio sobre la aplicación a esta modalidad de pago de los umbrales originariamente establecidos en el artículo 7 de la Ley 7/2012 (2.500 euros), ahora rebajados por la nueva ley (1.000). Del tenor literal del artículo 34.2 de la Ley 10/2010 se desprende como medio de pago cualquier medio físico incluido los electrónicos, concebido como medio de pago al portador. Aunque ya hemos visto que la criptomoneda no responde esencialmente a esta naturaleza (y buena prueba de ello es que a los efectos del modelo 720 hasta ahora no había obligación de incluirlas), el Departamento de Hacienda y Finanzas de Vizcaya, en Resolución de 3 de noviembre de 2015, interpretó el alcance del artículo 31.1 h) de la Norma foral 11/2013, de 5 de diciembre, del IS, incluyendo entre los gastos que no se consideraban deducibles aquellos derivados de operaciones en las que se incumpla la limitación a los pagos en efectivo regulada por vez primera en dicha Ley 7/2012. Por lo tanto, el referido órgano consultivo foral remarcaba su informe señalando que «la entidad consultante no podrá deducir los gastos que soporte en las operaciones de cuantía igual o superior a 2.500 euros que abone mediante la entrega de los repetidos bitcoins». La conclusión que podría inferirse de todo ello es que resulta necesaria la coordinación en el ámbito comunitario en torno a la regulación de este tipo de monedas y a las limitaciones respecto de los pagos en efectivo tanto en las normas antiblanqueo como en cualesquiera otras normas tributarias, con el fin de no hacer de peor condición al usuario del papel moneda legal respecto de aquel otro más proclive al uso de las criptomonedas.

Esa obligación de información que introduce la nueva Ley 11/2021 sobre su tenencia recae sobre personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio patrio que proporcionen servicios de salvaguarda de claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad. El perímetro de dicha obligación de información comprende los saldos en cada moneda virtual, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos. Asimismo, se establece la obligación de comunicar a la Administración información sobre las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia de todas las monedas virtuales, así como de los cobros y pagos realizados a su través (para lo que habrá de presentarse relación nominal de los sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y NIF, clase y número de monedas virtuales, precio y fecha de la operación). Esa misma obligación se extiende a todos aquellos que realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales mediante entrega de otras o de dinero de curso legal. La medida está en sintonía con la reciente transposición a la normativa española de la Quinta Directiva europea en materia de prevención de blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo (Directiva 2018/843), a través del Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la UE en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamientos de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores<sup>232</sup>. A su través, se

<sup>232</sup> En esta misma línea, el presidente de la CNMV, Rodrigo Buena Ventura, en comparecencia en el Congreso de los Diputados el 29 de junio pasado, reclamaba un plan de acción decidido contra el fraude

modifica la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, con especial vigilancia a los proveedores de estos servicios de criptomonedas. En este grupo se encuentran los dedicados a servicios de custodia de monederos electrónicos (*Wallet Service Providers*) o de salvaguarda de claves. Con esta consideración legal, la normativa vigente iguala a estos proveedores con los bancos y entidades de servicios de inversión, al menos, en lo que respecta a sus obligaciones en materia de prevención del blanqueo de capitales. En tal sentido, la nueva regulación les obliga a implementar modelos de riesgo, identificar formalmente a sus clientes, conservar sus datos e información relativa a sus operaciones durante al menos 10 años y, en su caso, comunicarlos al SEPBLAC, así como las operaciones que resulten sospechosas. Además, las personas físicas o jurídicas que presten estos servicios en el mercado español deberán inscribirse en el registro del Banco de España, enfrentándose, si no lo hacen, a multas que oscilarían entre los 150.000 y los 10 millones de euros (no obstante, no se incluyen a los proveedores de servicios de cambio entre monedas virtuales, siendo estas plataformas de *trading* las que abarcan el mayor número de transacciones). Además, se crea un registro único de titulares reales, gestionado por el Ministerio de Justicia, en el que se incluirá información ya existente en el Registro Mercantil y el Consejo General del Notariado, y se incorporará la obligatoriedad del registro de *trusts*, ampliando el acceso al público, previo pago de una tasa. En definitiva, aunque la transposición de la directiva llega con cierto retraso, su aplicación va a permitir un mejor control del origen y los usos de las criptomonedas, lo que beneficiará a los reguladores y a los inversores actuales y futuros, ya que, aunque en términos prácticos estas operaciones seguirán mostrando un índice muy elevado de riesgo, ayudará a promover un clima de confianza que rompa con la opacidad y dote de seguridad jurídica al mercado de las monedas virtuales.

## 2.2. Las reformas operadas en el ITP y AJD, el ISD y el IP

2.2.1. La modificación de la base imponible en la imposición patrimonial. Especial consideración a la nueva valoración de los bienes inmuebles. La verdadera finalidad de la reforma: otra forma de objetivación de la base imponible y la eliminación en la práctica de la comprobación de valores y la tasación pericial contradictoria

### 2.2.1.1. La firme doctrina del TS sobre la comprobación de valores

Como ya señalara el Dictamen 279/2020 del Consejo de Estado en sus observaciones sobre el entonces proyecto de ley, uno de los cambios más importantes contenidos en la

---

financiero que preste especial atención a las estafas realizadas con criptomonedas. Solo en el mercado de los criptoactivos, la AN está investigando cuatro casos de presunta estafa piramidal: Arbistar, Algorithmics, Kuailian y Nimbus. El número de afectados en estos procedimientos ronda los 90.000 y el montante de dinero presuntamente defraudado es de casi 1.000 millones de euros.

nueva regulación es el atinente a la modificación de la base imponible en el ámbito de la llamada «imposición patrimonial», concretada en la modificación de los artículos 9 de la LISD (Ley 29/1987, de 18 de diciembre), 10 de la LIP (Ley 10/1991, de 6 de junio) y 10 del TRLITP y AJD (Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), lo que comportaba ajustes menores en otras normas, como el TRLMV (Real Decreto legislativo 4/2015, de 23 de octubre)<sup>233</sup>. En el ámbito de los tributos cedidos y gestionados por las comunidades autónomas, es decir, el ITP y AJD, el IP y el ISD, la nueva ley contempla unas medidas que, en puridad, no atienden a ninguna de las finalidades que se enuncian en su exposición de motivos, toda vez que no proceden a la traslación del derecho de la UE y tampoco pueden vislumbrarse como un cambio en la regulación normativa dirigida a «asentar unos parámetros de justicia tributaria» o «facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario». Se trata simplemente de medidas dirigidas de-rechamente a otorgar mayor confort personal a los técnicos de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos cedidos. Ello se refleja con meridiana claridad en el referido Dictamen del Consejo de Estado 279/2020, el cual, al analizar la configuración proyectada de la base imponible para el caso de transmisión de bienes inmuebles, desnuda las intenciones de la modificación legal, que no son otras que, por un lado,

superar las dificultades que las Administraciones gestoras de estos impuestos tienen para «llevar a cabo muchas comprobaciones de valor con buen fin», máxime a la vista de las exigencias del Tribunal Supremo para considerar idóneos determinados métodos de comprobación (estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, o dictamen de peritos)<sup>234</sup>

y, por otro, eliminar la comprobación de valores con la objetivación de la base imponible<sup>235</sup>.

Lo pretendido por la Ley 11/2021 es, ni más ni menos, establecer una regulación que escape a las dificultades que para los servicios administrativos de las comunidades autónomas había supuesto una reiterada y firme jurisprudencia del TS sobre la comprobación de los valores declarados por el contribuyente (un ejemplo más, extraordinariamente paradigmático, de cómo las sucesivas leyes de prevención y represión del fraude fiscal en España se han dedicado a combatir la correcta doctrina del TS, lograda con tanto esfuerzo a lo largo del tiempo por los contribuyentes). En tal sentido, por ejemplo, la STS de 23 de noviembre de

<sup>233</sup> En este caso, la modificación del TRLMV, operada por el artículo séptimo de la nueva ley, obedece a la necesidad de suprimir las referencias del precepto al valor real en la valoración de los bienes inmuebles y sustituirlo en particular, a efectos del ITP y AJD, por el nuevo valor de referencia.

<sup>234</sup> *Vid.* al respecto Malvárez Pascual (2001, pp. 59 y ss.).

<sup>235</sup> La memoria del análisis de impacto normativo del proyecto de ley ya señalaba a este respecto que el valor de referencia por el que opta la nueva ley no es susceptible de la comprobación de valores. Aunque para el Consejo de Estado esta era una cuestión que no quedaba del todo clara (como tantas otras) del análisis de dicho proyecto.

2020 (rec. núm. 2286/2018) insistió en la improcedencia de aplicar valores genéricos, objetivos o abstractos, que prescindan del examen individualizado y concreto de cada inmueble. Y ello tanto en el ITP y AJD como en el ISD (esta STS se refiere por primera vez precisamente a este último tributo). El Alto Tribunal recuerda a estos efectos cuatro relevantes extremos:

- a) Esos coeficientes sobre el valor catastral resultan inidóneos para liquidar.
- b) El artículo 57.1 b) de la LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto, aunque los valores y coeficientes figuren en disposiciones generales.
- c) Se exige motivación específica de por qué el valor declarado no es el real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por la Administración autonómica.
- d) El contribuyente no está legalmente obligado a acreditar que el valor contenido en su declaración o autoliquidación del tributo coincide con el valor real, sino que es la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia<sup>236</sup>.

<sup>236</sup> STS de 23 de noviembre de 2020:

En realidad, como seguidamente veremos, el asunto no encierra únicamente un problema de motivación de los actos de rectificación de la deuda tributaria autoliquidada, en aquellos casos en que se haya acudido al medio de comprobación establecido en el artículo 57.1 b) de la LGT, esto es, el empleo de índices o coeficientes multiplicadores del valor catastral, en caso de bienes inmuebles. Las dos sentencias de esta Sala de 23 de mayo de 2018, pronunciadas en los recursos de casación núms. 1880 y 4202/2017, anteriores al auto de admisión, resuelven el mismo problema con mayor amplitud que la determinada solamente por el alcance y efectos de la motivación y su eventual incumplimiento [...]

La cuestión relativa a la idoneidad jurídica del medio de valoración consistente en la utilización de coeficientes –por lo general, únicos para todo el municipio– multiplicadores del valor catastral, cuando se trata de la comprobación del valor real de adquisición de bienes a efectos del gravamen en aquellos impuestos en que la base imponible se determina en función de ese mismo valor real (artículo 57.1 b) de la Ley general tributaria, en relación con los artículos 10.1 y 46 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados –LITP– y artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones) ha sido, como hemos adelantado, resuelta ya repetidamente por esta Sala, a partir de las dos sentencias de 23 de mayo de 2018, seguidas posteriormente por otras varias, que si bien están referidas a liquidaciones del ITP su doctrina resulta igualmente aplicable a las liquidaciones del impuesto sobre sucesiones, como aquí acontece.

Tal doctrina resuelve el problema jurídico y fija, ratificándola, la doctrina a propósito de la improcedencia de aplicar valores genéricos, objetivos o abstractos, prescindiendo del examen individualizado de cada inmueble. De dicha doctrina se infiere sin dificultad que el problema jurídico que presenta la utilización de este método comprobador va mucho más allá de un problema atinente a la motivación necesaria de los actos de valoración y de la liquidación que surge de ellos, pero la encierra también.

El TS ha venido afirmando que, si bien el valor real constituye un concepto jurídico indeterminado y de perfiles borrosos (que no arroja un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo), su correcta determinación debe abordarse siempre desde las circunstancias singulares del bien que se somete a tributación

---

Indican esas sentencias, a los efectos que ahora importan, lo siguiente:

«SEGUNDO. Doctrina jurisprudencial sobre las cuestiones controvertidas.

Sobre la cuestión controvertida existe una jurisprudencia consolidada, de suerte que basta para resolver la controversia suscitada con aplicar al caso debatido la doctrina que sobre la normativa aplicable ha sido creada por este Tribunal Supremo. Al respecto son numerosas las sentencias que se han dictado, valga por todas, la sentencia de 23 de mayo de 2018, rec. cas. 1880/2017, que estableció la siguiente doctrina:

"1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1 b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1 b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia".

Sobre la tasación pericial contradictoria se dijo en la misma sentencia lo siguiente:

"1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.

3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquel el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

4) La decisión del tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación".».

y con apreciación de sus características propias, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales. Y esto mismo es lo que ya señaló la STC 194/2000, de 19 de julio, al recordar que el valor real impone a la Administración:

la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la ley impide que aquella adopte decisiones que puedan calificarse desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias.

Por eso el TS ha considerado posible determinar ese concepto indeterminado del valor real sobre la base del empleo de los medios de comprobación tipificados por la ley, pero sin que la Administración quede apoderada, por el artículo 57 de la LGT:

para la sustitución libérrima de la determinación comprobación del valor real por otro distinto que, en puridad, no lo es –o no necesariamente lo es–, en la medida en que se integra en una norma jurídica, una disposición de suyo abstracta, que por ello mismo se aleja de aspectos que *velis nolis* han de confluir en el establecimiento del valor de cada inmueble –como sucede con el estado de conservación, las mejoras incorporadas, la posición relativa del inmueble en un edificio o urbanización, etc.–<sup>237</sup>.

Por todo ello, el Alto Tribunal ha sido firme y constante en recordar que el acto de comprobación o determinación del valor real de los bienes inmuebles que corrige el declarado por el interesado debe ser motivado, singularizado y fruto de un examen particularizado, normalmente, mediante visita física al lugar (SSTS de 29 de marzo de 2012 [rec. núm. 34/2010], de 18 de junio de 2012 [rec. núm. 224/2009] y de 26 de marzo de 2014 [rec. núm. 3191/2011]), y ello con independencia del concreto medio de comprobación empleado, bastando que con él se aspire verdaderamente a la obtención del valor real del bien. Con todas estas rotundas premisas jurisprudenciales quedaba claro que el método de comprobación objetivado consistente en la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por determinados índices o coeficientes resultaba inidóneo –por su generalidad y falta de relación concreta con el bien– para corregir el avalúo otorgado por el contribuyente en su declaración o autoliquidación. Y, por lo mismo, no basta para justificar el inicio de un procedimiento de comprobación que lo declarado desentone o se muestre discordante con los coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral. Pero, quizá, lo más importante de todo lo anterior es que el particular no se halla sujeto a una obligación legal de acreditar que el valor que figura en su declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de correspondencia. En definitiva, la referida STS de 23 de mayo de 2018 recordará que, por muy lícitos y encomiables que sean los objetivos de seguridad jurídica o de reducción de la litigiosidad perseguidos por la Adminis-

<sup>237</sup> STS de 23 de mayo de 2018 (rec. núm. 4202/2017).

tración, deben prevalecer en este ámbito de la comprobación elementales aspiraciones a la justicia y la verdad, sin que resulte factible:

sustituir un sistema de comprobación individual, *ad casum*, por parte de funcionario experto y neutral, que la jurisprudencia exigía que fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, por otro método de establecimiento universal e indistinto de valores para todo el municipio, desatento a las singularidades de tales bienes y que renuncia de antemano a ofrecer al interesado las razones determinante de su decisión, en tanto prescinde de la referencia precisa a su caso concreto [...] La Administración ha reemplazado con carácter general un medio de comprobación que adolecía de ciertas imperfecciones y exigía un alto coste de gestión para las comunidades autónomas por una actividad que no puede ser considerar, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación, no siendo admisible en el seno de los impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes, situar esa valor en el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el municipio, prescindiendo por tanto de cualquier actividad de individualización –tal es por definición la tarea de comprobar que legitima el citado artículo 57 LGT– y deferir a un hipotético empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución *ex post facto* de las discrepancias y objeciones del interesado al respecto.

Como conclusión final, el TS asevera que suponer lo contrario implicaría que «ahora el valor real puede fijarse de manera distinta, de este modo global y estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones que aspiran a ser en el fondo *iuris et de iure*»<sup>238</sup>. Resulta difícil decirlo más claro y mejor<sup>239</sup>.

<sup>238</sup> En tal sentido, la propia sentencia recuerda que el hecho de que los coeficientes correctores figuren en anexos de disposiciones reglamentarias o generales:

no les confiere un plus de autenticidad o una mayor presunción de veracidad que pueda ser inmune a las demás presunciones –menos aún ante el juez–, como las que afectan a las declaraciones fiscales o autoliquidaciones, sino solo en la medida en que su presupuesto de hecho –el ajuste de los coeficientes al valor real– sea verdaderamente cumplido y, para ello, sometido a contraste. Lo contrario sería transformar un mero mecanismo de orden técnico en que anclar la eficacia de la actividad administrativa en una presunción *iuris et de iure* que incorporaría una auténtica *diabolica probatio* a quien pretendiera refutarlos en el proceso.

<sup>239</sup> Asimismo, ha sido constante y reiterada la doctrina del TS en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora mediante su visita si es inmueble. Así, por ejemplo, la STS de 29 de marzo de 2012, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 34/2010. También la STS de 22 de noviembre de 2002 (rec. núm. 3754/1997) o la STS de 12 de noviembre de 1999 (rec. núm. 7813/1992). La STS de 21 de enero de 2021 (rec. núm. 5352/2019) recuerda muy enfáticamente algo de capital importancia, cual es el hecho de la necesidad de que la carga de la prueba en este ámbito de la comprobación de valores se halle correctamente equilibrada y que pese también sobre la Administración en todos aquellos casos en los que es ella la que pretende cuestionar lo declarado por el contribuyente, en aplicación rigurosa de lo dispuesto por el artículo 114 de la LGT.

### 2.2.1.2. La modificación de los artículos 9 de la LISD, 10 de la LIP y 10 del TRLITP y AJD

Hasta aquí, la situación de los últimos lustros, después de un trabajoso proceso, jalona- do con múltiples pronunciamientos jurisprudenciales, capaces de asentar así una doctrina fiable y segura en lo que a la comprobación de los valores otorgados a los bienes inmuebles se refiere. Los propios servicios administrativos de las comunidades autónomas manifes- taban abiertamente la conveniencia de seguir aplicando las prácticas desterradas por el TS ante el convencimiento de la rentabilidad de sus actuaciones, atendidos los escasos recur- sos interpuestos por los contribuyentes, aunque todos ellos salieran victoriosos finalmente. En términos de recaudación, para los servicios tributarios de las comunidades autónomas convenía desatender la doctrina del TS, aunque ello, todo hay que decirlo, pudiera tener su traducción en un comportamiento cercano a la prevaricación. La ley recién promulgada va a comportar un cambio profundo, otorgando nueva redacción a los artículos 9.2 de la LISD, 10 de la LIP y 10.1, *in fine*, del TRLITP y AJD sustituyendo en todos ellos el concep- to de «valor real» hasta ahora vigente por otra magnitud, denominada «valor de mercado», definida como «el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes indepen- dientes, un bien libre de cargas». Ese valor de mercado, en el caso de bienes inmuebles (que es donde la modificación adquiere una mayor trascendencia práctica), se remite al lla- mado valor de referencia previsto en la normativa reguladora del Catastro inmobiliario que, a su vez, trae causa de la modificación del TRLCI, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, operada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de PGE para 2018<sup>240</sup>. Por lo tanto, y según reza la exposición de motivos, la base imponible se conceptúa como «el valor de mercado del bien o derecho que se transmita o adquiera» y, «en aras de la seguri- dad jurídica, en el caso de bienes inmuebles, se establece que la base imponible es el valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro inmobiliario», salvo que «no se disponga, o no sea posible certificar dicho valor de referencia», en cuyo caso, «se establece la regla alternativa para la determinación de la base imponible», y también, salvo que el valor declarado por los interesados sea superior, en cuyo caso será este el que se adopte como base imponible<sup>241</sup>. Por su parte, la modificación legal establece que «se enten-

<sup>240</sup> En la versión inicial del anteproyecto de ley esa referencia se sustituía por una presunción general de que el valor de mercado de los bienes inmuebles coincidía con el valor de referencia establecido por la Dirección General del Catastro, pero, ante las serias y generalizadas objeciones que dicha previsión obtuvo por parte de las comunidades autónomas, dicha presunción fue eliminada. El nuevo valor de referencia es así una especie de valor de mercado estimado por el Catastro (que parece que podría tener en cuenta determinados aspectos como la antigüedad, la calidad de los materiales, etc.) y distinto del propio valor catastral, razón por la cual la nueva ley no afecta al IBI o al IIVTNU.

<sup>241</sup> El propio dictamen del Consejo de Estado ya apuntaba a este respecto que:

Suscita dudas la opción [...] por el valor declarado del inmueble, frente al valor de referencia, cuando sea superior a este. La objetivación del sistema de valoración pretendida conduce a priorizar el valor de referencia, sin que la afirmación de que el valor declarado por el contribu-

derá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas», definición que coincide con la fijada para el valor de mercado de los bienes inmuebles en el artículo 23.2 del TRLCI («el valor de mercado, entendiéndose por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas»), y se asemeja a la utilizada en el artículo 40.1 de la LIRPF, al definir el valor normal en el mercado como «la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario».

La nueva ley, con una teleología confesa de reducir la «conflictividad» que venía generando la aplicación del concepto «valor real», fuente de la mayor parte de las discrepancias entre el contribuyente y la Administración en el ámbito de la transmisión de bienes inmuebles, pretende una objetivación de la base imponible al introducir el concepto de «valor de referencia previsto en la normativa reguladora del Catastro inmobiliario, a la fecha del devengo del impuesto». De esta manera, en el caso de transmisión de bienes inmuebles, y para determinar la magnitud constitutiva de su base imponible, el precio o contraprestación pactada no se compara con el valor de mercado, sino con el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del Catastro inmobiliario a la fecha del devengo del impuesto, y siempre que este exista o pueda certificarse dicho valor por la propia Dirección General del Catastro. Esta nueva magnitud se calcula sobre la base de «la observación y análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas», conforme a las reglas establecidas en la disposición final tercera del TRLCI, a la que también otorga nueva redacción el artículo duodécimo de la nueva ley promulgada<sup>242</sup>.

---

yente es expresivo de su mayor capacidad económica justifique la alteración de ese carácter preferente (y solo para el supuesto de que sea superior).

<sup>242</sup> En tal sentido, se modifican los siguientes preceptos del TRLCI, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo: a) El apartado 1 del artículo 3; b) El artículo 14; c) El apartado 6 del artículo 17; d) El apartado 1 del artículo 18; e) El apartado 2 del artículo 20; f) El apartado 4 de la disposición adicional tercera; f) La disposición transitoria novena. Todas estas modificaciones persiguen alinear la correspondencia de las descripciones catastrales con la realidad inmobiliaria, como propósito central de la gestión que desarrolla la Dirección General del Catastro, lo que exige la disponibilidad de los procedimientos más eficaces para tal fin, a los efectos de que la información catastral responda a los principios de generalidad y justicia tributaria. Así, en primer lugar, se amplían los supuestos de incorporación de nuevas construcciones y alteraciones mediante comunicación de Administraciones locales y entidades gestoras del IBI sin necesidad de que se obligue a ello por ordenanza fiscal, en lo que se refiere a actos sujetos a licencia o autorización administrativa. Igualmente, se habilita un régimen adicional de comunicaciones en virtud del cual la información suministrada por deber de colaboración queda amparada por la exención de la obligación de declarar, siempre que cuente con toda la documentación acreditativa de la correspondiente alteración. En segundo término, se trasladan los efectos del procedimiento de subsanación al momento en el que la Administración tenga constancia de la discrepancia entre la descripción catastral y la realidad, dándose eficacia a los actos dictados en los procedimientos de declaración, comunicación, solicitud, inspección y regularización catastral desde la fecha de los hechos, actos o negocios originarios facilitando el ajuste a la evolución de la realidad inmobiliaria. Por fin, con este conjunto de modificaciones legales se adapta la regulación del valor de referencia de la Dirección General del Catastro para dotarlo de mayor rigor y precisión.

Como puede colegirse de todo lo dicho, se trata simplemente de sustituir esos índices o coeficientes generales y automáticos desterrados por la jurisprudencia del TS por otros con distinto pelaje, pero iguales en su contenido final, haciendo tabla rasa de las concretas y específicas situaciones en las que pudiera encontrarse el bien inmueble objeto de valoración y del precio real que precisamente en atención a ellas se hubiese satisfecho finalmente<sup>243</sup>. Si bien, no en todos los casos de transmisión de bienes inmuebles será aplicable el citado valor de referencia, ya que el proceso de objetivación requiere la existencia de datos previos, que puede que, para un bien inmueble concreto, no existan (en estos casos, será de aplicación el valor de mercado como magnitud mínima para determinar su base imponible), el efecto fundamental de la nueva normativa no es otro que asegurar la plena comodidad del funcionario encargado de regularizar la situación tributaria de los contribuyentes, así como la paralela complicación para estos de los medios de reacción contra las actuaciones administrativas. Resulta incontestable la introducción de un notabilísimo grado de comodidad administrativa a la hora de gestionar de modo masivo la imposición patrimonial, concretada en la sustitución del precio o contraprestación pactada y realmente satisfecha por un valor de referencia objetivado, que prescinde así, *ab initio*, de una posterior y verdadera comprobación de valores.

Hasta la promulgación de la nueva Ley 11/2021, en un procedimiento administrativo de comprobación de valores, tendente a regularizar el valor consignado en una autoliquidación, la jurisprudencia, al reconocer que dichas autoliquidaciones gozaban de una verdadera presunción de certeza, obligaba a que la Administración tributaria motivase la necesidad de la prueba correctora de los valores consignados en la autoliquidación y, no solo eso, sino también, además, del desacuerdo de los guarismos contenidos en la declaración realizada por el contribuyente. Ahora, sin embargo, y con las modificaciones legales que comporta la entrada en vigor de la nueva ley, la determinación del importe del citado valor de referencia como base imponible no tendrá ya la consideración de comprobación de valores, toda vez que será el resultado mecánico de la aplicación directa de la ley (*vid.* art. 159.5 del RGAT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio). De esta manera, el cambio de paradigma implica una relajación absoluta de la exigencia de motivación<sup>244</sup>. A la Administración tributaria autonómica le bastará con alegar que el valor de referencia normativo es superior al precio o contraprestación pactada y que la base imponible, por lo tanto, es la mayor de las magnitudes citadas y consignadas en las autoliquidaciones, estando así exonerada de tener que demostrar que dicho precio o contraprestación no se adecúa al valor de mercado ni es el que pactaron libremente los particulares. Por esta misma razón, la regularización de la situación del contribuyente, por entender la Administración tributaria que la magnitud que debe inte-

<sup>243</sup> Como bien señalara Falcón y Tella (2018, *passim*), la verificación de un valor declarado por otro genérico u objetivado implica que «no estaremos en realidad ante una comprobación, sino ante la sustitución de la base legalmente establecida por otra alternativa fijada por orden ministerial» o, lo que es equivalente, por el Catastro, podríamos añadir ahora.

<sup>244</sup> De cambio muy relevante respecto del sistema anterior tilda esta modificación Malvárez Pascual (2021a, p. 149).

grar la base imponible es el valor de referencia al ser este superior al precio o contraprestación pactada, no requerirá de un procedimiento de comprobación de valores inserto en una comprobación limitada o en un procedimiento de inspección, y abre la vía a que se pueda utilizar simplemente un sencillo y elemental procedimiento de verificación de datos al que se acompañará, nos tememos, del inexorable y consecuente procedimiento sancionador. No hay que olvidar que el artículo 131 c) de la LGT permite este sencillo procedimiento de verificación de datos en aquellos casos en los que se aprecia «una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma». Y tampoco hacen falta sesudos razonamientos para concluir que la determinación de que una magnitud es superior a otra parece un hecho claro e inmediatamente perceptible. Además, insistimos, la regularización siempre será causa de incoación de un expediente sancionador, ya que la falta de consignación del valor de referencia como base imponible, en los casos en que este sea superior al precio o contraprestación satisfecha, encaja perfectamente en el supuesto tipificado por el artículo 191.1 de la LGT.

Esta situación comportará un cambio en los mecanismos de reacción de los contribuyentes. Así, aquellos que al adquirir un inmueble hayan satisfecho un precio o pactado una contraprestación menor al valor de referencia, podrán optar por dos estrategias. La primera, autoliquidar de conformidad con el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del Catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto e interponer acto seguido una rectificación de su autoliquidación por estimar que la determinación de dicho valor de referencia perjudica sus intereses legítimos (art. 120.3 de la LGT). La peculiaridad de esta vía es que la Administración tributaria solicitará a la Dirección General del Catastro un informe, de naturaleza vinculante, para que esta rectifique o corrija el citado valor de referencia, a la vista de las alegaciones y demás pruebas aportadas por el contribuyente<sup>245</sup>. En definitiva, la Administración será juez (Dirección General del Catastro) y parte (la propia dependencia autonómica encargada de la exacción del tributo) en la fijación final del valor de referencia. Es claro que el interesado podrá alegar cuanto estime oportuno y aportar a tal fin los informes y todos aquellos extremos que considere convenientes, pero la decisión final de cuál haya de ser el valor de mercado y, por ende, de ese valor de referencia, será exclusivamente de la propia Administración, que ya no necesitará tampoco invertir la carga de la prueba, intentando demostrar así la incorrección de los extremos consignados en la autoliquidación del contribuyente<sup>246</sup>. A pesar de ello, la exposición de motivos de la ley no tiene

<sup>245</sup> A través de modificación operada en el Senado, en las previsiones relativas al ISD (art. 9.5 *in fine*) y al ITP y AJD (art. 10), se especificó que:

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.

<sup>246</sup> Así lo señala también el Informe del Pleno del CGPJ de 30 de octubre de 2019 sobre el proyecto de ley (p. 43). Es evidente que haber ido más allá, estableciendo una presunción de valor *iuris et de iure*,

empacho alguno al señalar que se ampara así «un garantista procedimiento administrativo para el general conocimiento del valor de referencia de cada inmueble». Además, ese valor de referencia se erige en una magnitud que se extrae del análisis de las operaciones pasadas, es decir, que toma como referencia la evolución pretérita del mercado. Lo que quiere decir que constituirá una herramienta relativamente pacífica en las fases ascendentes del mercado inmobiliario, puesto que, en general, el precio satisfecho estará por encima del valor de referencia fijado, pero resultará inadecuado en aquellas otras fases descendientes del ciclo de dicho mercado, donde se erigirá en una herramienta generadora de innumerables discrepancias, puesto que tenderá a reflejar un valor más alto al valor de mercado y, por ende, superior al precio de la operación inmobiliaria. Esto obliga a pensar que, en esa fase descendiente del mercado, la conflictividad aumentará exponencialmente y la resolución final quedará a expensas de la determinación del verdadero valor de mercado, puesto que dicha magnitud actuará como límite<sup>247</sup>. Sin embargo, esto no resultará precisamente fácil en la práctica para el contribuyente. En nuestra opinión, y en cuanto que la normativa prevé que ese valor de mercado es el límite del valor de referencia, aquellos ciudadanos que consideren que el precio o la contraprestación satisfecha o pactada se corresponde con el valor de mercado de un bien inmueble tendrán la posibilidad teórica de corregir el valor de referencia en la vía revisora (especialmente la judicial), pero siempre que puedan demostrar que el proceso de determinación de ese valor de referencia normativo fue incorrecto, al rebasar ese valor de mercado, lo que no va a resultar precisamente fácil en la práctica<sup>248</sup>. Por lo tanto, la carga de la prueba se invierte y tendrá que ser el contribuyente el encargado de convencer al ente revisor de cuál fue en realidad el precio satisfecho y, por lo mismo, el valor de mercado del bien transmitido en su día. Si la Administración tri-

---

hubiera resultado inconstitucional, de manera coherente con lo declarado por el TC al declarar inconstitucional, y nulo en todo caso, el artículo 110.4 del TRLHL, precisamente por establecer una presunción irrefragable de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido (que en todo caso debía ser objeto de tributación), sin permitir acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en dicho precepto, es decir, por impedir a los sujetos pasivos que pudieran acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (STC 59/2017). Por lo tanto, el informe emitido por la Dirección General del Catastro que ratifique o corrija el valor de referencia tendrá carácter vinculante únicamente en lo que respecta a la propia Administración, siendo la decisión final plenamente revisable ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

<sup>247</sup> En tal sentido, *vid.* la disposición final tercera del TRLCI cuando señala que el valor de referencia tendrá como límite el valor de mercado.

<sup>248</sup> A estos efectos, el Consejo de Estado, en su dictamen sobre el proyecto normativo, ya enfatizaba:

El hecho de que el valor de referencia se calcule con arreglo a un procedimiento y pueda ser impugnado por el contribuyente no garantiza sin más la bondad del nuevo sistema. Antes bien, la previsión de que para desvirtuar el valor de referencia se haya de acudir necesariamente a la vía de recurso constituye una carga para el contribuyente que puede resultar desproporcionada si no se articula un sistema que garantice que el valor determinado por la Administración cumple las mínimas exigencias de individualización y de adecuación a la realidad física y jurídica de cada inmueble.

butaria es consciente –tal y como evidencia, por ejemplo, el mercado de divisas– de que en un bien siempre existen al menos dos valores de mercado (el del buen comprador y el del buen vendedor), y actúa con prudencia al establecer el factor de minoración al mercado para los bienes homogéneos o de una misma clase, la objetivación del valor de referencia ciertamente podría disminuir la conflictividad en la fijación de la base imponible de las operaciones inmobiliarias. Ahora bien, este valor de referencia no corregirá la imposición a las operaciones por precios inferiores al valor de mercado, pero que responden a un precio cierto y real. Y en todos estos casos se producirá siempre una imposición no acorde con la capacidad económica demostrada. Justamente lo que ocurriría en el caso prototípico de la adquisición de un bien inmueble cuyo transmitente solicitase un precio bajo por necesidad imperiosa de obtener liquidez con prontitud. La segunda vía que puede seguir el contribuyente sería la de autoliquidar por el precio o contraprestación pactada y esperar a la reacción de la Administración tributaria para responder, en su caso, con un recurso potestativo de reposición o mediante la interposición de la oportuna reclamación económico-administrativa. La elección por uno u otro camino no es precisamente baladí, puesto que la normativa recién promulgada prevé que, en el caso del recurso potestativo de reposición, sea preceptivo que la Administración tributaria recabe el informe vinculante de la Dirección General del Catastro, mientras que, en el supuesto de que decida interponer la pertinente reclamación económico-administrativa, no está previsto que el TEAR deba resolver previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, sino que dicho informe solo se podrá solicitar en vía económico-administrativa si así lo tiene a bien la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos<sup>249</sup>.

No obstante, lo más sorprendente de todo lo anterior es que en pleno siglo XXI se faculte a la Administración tributaria para operar con esquemas propios del XVIII, ignorando que ahora mismo, con potentes medios informáticos a su alcance, podrían realizarse comprobaciones precisas y eficaces que garantizaran un equilibrio entre las potestades administrativas y los derechos y garantías de los contribuyentes; sobre todo, si no se pierde de vista que la mayoría de las transmisiones se realiza con financiación bancaria y que las operaciones realmente merecedoras de comprobación podrían ser acometidas perfectamente por una Administración moderna y eficaz. Por lo tanto, la nueva regulación arrellana así a la Administración autonómica en su nivel más cómodo de trabajo, tendente, claro está, a su nivel óptimo de recaudación y con el mínimo trabajo posible, aunque para ello se menoscaben los derechos y garantías de los contribuyentes invirtiéndose las reglas más elementales de la carga de la prueba y la mecánica inherente a las autoliquidaciones como forma de gestión masiva de los tributos.

<sup>249</sup> La regulación finalmente aprobada empeora la contenida en el anteproyecto de ley, donde se establecía una presunción de que el valor de mercado de los inmuebles coincidía con el valor de referencia fijado por el Catastro. Dicha presunción implicaba una ventaja para el contribuyente, quien podía enervarla mediante la acreditación de un valor inferior. Sin embargo, el proyecto suprimió dicha presunción considerando que el valor de los bienes inmuebles era directamente, y en todo caso, el valor de mercado, es decir, el nuevo valor de referencia.

La justificación de todas estas medidas no obedece al hecho de garantizar la seguridad jurídica, tal y como se afirma pomposamente en la exposición de motivos de la ley, cuanto al de asegurar y aumentar la recaudación de las comunidades autónomas, facilitando a las Administraciones tributarias autonómicas sus labores cotidianas (la memoria del anteproyecto de ley señalaba literalmente, y sin recato alguno, «llevar a cabo muchas comprobaciones de valor con buen fin»), es decir, maximizar la eficacia y la celeridad de la comprobación administrativa (que ya ni siquiera será necesaria), soslayando los requisitos y exigencias establecidos por el TS para considerar idóneos determinados métodos de comprobación (estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por determinados índices o coeficientes, comprobaciones *in situ*, dictamen de peritos, etc.). Tan simple como eso<sup>250</sup>. En cualquier caso, y como evidente muestra de cinismo, el componente 27 del PRTR enviado a Bruselas no tiene empacho alguno en afirmar literalmente lo que sigue:

Finalmente, la incorporación del valor de referencia como nueva base imponible de los impuestos patrimoniales se realiza en aras de la seguridad jurídica, tanto de los ciudadanos como de la Administración tributaria, dado el elevado número de litigios existente en la valoración de los bienes y derechos afectados por estos impuestos. La necesidad de la reforma se justifica por la litigiosidad provocada por la falta de concreción de la actual base imponible (el valor real), y por la necesidad de adaptar la normativa a la doctrina del Tribunal Supremo. (p. 6, *in fine*)<sup>251</sup>

Nada más lejos de la realidad. De lo que se trata, en definitiva, es de eliminar o desterrar en la práctica la necesidad de la comprobación de valores y la consiguiente tasación pericial contradictoria (con el efecto añadido de suprimir también la suspensión asociada a esta del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las

<sup>250</sup> Como señalaba la enmienda de supresión número 94 del Grupo Parlamentario Popular, el sistema de valoración articulado por la nueva ley supone:

El cálculo de un valor completamente ajeno al valor concreto y singular de cada inmueble. Por ello entendemos que no es necesario un nuevo sistema que sigue sin cumplir con la doctrina del Tribunal Supremo y pretende calcular la base imponible de los inmuebles de un modo objetivo, dotándole de certeza y obligando al contribuyente a que demuestre un valor diferente. De modo que al contribuyente le supondrá un incremento de su carga tributaria y un aumento de los costes en la transmisión, al recaer la carga de la prueba sobre él. (*Vid.* Boletín de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 120)

El Grupo Parlamentario Ciudadanos, en su enmienda número 128, abogó por circunscribir la crítica a la reforma dirigiéndola específicamente a aquellos aspectos menos justificables de la misma, defendiendo la supresión de la referencia al IP, pues en este tributo no concurre ninguna litigiosidad en la valoración de los bienes, a diferencia de lo que puede ocurrir en ITP y AJD o el ISD (*vid.* Boletín de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 120).

<sup>251</sup> Como también señala el Informe del Pleno del CGPJ de 30 de octubre de 2019 sobre el proyecto de ley (p. 43), eso no es en absoluto cierto respecto, al menos, al valor de los bienes inmuebles, que, como a nadie se le escapa, supone la parte más mollar de la reforma legal.

mismas), suplantada por un índice referencial objetivo general. Nótese que la tasación pericial contradictoria sirve para corregir las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios de comprobación de valores recogidos en el apartado 1 del artículo 57 de la LGT, según señala el apartado 2 de este mismo precepto, y el artículo 46 del TRLITP y AJD, pero no es un mecanismo dirigido a combatir un valor que constituye por ley el importe mismo de la base imponible, tal y como ocurre con el nuevo valor de referencia. Si esta nueva regulación contribuirá a reducir la conflictividad es algo que está por ver (quizá consiga la paz de los cementerios), pero lo hará, desde luego, a costa de objetivar la base imponible de los bienes inmuebles y circunvalar la correcta metodología de las comprobaciones de valores apuntada por el TS<sup>252</sup>. Así lo afirmó también el Consejo de Estado señalando que la opción legal finalmente elegida implica un retroceso evidente respecto de la mala situación de la que ya partíamos con anterioridad a la reforma legal:

Pero la cuestión principal que sin duda se plantea es si el valor de referencia, en los términos en que ha sido configurado por el anteproyecto, resulta conforme con las exigencias que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido para dar por bueno un sistema de valoración. El Consejo de Estado aprecia el esfuerzo realizado por tratar de superar el concepto de «valor real» y articular un nuevo sistema de valoración que reduzca la litigiosidad e incremente la seguridad jurídica. Sin embargo, considera que para introducir un cambio como el previsto, que sin duda podría ser acertado, sería necesario realizar un estudio más sosegado de las posibles opciones que podrían plantearse y, en particular, del modo en que se prevé que se determinen y operen los nuevos valores de referencia. Los razonamientos que sobre este punto se contienen en la memoria resultan insuficientes, pues no reflejan el alcance real de los cambios propuestos ni justifican la adecuación del nuevo sistema de valoración a los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, cuyo cumplimiento es igualmente necesario, aunque se haya eliminado la magnitud del «valor real» como elemento definidor de la base imponible de estos impuestos. En este sentido, se recuerda que el Alto Tribunal ha señalado que los objetivos de reducir la litigiosidad e incrementar la seguridad jurídica no son suficientes para amparar cualquier sistema de valoración; y que es esencial una comprobación individual, singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes. En la redacción proyectada, sin embargo, la determinación del valor de referencia se realiza conforme a los criterios establecidos en la norma y se impone por la Administración, al fijar anualmente dichos valores, no siendo evidente que en ella concurren las notas indicadas (en el expediente se ha llegado a decir –Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España– aunque referido a la versión inicial del anteproyecto, que «no se entiende como la sim-

<sup>252</sup> En el expediente remitido con el anteproyecto de ley se llegaba a afirmar, abiertamente, que esta nueva objetivación de la base imponible permitiría eliminar la comprobación de valores, al sustituirla por un procedimiento ante la Dirección General del Catastro para impugnar, en su caso, el citado valor.

ple supresión del calificativo «real» permite tomar a un valor «no real» como base de una imposición). El hecho de que el valor de referencia se calcule con arreglo a un procedimiento y pueda ser impugnado por el contribuyente no garantiza sin más la bondad del nuevo sistema. Antes bien, la previsión de que para desvirtuar el valor de referencia se haya de acudir necesariamente a la vía de recurso constituye una carga para el contribuyente que puede resultar desproporcionada si no se articula un sistema que garantice que el valor determinado por la Administración cumple las mínimas exigencias de individualización y de adecuación a la realidad física y jurídica de cada bien inmueble. En definitiva, el Consejo de Estado comparte el parecer de que es oportuno articular un nuevo sistema de valoración en el ámbito de la imposición patrimonial, si bien resulta necesario que se instrumente previamente un trámite de audiencia pública más amplio y que se garantice que el nuevo sistema, al tiempo que permita el cumplimiento de los objetivos antes señalados, respete plenamente las exigencias de individualización y proporcionalidad establecidas por el Tribunal Supremo. (Dictamen 279/2020, p. 29)<sup>253</sup>

<sup>253</sup> La enmienda número 51 del Grupo Parlamentario VOX pretendía añadir nuevos apartados 3 y 4 al artículo 10 del TRLITP y AJD para salvaguardar que el valor declarado por el sujeto pasivo e inferior al valor de referencia tuviese acceso a la Dirección General del Catastro en rectificación de dicho valor y, de no estar de acuerdo la Administración, que se notificase al sujeto pasivo tal disconformidad con el valor consignado en la autoliquidación, y una valoración motivada del inmueble, e información de los recursos contra dicho acto. Como justificación a dicha enmienda, se señalaba expresamente lo siguiente:

Tal como se dice en el preámbulo de esta norma, mediante las modificaciones que se operan en diversos impuestos se pretende cambiar la valoración de los inmuebles para evitar la alta litigiosidad que se produce por la «inconcreción» del concepto «valor real» que perjudica claramente a la Administración. El Tribunal Supremo viene sosteniendo de forma reiterada que «el sistema basado en los valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto», debiendo ser complementado con una actividad comprobadora «directamente relacionada con el inmueble singular». El Alto Tribunal añade que esa inexactitud, *a priori* consustancial a la idea de valor real y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello hasta el punto de que identifica ese valor real con el «precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes...». Así, esta norma pretende basar el valor del inmueble en un valor de referencia «resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas», mediante una delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que se les asignará módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos y se les aplicará un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase, en la forma que se determine reglamentariamente. Este sistema de valoración supone de nuevo el cálculo de un valor completamente ajeno al valor concreto y singular de cada inmueble. Por ello, entendemos que, de establecerse un nuevo método de cálculo del valor de los inmuebles, este no debe suponer, en ningún caso, un incremento de costes para el contribuyente ni la desvinculación con su propia singularidad. Debe establecerse un procedimiento sencillo para justificar un valor distinto al establecido en la norma de forma objetiva, de modo que no resulte gravoso para el sujeto pasivo, que está cumpliendo con sus obligaciones tributarias y, en caso de disconformidad de la Administración, que sea esta la que

Ante la envergadura de todos estos cambios, el Consejo de Estado ya advirtió seriamente sobre algunos aspectos que convenía revisar para atender así sus observaciones, algunas de las cuales eran esenciales:

Como observación previa, se apunta la conveniencia de unificar en una misma sede normativa –por ejemplo, en la Ley del Catastro inmobiliario y preferiblemente no en una disposición final– todas las previsiones relativas al valor de referencia; es decir, tanto las que se refieren a la determinación de este valor por la Dirección General del Catastro como las que se centran en el régimen de impugnación e informes preceptivos, de modo que en la normativa de cada tributo se incluyese únicamente una remisión normativa a dichos preceptos. Esta opción permitiría sin duda una mejor sistematización y ordenación de los contenidos.

Ha de incorporarse a la memoria una explicación más detallada del nuevo sistema de valoración, pues las consideraciones que se realizan en sus páginas 24 y 25 resultan insuficientes para reflejar el alcance del cambio introducido en la base imponible de estos impuestos.

También en atención al relevante cambio de orientación que representan y por razones de seguridad jurídica, se estima altamente aconsejable revisar la decisión de prever la entrada en vigor inmediata de estas previsiones, apoyada únicamente en un escueto régimen transitorio (en tanto no se apruebe el correspondiente desarrollo reglamentario). Lo que se considera pertinente es que, una vez en vigor el marco legal del nuevo sistema de valoración, su aplicación se difiera hasta que se haya aprobado el correspondiente desarrollo reglamentario.

Frente a la redacción vigente, que habla simplemente de «análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos», la redacción proyectada para la disposición final tercera del texto refundido de la Ley del Catastro inmobiliario alude a la «observación y análisis» de los referidos datos. No se comprende bien qué valor añadido aporta el término «observación», más propio del examen de una realidad dinámica. También en esta disposición final tercera debe sustituirse el término «ejecutoriedad» por el de «ejecución».

En relación con el segundo párrafo del nuevo artículo 9.3 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones y con el segundo párrafo del nuevo artículo 10.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, que establecen el régimen de impugnación del valor de

---

desvirtúe dicho valor. (Boletín de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 61)

También la enmienda número 91 del Grupo Parlamentario Popular (Boletín de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 117) abogaba por el mantenimiento a ultranza de la tasación pericial contradictoria en todo lo relativo a la imposición patrimonial, en contra de lo finalmente dispuesto por la nueva ley.

referencia y regulan la emisión de informe preceptivo y/o vinculante por la Dirección General del Catastro:

–Debe mejorarse la estructura y ordenación del contenido de estos párrafos, distinguiendo claramente entre lo que es propiamente régimen de impugnación y los supuestos de informe preceptivo y/o vinculante de la Dirección General del Catastro. Se aprecia cierta contradicción en la redacción propuesta porque, tras afirmar que el valor de referencia solo se puede impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria, a continuación se contempla la posibilidad de que los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos. La solicitud de rectificación no es propiamente un recurso, por lo que debe clarificarse esta cuestión. En este sentido, debería mejorarse la configuración del régimen de impugnación, precisando claramente los distintos mecanismos a través de los cuales puede combatirse el valor de referencia determinado por la Administración y cuáles son las reglas procedimentales aplicables (si son las generales de la Ley 39/2015 o las contenidas en la Ley 58/2003).

–No se comprende por qué el informe de la Dirección General del Catastro no se configura como preceptivo en el supuesto de interposición de reclamación económico-administrativa. Parece claro que no debe tener carácter vinculante para el órgano económico-administrativo, pero ello no impide establecer su preceptividad.

–Suscita duda la opción, contenida en el párrafo tercero de los citados preceptos, por el valor declarado del inmueble, frente al valor de referencia, cuando sea superior a este. La objetivación del sistema de valoración pretendida conduce a priorizar el valor de referencia, sin que la afirmación de que el valor declarado por el contribuyente es expresivo de su mayor capacidad económica justifique la alteración de ese carácter preferente (y solo para el supuesto de que sea superior).

Parece adecuado modificar el artículo 57 de la Ley general tributaria, que enumera con carácter general los métodos de comprobación de valores, para reflejar en el mismo el nuevo sistema de valoración aplicable a los bienes inmuebles en el ámbito de la imposición patrimonial.

En todo caso, resulta necesario que se establezca expresamente si la aplicación del valor de referencia excluye los métodos de comprobación de valores; o si, por el contrario, como se dice en respuesta a las observaciones del Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España, el valor de referencia es el que debe aplicarse «con carácter preferente» en los respectivos tributos, sin perjuicio de que también pueda acudir a alguno de los medios de comprobación del artículo 57 de la Ley 58/2003. No es evidente cómo podría compatibilizarse el recurso a uno de los medios de valoración de la Ley general tributaria con la aplicación del valor de referencia prevista de modo obligado en los artículos 9.3 de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y 10.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. (Dictamen 279/2020, pp. 30-31)

Poco o, mejor dicho, nada de lo señalado por el Consejo de Estado ha sido recogido finalmente por la nueva ley. Un nuevo y claro retroceso para los contribuyentes, enfatizado por las enmiendas al articulado de la ley, al denunciar la pretensión a ultranza de acabar con la comprobación de valores, la tasación pericial contradictoria asociada a la misma y todo lo que ambos extremos comportaban<sup>254</sup>. Por último, no es ni mucho menos descartable que con esta nueva regulación se encubra una subida impositiva e incluso una sobreimposición contraria al principio de capacidad económica. Desde luego así será en aquellos supuestos concretos en los que la transmisión obedezca a una situación imperiosa de necesidad del vendedor, pero tampoco es descartable en la generalidad de los casos, lo que dependerá de las normas técnicas empleadas finalmente por el Catastro y las valoraciones resultantes de su aplicación final. En lo que sí parece que se producirá esa subida será en el IP para elementos adquiridos tiempo atrás con un valor de adquisición o catastral inferior al de mercado<sup>255</sup>.

<sup>254</sup> Así, por ejemplo, la enmienda número 48 del Grupo Parlamentario VOX justificaba el mantenimiento de la tasación pericial contradictoria en los siguientes términos:

La tasación pericial contradictoria constituye un medio de defensa y garantía del contribuyente (una mayor seguridad jurídica), por lo que consideramos, en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones, que el articulado del presente proyecto de ley debería incluir acerca de la comprobación de valores, la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria y la suspensión del ingreso de las liquidaciones que traigan causa, para equipararlo al ITP y AJD. Teniendo en cuenta la regulación que se cita: a) Hay que saber que el valor declarado por las partes no es vinculante para la Administración tributaria que, con carácter general, puede comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos. Dicha comprobación deberá llevarse a cabo por alguno de los medios del artículo 57 LGT; b) La valoración resultante de la comprobación administrativa se notifica al obligado tributario juntamente con la liquidación que resulte de la misma, sin que pueda ser impugnada separadamente de esta mediante recurso o reclamación económico-administrativa. Sin embargo, el interesado sí dispone de un medio específico para contradecir la valoración administrativa: la tasación pericial contradictoria; c) El obligado tributario puede solicitar la tasación pericial contradictoria o reservarse el derecho a solicitarla cuando así proceda, con el importante efecto de que tanto la solicitud como la reserva producen la suspensión del ingreso de la liquidación notificada junto con la valoración, hasta que dicha valoración sea confirmada o corregida. Así se establece en los artículos 47 y 48 del texto refundido del ITP y AJD y, en análogos términos, en el artículo 135 de la Ley general tributaria; d) La regla más acorde con una justa determinación de la capacidad contributiva, como es la que remite esta cuestión al valor de mercado, debe ceder en muchos casos su lugar a reglas específicas de valoración en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente que no puede discutir anualmente con la Administración dicho valor con respecto a sus bienes. (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 58)

<sup>255</sup> Como señala Malvárez Pascual (2021):

Para determinar el valor de estos bienes uno de los valores a que hace referencia el artículo 10 de la LIP, de la reforma propuesta, es el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos (antes solo se hacía referencia al valor comprobado), lo que permite tener en cuenta el valor de los inmuebles determinado por la Administración. Este cambio puede resultar muy importante para los inmuebles adquiridos hace años y que tengan un valor de adquisición o catastral muy inferior al de mercado, pues a partir de la reforma los contribuyentes

## 2.2.2. Otras reformas operadas en el ITP y AJD, el ISD y el IP

En el ISD, la nueva Ley 11/2021, a través de su artículo cuarto, incide en dos medidas además de la modificación de la base imponible del tributo a la que antes nos hemos referido:

- a) La inclusión de los contratos y pactos sucesorios que produzcan adquisiciones en vida del causante como un supuesto que genera la acumulación de donaciones.
- b) La extensión de los beneficios fiscales por razón del parentesco a todos los no residentes, ya lo sean en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo o en un tercer Estado, en consonancia con la reciente jurisprudencia del TS sobre la extensión del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el TFUE, reflejado en diversas sentencias, entre las que cabe destacar la 242/2018, de 19 de febrero.

Como ya hemos señalado, la modificación en la base imponible del ISD consiste en sustituir la mención al valor real por el concepto valor de mercado, es decir, «el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas». No obstante, para el caso de bienes inmuebles, el concepto de valor se refiere al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del Catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto, siempre que este exista o pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro. Al igual que con la legislación anterior, este valor solo cede en el caso de que el valor declarado por los interesados sea mayor. No obstante, en este tributo la introducción del citado valor de referencia objetivado suscita menores recelos que en el caso del ITP y AJD, puesto que la adquisición de bienes y derechos a título lucrativo no conlleva contraprestación alguna y, en consecuencia, no es probable que se produzca el fenómeno de soportar una tributación por una capacidad económica no manifestada. Lo más llamativo de la modificación operada por la nueva ley es que, en el caso de bienes inmuebles, no se haya objetivado la base imponible de forma absoluta, es decir, que el valor de referencia no ceda ante un mayor valor declarado, ya que este último puede obedecer a desconocimiento técnico en el intento de valoración o por simple error en la determinación del valor concreto. En este impuesto, también los contribuyentes pueden accionar contra el valor de referencia, pero, una vez más, al no tratarse de una comprobación de valores, la reacción contra dicho valor se realiza a través de la solicitud a la Dirección General del Catastro de un informe vinculante en el que rectifique o ratifique el valor de referencia, tanto por la vía de la rectificación de autoliquidaciones como por la del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. En lo relativo a la acumulación de donaciones, se modifica el artículo 30 de la LISD para incluir un nuevo supuesto que da lugar a la aplicación del

---

tendrán que computar una base mucho mayor, e incluso, podría obligar a tributar por este impuesto a contribuyentes que con anterioridad no debían hacerlo. (p. 154)

llamado tipo medio de gravamen. La redacción finalmente propuesta supone que a la tradicional acumulación de donaciones que dan lugar a la aplicación de este tipo medio de gravamen se añaden las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios. La DGT venía sosteniendo hasta la fecha que dicha acumulación no era posible, al no estar prevista expresamente por la ley (Consulta de la DGT V3087/2013, de 17 de octubre). De esta forma, se considerarán como una sola transmisión, a los efectos liquidativos del impuesto, las realizadas en un plazo de tres años (acumulación de contratos y pactos sucesorios a las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables cuando dichos actos sean realizados por las mismas personas) o de cuatro (para el caso de la sucesión y las donaciones y las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de los contratos y pactos sucesorios acumulables). Por fin, en lo que se refiere a la extensión de los beneficios fiscales por razón del parentesco a todos los no residentes, ya sean residentes en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo o en un tercer Estado, el propósito de la nueva ley, a través de la modificación del apartado 1 de la disposición adicional segunda de la LISD, tiene por objeto corregir una de las más vergonzosas traslaciones de la jurisprudencia del TJUE a nuestro derecho positivo, si bien, una vez más, esta corrección ya se había operado gracias a la jurisprudencia del TS. Efectivamente, tras la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (caso Comisión Europea contra Reino de España, asunto C-127/12) se modificó la LISD para adecuar la normativa española a la doctrina emanada en dicha sentencia, sin embargo, e incomprensiblemente, la traslación de la doctrina jurisprudencial europea se limitó a los supuestos en los que el elemento transfronterizo estuviera relacionado con un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo distinto de España. Contra esta controvertida limitación se pronunció el TS en términos tan claros que su doctrina fue inmediatamente asumida por la propia Administración tributaria<sup>256</sup>. La nueva regulación, por lo tanto, acaba con la discriminación

<sup>256</sup> En tal sentido, la DGT, en la contestación a la Consulta V0149/2020, de 21 de enero, llegó a señalar lo siguiente:

La disposición adicional transcrita, como su propio nombre indica, fue dictada para adecuar la normativa del impuesto sobre sucesiones y donaciones a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea –TJUE– de 3 de septiembre de 2014, relativa a la conformidad con el derecho comunitario de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones español en lo referente a las operaciones sujetas al impuesto en que intervenían no residentes, que tenían un tratamiento diferente a aquellas en las que intervenían residentes exclusivamente, pues, mientras en estas los sujetos pasivos del impuesto podían optar por la aplicación de la normativa propia aprobada por las comunidades autónomas –y, en consecuencia, disfrutar de los beneficios fiscales aprobados por la comunidad autónoma competente–, los no residentes solo podían aplicar la normativa general contenida en la Ley 29/1987 y su normativa de desarrollo. El TJUE falló en contra de España, determinando que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los artículos 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establecieran diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones

que sufrirían los contribuyentes extracomunitarios, dando cumplimiento así a la natural extensión del principio de libertad de movimiento de capitales en el TFUE.

En lo que al ITP y AJD se refiere, la nueva ley, en su artículo sexto.uno, modifica también la regulación misma del hecho imponible. En concreto, el artículo 7.5, delimitativo de los supuestos de no sujeción y su relación con el IVA, para resolver algún supuesto problemático que tuvo que ser finalmente dilucidado por el TS. Nos referimos a las operaciones en las que los empresarios intervenían como adquirentes de los bienes (compra a particulares de artículos de oro y joyería). La nueva regulación establece que las operaciones quedan no sujetas a TPO cuando los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su respectiva actividad económica, con absoluta independencia de la condición del adquirente. Por ello, cuando el transmitente de una operación fuese un particular, la operación quedará sujeta a ITP, a pesar de que la adquisición pudiera realizarla un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad. De esta manera, queda sujeta al ITP la actividad de compraventa de oro a particulares, sin necesidad ya de invocar doctrina jurisprudencial alguna.

En el ámbito del IP, la nueva ley (art. quinto.dos), a través de la modificación del artículo 17 de la LIP, contempla dos medidas, además de la ya señalada, relativa a la modificación de la valoración de los bienes inmuebles:

- a) La valoración de los seguros de vida cuando el tomador del seguro no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate, en cuyo caso, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha, evitando de esta forma que se pueda eludir la tributación por los seguros de vida-ahorro cuyo contenido patrimonial se considera por la exposición de motivos de la nueva ley como indudable.

---

similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste. Posteriormente, el Tribunal Supremo ha dictado, entre otras, las Sentencias 212/2018, de 19 de febrero de 2018, 488/2018, de 21 de marzo de 2018, y 492/2018, de 22 de marzo de 2018, sobre responsabilidad patrimonial del Estado legislador, derivada de la aplicación de la normativa estatal del impuesto sobre sucesiones y donaciones, contraria al derecho de la Unión Europea, según sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. En estas sentencias, procedentes de recursos interpuestos por ciudadanos residentes en países terceros no pertenecientes a la UE ni al EEE, el Tribunal Supremo ha determinado que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, los efectos de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios. La base fundamental de la argumentación del Tribunal Supremo reside en el criterio sostenido por el TJUE en Sentencia de 17 de octubre de 2013, sobre la interpretación de los artículos 56 CE y 58 CE –Tratado constitutivo de la Comunidad Europea– actuales artículos 63 y 65 TFUE –Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea–. Por lo tanto, a la luz de la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional en relación con la doctrina del TJUE, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación al ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del impuesto de sucesiones y donaciones.

- b) Una nueva regla de valoración para el supuesto de que se perciban rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida. De esta forma, se establece que se computarán en la base imponible del perceptor por el valor establecido en el apartado 1 del referido artículo 17 de la LIP, de conformidad con las reglas que hemos señalado con anterioridad.

Asimismo, se modifica la disposición adicional cuarta de la LIP (art. quinto.tres de la Ley 11/2021) para eliminar las referencias a los no residentes en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo y dejarlo simplemente referido a los contribuyentes no residentes que, sin más, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la comunidad autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de los que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

### 2.3. Las reformas operadas en el IVA, IGIC, impuestos especiales y régimen económico fiscal de Canarias

La nueva ley, en su artículo octavo, introduce también algunas modificaciones en la LIVA, especialmente en lo relativo a la responsabilidad tributaria. Se modifica así el ámbito subjetivo de la responsabilidad aduanera en el marco de la imposición indirecta otorgando nueva regulación a la responsabilidad establecida en el apartado 3 del artículo 87 de la LIVA. Hasta ahora, dicho artículo se refería a los agentes de aduanas que actúan en nombre y por cuenta de sus comitentes. La Ley 11/2021 prevé que esa responsabilidad le sea también de aplicación a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador, para adaptarse así a las modificaciones establecidas en el ámbito de la representación aduanera. Ello equivale a decir que se recoge el supuesto de responsabilidad del representante aduanero. Asimismo, la nueva ley (art. octavo.dos) modifica el apartado 7 del artículo 163 *nonies* de la LIVA atinente a los incumplimientos de las obligaciones específicas en el régimen del grupo de entidades. Como es sabido, en este régimen, el sujeto infractor es la entidad dominante, al erigirse en la representante del resto de entidades que conforman el grupo y quedando obligada al cumplimiento de toda suerte de obligaciones materiales y formales. La reforma en este sentido delimita con mayor precisión las obligaciones concretas que pesan sobre la entidad dominante, entre las que se especifican las derivadas del ingreso de la deuda tributaria, la solicitud de compensación o devolución resultante de la declaración agregada correspondiente a todo el grupo de entidades, etc. En definitiva, se le hace responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que conforman o se integran en la declaración agregada. Por fin, la nueva ley (art. octavo.tres) modifica el apartado 5.º del anexo relativo al régimen de depósito distinto del aduanero para evitar así que los beneficios del régimen se apliquen de manera improcedente mediante la realización de compras exentas del IVA al amparo del régimen, con devengo del impuesto a la salida, pero sin posterior ingreso al

Tesoro. No obstante, se establece expresamente que, para aquellos productos objeto de los impuestos especiales sobre el alcohol o hidrocarburos, tal responsabilidad no resulte exigible al titular del depósito, siempre que la salida o el abandono de los bienes se hubiese realizado por una persona o entidad autorizada al efecto y que constase en el nuevo registro de extractores que a tal efecto se crea. Lo que trata la nueva normativa es que los titulares de los depósitos fiscales verifiquen que las personas o entidades que realizan las referidas operaciones constan debidamente inscritas en dicho registro.

En el ámbito del IGIC y la Ley 20/1991, de 7 de junio (art. noveno de la Ley 11/2021, apartados uno y dos), se trasladan a este tributo las modificaciones ya señaladas para el IVA en materia de responsabilidad tributaria de las liquidaciones aduaneras. Y en la medida en que también para este impuesto se prevé la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria canaria, a guisa del SII estatal, se tipifica como infracción tributaria el retraso o el incumplimiento de las obligaciones inherentes a dicho sistema, estableciéndose la sanción tributaria correspondiente. Asimismo, se añade un apartado 11 al artículo 63 atinente a los libros registro a través de la sede electrónica. También se modifica la disposición final primera de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, con el fin de adecuar el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras a las directrices comunitarias sobre ayudas prestadas al transporte marítimo, contenidas en la comunicación C (2004)43 de la Comisión Europea; para ello, se añade un nuevo artículo 73 bis y se modifica el artículo 76.

Por fin, en lo que a los impuestos especiales de fabricación se refiere, la nueva Ley 11/2021, en su artículo décimo.uno, revisa la definición de «depósito fiscal» para evitar la indebida aplicación del régimen suspensivo y el consiguiente retraso del devengo de los impuestos especiales tipificando además nuevas infracciones, como la existencia de diferencias en menos de productos objetos del tributo que excedan de los porcentajes establecidos reglamentariamente. También se tipifica una nueva infracción grave para el caso de que se incumplan los requisitos y condiciones legales necesarios para la aplicación de las exenciones o los tipos reducidos cuando no se justifique el uso o el destino otorgado a esos productos que gozaron de los referidos beneficios fiscales. Asimismo, se tipifica como infracción leve el incumplimiento de los requisitos y condiciones en la aplicación de los beneficios fiscales cuando no constituyan infracción grave. También se modifica el apartado 6 del artículo 19 de la LIIEE, atinente a la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas o de labores de tabaco que no ostenten marcas fiscales o las ostenten con incumplimiento de los requisitos establecidos a tal fin, introduciéndose un nuevo supuesto relativo a la picadura de tabaco para liar<sup>257</sup>. Se fijan, además, todas las sanciones correspondientes a las nuevas

<sup>257</sup> El consumo de tabaco de origen ilícito creció en España durante 2020 pese a la pandemia. Así lo reflejan los datos del estudio que anualmente realizan KPMG y Philip Morris, en el que se analiza la evolución del sector y el impacto de este tipo de consumo sobre sus cifras. Gibraltar fue el origen del 41 % del tabaco ilícito consumido en España en el último año.

infracciones tipificadas y se introducen dos nuevas infracciones para los impuestos de fabricación en relación con el impuesto especial sobre el carbón (art. 87 de la LIIIE) y el impuesto especial sobre la electricidad (art. 103 de la LIIIE). Asimismo, la disposición adicional quinta de la nueva Ley 11/2021 modifica la redacción del artículo 70 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, variando el tipo impositivo del tributo hasta el 31 de diciembre de 2021 en sus epígrafes 1.º, 2.º, 3.º y 4.º. Las referencias de las emisiones de CO<sub>2</sub> en el epígrafe 1.º, que hasta ahora eran de 120 g/km, pasan a 144 g/km. En el epígrafe 2.º, las referencias de emisiones de CO<sub>2</sub>, que hasta ahora eran de 120 g/km, se modifican a 144 g/km y de 160 a 192 g/km. Para el epígrafe 3.º, las referencias de emisiones de CO<sub>2</sub>, que hasta ahora eran de 160 g/km, pasan ahora a 192 g/km y de 200 g/km a 240 g/km. Por fin, para el epígrafe 4.º, las referencias de emisiones de CO<sub>2</sub> se elevan de 200 g/km a 240 g/km. Como es sabido, la actual configuración del IEDMT responde no solo a la capacidad económica puesta de manifiesto en la matriculación de un medio de transporte, sino que atiende, asimismo, a consideraciones medioambientales. Se pretende así establecer tipos impositivos en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> primando la compra de vehículos menos contaminantes, mediante el establecimiento de un tipo impositivo cero para la matriculación de los vehículos cuyas emisiones sean inferiores a los 144 gramos CO<sub>2</sub>/km. y graduando la tributación de los demás en función de sus emisiones. La modificación fiscal en este impuesto de matriculación obedeció también a la aplicación de la nueva normativa europea de medición de emisiones WLTP. Se trataba de un sistema más severo que el anterior, que implicó un aumento del valor de emisiones oficiales –calculadas en condiciones de conducción real, en lugar de las pruebas de laboratorio, como se venía haciendo habitualmente– y ocasionó que vehículos que hasta entonces estaban exentos de pagar el gravamen o se encontraban en los baremos más bajos tuviesen finalmente que tributar más, al saltar de tramo. Con la modificación operada por la Ley 11/2021 se revierten un tanto los efectos de la medición de emisiones WLTP (que había ocasionado que muchos vehículos que antes no pagaban impuestos, por estar por debajo de los 120 gramos de CO<sub>2</sub>, pasaran a pagar, como mínimo, el 4,75 %). Con la nueva ley, y hasta el 31 de diciembre del presente año, hasta 144 gramos de CO<sub>2</sub> los vehículos no resultarán gravados por el tributo; entre 144 y 192 gramos de CO<sub>2</sub>, el tipo será del 4,75 %; entre 192 y 240 gramos de CO<sub>2</sub>, el tipo será del 9,75 %, y más de 240 gramos de CO<sub>2</sub> soportarán un gravamen del 14,75 %. Todo ello comporta la posibilidad de obtener un ahorro real de hasta 1.000 euros respecto a las cifras que venían rigiendo desde el pasado mes de enero del presente año. Se trata, por lo tanto, de una congelación temporal –y breve– del impuesto de matriculación o la vuelta al periodo anterior a la entrada en vigor de la metodología y resultados de la medición de emisiones WLTP.

## 2.4. Las reformas operadas en el IAE

El artículo decimoquinto de la nueva ley, en un intento claro de reforzar las medidas antielusivas, modifica la normativa reguladora de la exención en el IAE (art. 82.1) respecto de determinados sujetos pasivos. Así, y para sortear la infracción del derecho de la UE, se establece la exención en el tributo para las personas físicas tanto residentes como no residen-

tes y se actualizan las referencias normativas para la consideración del grupo de sociedades cuando concorra alguna de las circunstancias del artículo 42.1 del Código de Comercio. Además, se especifica que la regla para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios debe aplicarse con independencia de la obligación de consolidación contable, tratando con ello de evitar que pueda ser inaplicable la regla de acumulación de los importes netos de la cifra de negocios correspondientes a los miembros de un grupo mercantil.

## 2.5. Los cambios operados en la legislación del juego

También se introducen reformas en la normativa sobre el juego (Ley 13/2011, de 27 de mayo) para incidir de esta forma en algunas medidas antifraude (art. decimoséptimo de la Ley 11/2021). Así, se introduce una nueva disposición adicional octava, donde se prevé de forma expresa el deber de colaboración con la AEAT de la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado a través del suministro de datos con trascendencia tributaria. Se establece así la obligación de informar mensualmente por medios electrónicos de los premios pagados, sujetos o no a retención, con identificación del perceptor y de su representante legal, fecha de celebración del sorteo o apuesta, data del pago del premio, forma del mismo y, en su caso, del importe de la retención o el ingreso a cuenta.

## 2.6. Las modificaciones atinentes a la regulación de los pagos en efectivo. Nuevos límites

El artículo decimoctavo de la nueva Ley 11/2021 otorga redacción novedosa a determinados apartados del artículo 7 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, para modificar así los límites de pago en efectivo y revisar el régimen de infracciones y sanciones cuando intervenga un profesional o empresario. En tal sentido, se reduce el límite de las operaciones en efectivo de 2.500 a 1.000 euros cuando alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de tal (manteniéndose la cuantía de 2.500 euros cuando el pagador sea una persona física y no actúe en dicha condición), y a 10.000 euros cuando, concurriendo estas últimas circunstancias, el pagador justifique que no tiene su domicilio fiscal en España. Esta cuantía reducida ya rige en otros países vecinos como Francia o Portugal<sup>258</sup>. Como ya se ha apuntado, dicho límite (que se elevaba a 15.000 euros en el caso de que el pagador

<sup>258</sup> Como consecuencia de esta modificación y para dar cumplimiento a la exigencia de consulta previa prevista en el artículo 127.4 del TFUE, el BCE emitió dictamen sobre el particular el 1 de febrero de 2020, donde la memoria del anteproyecto de ley parece apuntar que el propio BCE afirmaba que «cada punto de incremento de ventas por tarjetas de crédito o débito ayuda a la reducción del fraude en términos equivalentes».

fuese un particular no residente) se introdujo por primera vez en España con ocasión de la promulgación de la Ley 7/2012 (art. 7)<sup>259</sup>. Tal prohibición de disposición en efectivo, superada una cierta cuantía, regía con independencia de la forma en la que se documentase la operación (factura, escritura pública, póliza, etc.), así como de su tratamiento a efectos del IVA. Resulta innegable que el incremento de los pagos electrónicos (que se ha visto exponencialmente aumentado con ocasión de la pandemia) puede coadyuvar a la reducción del fraude, pues el pago en efectivo oculta la trazabilidad de las operaciones y preserva el anonimato de las personas que intervienen en las mismas<sup>260</sup>. Se ha señalado por parte de los mayores especialistas en la materia que el incremento de los pagos electrónicos en un promedio del 10 % anual sostenido durante un lustro podría tener un impacto nada desdéniable en la economía sumergida y comportar paralelamente una reducción de la misma cercana al 5 %<sup>261</sup>. También la OCDE ha incidido al respecto señalando la bondad de estas medidas para frenar la ocultación<sup>262</sup>. Incluso Europol ha abogado por el establecimiento de un umbral armonizado de limitación de los pagos en efectivo, al tratarse de uno de los métodos más habituales para lavar el dinero procedente de las actividades ilegales<sup>263</sup>. La velocidad a la que circula el dinero y la demanda de efectivo es, de hecho, una de las metodologías más utilizadas por los economistas para calibrar los índices reales de la economía sumergida<sup>264</sup>. La relación negativa entre el volumen de transacciones electrónicas (tarjetas

<sup>259</sup> Algunas enmiendas a la propia tramitación de esa Ley 7/2012 ya abogaban por el límite ahora instaurado de los 1.000 euros.

<sup>260</sup> La correlación negativa existente entre la economía sumergida y los pagos electrónicos es enfatizada por Schneider y Kearney (2013, pp. 14 y ss.). De la misma opinión participan Otero Moreno *et al.* (2013) al afirmar que:

Países como Luxemburgo, Holanda, Francia, Dinamarca, Suecia o Finlandia, que presentan un número de transacciones con tarjetas per cápita más alto que otros países (más de 120 por persona), exhibían datos de la economía sumergida que no superaban el 15 % del PIB en el año 2011. Por el contrario, en países como Bulgaria, Rumanía o Grecia la intensidad de uso de las tarjetas era muy escasa –no más de 10 transacciones por persona– y el tamaño de la economía sumergida se situaba por encima del 24 %. (p. 22)

<sup>261</sup> Así lo afirman, por ejemplo, Schneider y Kearney (2013, p. 14). *Cfr.* Russo y Cashless (2016), quienes coinciden también en que los medios de pago electrónicos dificultan la evasión fiscal, siempre que no se olvide que las tarjetas bancarias también pueden coadyuvar al fraude si se utilizan para retirar dinero de los cajeros automáticos y contribuir así al aumento de la moneda en circulación y los pagos en efectivo. *Vid.* Ernest & Young (2017, pp. 13 y ss.); Otero Moreno *et al.* (2013); Sun *et al.* (2017). Algunos países, como Corea del Sur, Argentina, Colombia o Uruguay, han optado por incentivos fiscales para fomentar el uso de medios de pago distintos al dinero en efectivo, es decir, en lugar de promover las prohibiciones, prefirieron el establecimiento de medidas incentivadoras como, por ejemplo, la devolución del 5 % o del 3 % de la base imponible del IVA para operaciones abonadas con tarjetas de débito o instrumentos de dinero electrónico que no superen unas determinadas cantidades.

<sup>262</sup> *Vid.* OCDE (2017, pp. 22 y ss.).

<sup>263</sup> *Vid.* Europol (2015).

<sup>264</sup> El FMI ha analizado los efectos macroeconómicos de la sustitución del dinero en efectivo por medios electrónicos (*vid.* Kireyev, 2017). Según la Comisión Europea, el coste total para la sociedad de todas

de crédito, transferencias bancarias o cualquier otro medio de pago similar) y el peso de la economía sumergida presenta evidencias en la literatura científica y en la constatación empírica, pues los países con mayor número de transacciones electrónicas per cápita al año (Finlandia, Países Bajos, Reino Unido o Francia), todos ellos con una proporción o ratio que oscila entre las 280-400 transacciones por habitante, presentan tasas de economía sumergida entre el 8 % y el 13 %, en claro contraste con otros países como Italia o España, con un volumen inferior, entre las 80 y 120 per cápita al año, que presentan tasas de economía sumergida entre el 18 % y el 22 %<sup>265</sup>.

Dicho esto, tampoco debemos caer en la trampa de demonizar el uso de efectivo, pues sigue siendo el método de pago más utilizado en el mundo<sup>266</sup>. Concretamente, el 85 % de las transacciones mundiales se abonan en efectivo. Pudiera pensarse que este elevado índice se basa en el alto número de transacciones mundial, pero, si se acota el campo de búsqueda y se mide el dato en función del valor de aquellas, también se observa un porcentaje muy alto (más del 60 %)<sup>267</sup>. El BCE avala estas afirmaciones en un estudio realizado en el año 2016, donde pone de manifiesto que el efectivo se utiliza en el 79 % de las operaciones, siendo especialmente intenso en el caso de los países del sur de Europa, si

---

las formas de pago (efectivo, cheques y tarjetas de pago) es equivalente al 3,2 % del PIB de la eurozona (mayor que todo el presupuesto destinado a la PAC, que es el gasto más importante de todo el presupuesto de la Unión). Dos terceras partes son costes del dinero en efectivo, es decir, un 1,6 % del PIB europeo. Así, por ejemplo, el coste de mantener el dinero en buen estado para su uso se ha calculado entre los 200 y 300 euros por persona y año en la UE.

<sup>265</sup> Vid. a este respecto las consideraciones de Schneider y Kerney (2013).

<sup>266</sup> Como ha señalado Panetta (2020):

La disponibilidad adecuada de efectivo es fundamental para el funcionamiento de la economía. Incluso en épocas normales, las tres cuartas partes de las transacciones de los consumidores en la zona del euro se realizan en efectivo, y países grandes como Alemania, España e Italia utilizan efectivo a tipos que están alrededor o incluso muy por encima de la media de la zona del euro. El efectivo sigue siendo, por tanto, el medio de pago dominante para los consumidores, y es de fundamental importancia para la inclusión de ciudadanos socialmente vulnerables, como los ancianos o los grupos de menores ingresos. Durante la crisis, la demanda de efectivo se ha vuelto menos predecible. A medida que la pandemia se extendía por Europa, vimos un repunte en la demanda de efectivo: a mediados de marzo, el aumento semanal del valor de los billetes en circulación casi alcanzó el pico histórico de 19.000 millones de euros (véase gráfico 1). Este aumento reflejó en parte un mayor gasto en supermercados y tiendas, especialmente del 13 al 20 de marzo, cuando la demanda de efectivo fue similar a la de la semana anterior a Navidad. Pero también refleja el impulso de la gente de acumular efectivo durante una crisis. La creciente demanda de efectivo en tiempos de extrema incertidumbre no es un fenómeno nuevo; tales aumentos se observaron durante la crisis financiera de 2008 (ver gráfico 1) y, en general, existe un movimiento conjunto entre el volumen de billetes en circulación y los indicadores de tensión financiera (ver gráfico 2). A principios de abril, la demanda de efectivo volvió a niveles normales, y varios países ahora están viendo retiradas de efectivo por debajo de los niveles esperados para la época del año; esto se debe en parte al bloqueo, que ha limitado las oportunidades de gasto.

<sup>267</sup> Vid. PWC e IE Business School (2015, pp. 8 y ss.).

bien para pagos de menor importe (45 euros o menos), pues, en caso contrario, la elección varía<sup>268</sup>. Además, resulta innegable lo que la eliminación del efectivo puede comportar respecto de las libertades ciudadanas y los derechos constitucionales, como la intimidad o la libertad<sup>269</sup>. El pago en efectivo se encuentra muy arraigado en Austria y Alemania, donde la tradicional aversión al endeudamiento de sus ciudadanos determinó que la iniciativa gubernamental a prohibir el uso de efectivo en transacciones superiores a 5.000 euros (febrero de 2016) se topara con la férrea oposición del Parlamento, pues dicha medida sería susceptible de menoscabar la conciencia sobre lo gastado y los saldos presupuestarios de las economías familiares. Por otra parte, tampoco deben echarse en saco roto las propias consideraciones de la doctrina que más se ha dedicado a analizar la economía sumergida a través de métodos monetarios, enfatizando el hecho de que la relevancia del efectivo es mucho menor que la de los depósitos a la vista<sup>270</sup>. En cualquier caso, la medida adoptada se halla en sintonía con las aplicadas por muchos de los Estados miembros de la UE a partir de 2008, si bien con muy distinto alcance y umbral, variando entre los 15.000 euros de Croacia, Polonia y Eslovaquia, y los 1.000 euros de Francia y Portugal<sup>271</sup>. En algunos casos

<sup>268</sup> Vid. BCE (2017).

<sup>269</sup> La llamada *cashless society* o sociedad sin efectivo se está imponiendo aprovechando la lucha contra el crimen organizado y el terrorismo. A la sustitución del patrón oro en 1946 por el Tratado Bretton Woods, en el que todas las divisas de los países firmantes eran convertibles en dólares estadounidenses y solo estos en oro, le siguió la negativa de Estados Unidos en 1974 a materializar dicho acuerdo internacional, tras constatarse que dicha potencia no podía pagar con oro todos los billetes impresos para financiar la guerra de Vietnam. Del oro al dólar y de este al llamado dinero Fiat, es decir, papel moneda emitida teóricamente contra el PIB del país emisor, hemos pasado a la moneda virtual. Se puede comprender así por qué los bancos centrales son especialmente vigilantes con la inflación, ya que, abandonado el patrón oro, los billetes implican un grave riesgo, pues subir el precio de un bien que se paga con mero papel impreso (y para muchos sin valor real) es mucho más sencillo que si se tuviera que pagar en oro. En este contexto, cualquier portador de efectivo es un evasor fiscal en potencia, dañándose así la intimidad y la presunción de inocencia, al tiempo que se criminaliza el uso de la moneda emitida por los bancos centrales que los propios Estados tienden a prohibir. El desastre del Katrina en Estados Unidos evidenció que la economía no puede depender del correcto funcionamiento de las terminales electrónicas. Además, el fin del efectivo condicionaría la libertad de aquellos ciudadanos que legítimamente no quieren asumir los costes adicionales que implica tener y mantener una tarjeta bancaria, de quienes atribuyen una especial relevancia a su privacidad o de los que controlan de forma más eficiente su economía familiar mediante el uso del efectivo. Eliminar el efectivo supone más costes y menos control del gasto para las familias, más monitorización de su vida y mayores deudas con los bancos. Además, otorgaría a una entidad privada el control de las actividades del individuo, el uso de sus datos particulares, provocaría limitaciones a la privacidad y la posibilidad de que todo nuestro dinero quedara en manos de las instituciones financieras, que podrían así trasladar cómodamente los tipos negativos a sus clientes (como ya hacen en algunos casos). Vid. al respecto Lucas Durán (2016).

<sup>270</sup> Vid. Mauleón y Sardá (2018, p. 67).

<sup>271</sup> Vid. Sands *et al.* (2017). Respecto de las propuestas pendientes de aprobación por los distintos Estados miembros de la UE y sus correspondientes límites, *vid.* González Gallego (2018, pp. 298 y ss.). Asimismo, la Comisión Europea, tras el mandato recibido por el Ecofin de 12 de febrero de 2016, también se afana en indagar las técnicas más adecuadas para limitar los pagos en efectivo a través de una pro-

como, por ejemplo, la propia Portugal, a esos umbrales cuantitativos limitativos se asocia un método específico de información y pago para transacciones cuyo importe sea igual o superior a 3.000 euros (o de 10.000 si el pagador es un no residente que no actúa como empresario o profesional al abonar dicho importe).

La modificación a la baja del importe de efectivo deja incólume la infracción tributaria grave y su sanción asociada, ya existente cuando la medida se introdujo en 2012. Como se ha apuntado por parte de la doctrina, se trata de una norma prohibitiva de peligro abstracto, a caballo entre el blanqueo de capitales y la legislación tributaria, por cuanto que el incumplimiento de la prohibición y sus consecuencias punitivas en nada afectan a la validez de las operaciones realizadas ni al efecto liberatorio o extintivo del pago producido<sup>272</sup>. En relación con el régimen de infracciones y sanciones, la nueva ley establece que el procedimiento sancionador se regirá por las normas del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (Ley 39/2015, de 1 de octubre), excepto en lo relativo al sistema de notificaciones, donde la normativa aplicable será la propia de la LGT. Asimismo, se establecen unas reglas específicas, entre las que cabe reseñar como novedad la previsión de una reducción del 50 % en el supuesto de pago voluntario en cualquier momento anterior a la resolución. Por lo demás, deben mantenerse las conclusiones que se han ido decantando con el paso del tiempo tras la introducción de la medida. Así, por ejemplo, la necesidad de que las personas intervinientes lo sean en su calidad de empresarios o profesionales no empece el hecho de que ese concepto de actividad empresarial o profesional se asocie a lo dispuesto en el artículo 27.3 de la LIRPF y no al artículo 5.1 de la LIVA (que es de un perímetro considerablemente mayor)<sup>273</sup>. Asimismo, y con el fin de evitar que se perjudique la actividad turística, se mantiene el límite de los 15.000 euros (o su contravalor en moneda extranjera) cuando el pagador sea una persona física que justifique su domicilio fiscal fuera de España (por cualquier medio de prueba fehaciente, como el pasaporte<sup>274</sup>) y no actúe en calidad de empresario o profesional. De la misma manera, la nueva limitación de 1.000 euros se aplicará<sup>275</sup>:

---

puesta de modificación de la directiva de lucha contra el blanqueo de capitales. También la propuesta de quinta directiva, que incluye entre los sujetos obligados a las plataformas de intercambio de moneda electrónica y a los proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos, o la propuesta de modificación del reglamento relativo a los controles de entrada o salida de dinero efectivo de la UE, por recomendación de Europol. Y el propio BCE ha adoptado la decisión de no imprimir billetes de 500 euros, aunque considera plenamente legales los existentes en circulación.

<sup>272</sup> *Vid.* Sánchez Huete (2013).

<sup>273</sup> Programa Informa AEAT, pregunta número 132786.

<sup>274</sup> Programa Informa AEAT, pregunta número 132792.

<sup>275</sup> La nueva ley tampoco varía el concepto de «efectivo», que se define en el artículo 34.2 de la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo: a) papel moneda y moneda metálica nacional o extranjera; b) Cheques bancarios al portador bajo cualquier denominación monetaria; c) Cualquier otro medio físico, incluidos los electrónicos, ideado para poder utilizarse como medio de pago al portador (tarjetas prepago o monedero no ligadas a una cuenta bancaria). Por supuesto, la

- a) Al pago de salarios cuyo importe, neto de retenciones y otras cargas sociales, exceda de dicha cantidad<sup>276</sup>.
- b) A las operaciones de depósito de dinero y a los préstamos, cuando superen ese umbral y alguno de los intervinientes sea un empresario o profesional (salvo que, a su vez, resulte aplicable la excepción prevista para las entidades de crédito, pues la prohibición no rige los pagos e ingresos realizados en entidades de crédito ni las operaciones de cambio de moneda en efectivo realizadas por establecimientos sujetos a la supervisión del Banco de España y a la normativa de blanqueo de capitales ni las realizadas a través de entidades de pago reguladas, toda vez que en todos estos casos se garantiza plenamente la trazabilidad de la operación<sup>277</sup>).
- c) A las entregas de dinero en concepto de aportaciones de capital y sus primas, o las reducciones de capital social con devolución de aportaciones o por reparto del haber social resultante de la liquidación, así como a los pagos de dividendos. Es decir, en todos aquellos casos de operaciones societarias en general<sup>278</sup>.

Por lo demás, la prohibición o limitación no operará en operaciones entre particulares, ni siquiera cuando en el pago intermedie un tercero que resulte ser empresario o profesional<sup>279</sup>. Tampoco en aquellos supuestos en los que se ingrese un importe superior a los 1.000 euros directamente en la cuenta bancaria de un proveedor, siempre que al realizar dicho ingreso conste la operación o la factura a que se refiera el pago, así como la persona que realice la imposición en efectivo<sup>280</sup>. Tampoco al pago de tributos o multas, en cuyo caso, la Administración entiende que no estamos ante una operación económica singular, sino ante el ejercicio o cumplimiento de una obligación de derecho público exigida por la ley<sup>281</sup>, o en aquellos casos de pagos de fianzas obligatorias que los arrendadores deban entregar al depositario

---

nueva ley tampoco modifica otros aspectos como el relativo a la suma de los importes de todas las operaciones fraccionadas relacionadas con la entrega del bien o la prestación del servicio, con el fin de que no se tergiverse el umbral de la prohibición. Dentro de ese umbral, la AEAT considera que la cuantía que se debe tener en cuenta es el importe total de la operación que deba satisfacerse, IVA incluido, con exclusión de otros importes que deban abonarse a terceros por disposición legal (retenciones o cargas sociales, por ejemplo). Para el caso de operaciones con tracto sucesivo, *vid.* programa Informa AEAT, pregunta número 132774.

<sup>276</sup> Programa Informa AEAT, preguntas números 132785 y 133082.

<sup>277</sup> Programa Informa AEAT, pregunta número 133077.

<sup>278</sup> Programa Informa AEAT, pregunta número 132936.

<sup>279</sup> Como se señala en el programa Informa AEAT, pregunta número 132933, los intermediarios y aquellos que actúan por cuenta de alguna de las partes, al recibir el cobro o efectuar el pago, no tienen la condición de intervinientes, por lo que no les resulta de aplicación la previsión restrictiva.

<sup>280</sup> Programa Informa AEAT, pregunta número 132931.

<sup>281</sup> Programa Informa AEAT, pregunta número 132932.

legal según la normativa autonómica correspondiente<sup>282</sup>. La nueva ley tampoco modifica otros aspectos, como el ámbito territorial de aplicación (España, incluidos los territorios históricos y forales), por lo que las operaciones realizadas o pagadas fuera de nuestro país no se ven afectadas por la prohibición<sup>283</sup>, o las obligaciones de documentación, que deben conservarse durante un plazo de cinco años desde la fecha del pago. Sin olvidar que la prueba en tal sentido se invierte por disposición legal, debiendo ser los intervinientes quienes acrediten el cumplimiento de la obligación, pues, en caso contrario, la AEAT podría presumir la negligencia<sup>284</sup>. Y análogas consideraciones pueden verse respecto del régimen sancionador, donde la nueva normativa promulgada no incide en la calificación de la infracción como grave<sup>285</sup>.

La nueva ley, de haber sido coherente consigo misma, debería haber dado tres pasos más allá:

- a) Introduciendo las modificaciones legales oportunas para que los justificantes de pago en los que se evidenciase el incumplimiento de la limitación de los pagos en efectivo careciesen de validez en la tramitación de los expedientes iniciados ante las Administraciones públicas, fuese cual fuere la materia afectada (personal, convenios, contratación, subvenciones, etc.).
- b) Impidiendo que dichos documentos se considerasen válidos a los efectos de solicitar subvenciones, así como cualquier otra ayuda pública.
- c) Extendiendo la prohibición de pago en efectivo a todas las operaciones que se realicen con la Administración pública, incluyendo el pago de tributos<sup>286</sup>.

<sup>282</sup> Programa Informa AEAT, pregunta número 133078.

<sup>283</sup> Eso sí, para probar que los pagos superiores a 1.000 euros se han satisfecho efectivamente en el extranjero, la AEAT podría exigir al pagador que acreditase la disposición de efectivo en el extranjero o que presentó la declaración previa sobre movimientos de pago por salidas en territorio nacional.

<sup>284</sup> *Vid.* al respecto Carbajo Vasco (2012); y Martínez Lago (2012).

<sup>285</sup> La sanción es única, razón por la cual los sujetos infractores pueden ser cualquiera de las partes intervinientes, quienes responderán solidariamente, razón por la que la Administración puede dirigirse contra el pagador o el perceptor para cobrarla. Y todo ello, con las salvedades de quienes interpongan denuncia ante la AEAT en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha del pago y demás especialidades previstas.

<sup>286</sup> *Vid.* González Gallego (2018, p. 322), quien considera que una de las medidas más adecuadas para fomentar la utilización de medios de pago distintos al dinero en efectivo pasaría por incentivar el uso de medios de pago electrónicos precisamente en el ámbito de las Administraciones públicas:

para agilizar determinados trámites y, al mismo tiempo, garantizar la transparencia y la efectividad de los mismos. Un ejemplo de las primeras son las tarjetas recargables que ya se empiezan a utilizar en los servicios de transportes públicos de algunas grandes ciudades españolas. Un ejemplo de las segundas son las tarjetas monedero que se utilizan desde hace años para articular las becas de libros de texto, que permiten garantizar que los recursos públicos se destinan efectivamente para satisfacer las necesidades para las que fueron destinados.

En cualquier caso, y ante la firme deriva que la regulación de los pagos en efectivo está teniendo en Europa, conviene no olvidar que el TJUE, en una reciente Sentencia de 26 de enero de 2021 (caso Johannes Dietrich y Norbert Häring contra Hessischer Rundfunk, asuntos acumulados C-422/19 y C-423/19), señala a este respecto que una normativa nacional no puede excluir la posibilidad de pagar en efectivo por medio de billetes de curso legal, salvo en caso de marcado interés público, que sea además proporcionado y no afecte a personas con dificultad de acceso a otros medios de pago alternativos al dinero en efectivo. Un régimen de excepcionalidad que permite a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si esa limitación es proporcionada al objetivo perseguido. Tan novedosa jurisprudencia coincide con el firme rechazo del BCE a distintas iniciativas nacionales que pretenden limitar de manera desproporcionada el uso del dinero en efectivo, garantizándose así los derechos de igualdad en el ámbito del acceso a los medios de pago. De esta forma, se pone coto a esas iniciativas nacionales irrestrictas de prohibir paulatinamente el uso del dinero en efectivo, por lo que no parece que las motivaciones estrictamente fiscales o de lucha contra el fraude fiscal puedan implicar en el futuro la abolición del pago con numerario. La cuestión sometida a la consideración del TJUE fue la siguiente:

Los señores Dietrich y Häring, poseedores de viviendas en la circunscripción territorial del organismo público de radiodifusión del Estado federado de Hesse (Alemania), ofrecieron a este abonar en efectivo el canon audiovisual adeudado con arreglo al artículo 2, apartado 1, del RBStV, correspondiente al segundo trimestre de 2015 y al primer trimestre de 2016. El organismo público de radiodifusión del citado Länder declinó tal ofrecimiento basándose en que el artículo 10, apartado 2, del reglamento sobre el canon establecía que este no podía abonarse en efectivo, sino mediante domiciliación, transferencia individual u orden permanente, y les giró sendas liquidaciones en las que se calculaban sus impagos del canon audiovisual y un recargo de mora por el retraso. Interpuestos los pertinentes recursos de anulación contra dichas liquidaciones, mediante Sentencias de 31 de octubre de 2016, el Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Fráncfort del Meno, Alemania) desestimó sus recursos. Posteriormente, mediante Sentencias de 13 de febrero de 2018, el Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo del Estado federado de Hesse) desestimó sus recursos de apelación. Interpuesta casación contra dichas sentencias ante el Bundesverwaltungsgericht (Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo alemán), los recurrentes alegaron que el artículo 14, apartado 1, de la BBankG y el artículo 128 del TFUE, apartado 1, establecían una obligación absoluta e ilimitada de aceptar billetes denominados en euros como medio de pago de las deudas monetarias que solo podía limitarse mediante acuerdo contractual entre las partes o en virtud de una autorización establecida en el derecho federal o el derecho de la Unión. En este contexto, el Bundesverwaltungsgericht decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

- a) ¿La competencia exclusiva que la Unión ostenta con arreglo al artículo 2 del TFUE, apartado 1, en relación con el artículo 3 del TFUE, apartado 1, letra c), en el ámbito de la política monetaria de los Estados miembros cuya moneda es el

euro, se opone a un acto jurídico de uno de esos Estados miembros que establezca la obligación de los organismos públicos del Estado miembro de aceptar billetes denominados en euros a la hora de satisfacer una obligación pecuniaria impuesta en virtud de prerrogativas públicas?

- b) ¿El estatus de los billetes denominados en euros como dinero de curso legal establecido en el artículo 128 del TFUE, apartado 1, tercera frase, y en el artículo 16, párrafo primero, tercera frase del protocolo sobre el SEBC y el BCE, así como en el artículo 10, segunda frase, del Reglamento (CE) 974/98, implica la prohibición de que los organismos públicos de un Estado miembro se nieguen a aceptar la satisfacción con dichos billetes de una obligación pecuniaria impuesta en virtud de prerrogativas públicas, o admite el derecho de la Unión normas que excluyan el pago con billetes denominados en euros en el caso de determinadas obligaciones pecuniarias impuestas en virtud de prerrogativas públicas?
- c) En caso de que se responda afirmativamente a la primera cuestión y de que se responda negativamente a la segunda cuestión, ¿un acto jurídico adoptado en el ámbito de la competencia exclusiva de la Unión en materia de política monetaria por un Estado miembro cuya moneda es el euro puede ser aplicado en la medida y durante el tiempo en que la Unión no haya ejercido su competencia?

El TJUE respondió conjuntamente a la primera y tercera de estas cuestiones prejudiciales en los siguientes términos:

En estas circunstancias, procede responder a la primera cuestión prejudicial partiendo de la premisa de que el artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la BBankG obliga a los organismos públicos a aceptar billetes denominados en euros a la hora de satisfacerse una obligación pecuniaria impuesta en virtud de prerrogativas públicas.

A ese respecto, conviene señalar que, según el artículo 3 TFUE, apartado 1, letra c), la Unión dispondrá de competencia exclusiva en el ámbito de la política monetaria de los Estados miembros cuya moneda es el euro.

Asimismo, procede recordar que el Tratado FUE no contiene ninguna definición precisa del concepto de «política monetaria», pero sí define, en las disposiciones que dedica a dicha política, tanto los objetivos de esta como los medios de que dispone el Sistema Europeo de Bancos Centrales (SEBC) para ejecutarla (Sentencia de 11 de diciembre de 2018, Weiss y otros, C493/17, EU:C:2018:1000, apartado 50 y jurisprudencia citada).

A ese respecto, ha de señalarse que las disposiciones que el Tratado FUE dedica a la política monetaria figuran en el título VIII de su tercera parte, titulado «Política económica y monetaria».

Pues bien, el artículo 119 TFUE, que introduce el mencionado título, establece en su apartado 1 que la acción de los Estados miembros y de la Unión implicará, en

las condiciones establecidas en los tratados, la adopción de una política económica que se basará en la estrecha coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros, en el mercado interior y en la definición de objetivos comunes, y que se llevará a cabo de conformidad con el respeto al principio de una economía de mercado abierta y de libre competencia. Este mismo artículo precisa en su apartado 2 que dicha acción supondrá una moneda única, el euro, la definición y la aplicación de una política monetaria y de tipos de cambio única cuyo objetivo principal sea mantener la estabilidad de precios y, sin perjuicio de dicho objetivo, el apoyo a la política económica general de la Unión, de conformidad con los principios de una economía de mercado abierta y de libre competencia.

Por tanto, como ha señalado el abogado general en el punto 59 de sus conclusiones, del artículo 119 TFUE, apartado 2, se desprende que la acción de los Estados miembros y de la Unión supondrá tres elementos: una moneda única (el euro), la definición y la aplicación de una política monetaria única y la definición y la aplicación de una política de tipos de cambio única.

Por consiguiente, el concepto de «política monetaria» no se limita a su ejecución operativa, que constituye, en virtud del artículo 127 TFUE, apartado 2, primer guion, una de las funciones básicas del SEBC, sino que también implica una dimensión normativa destinada a garantizar el estatuto del euro como moneda única.

Tal interpretación del concepto de «política monetaria» se ve corroborada por el objetivo principal de esta política que se desprende de los artículos 127 TFUE, apartado 1, y 282 TFUE, apartado 2, que es mantener la estabilidad de precios. Tal como ha señalado, en esencia, el abogado general en el punto 66 de sus conclusiones, si el estatuto del euro como moneda única pudiera entenderse de maneras diferentes y regularse con normas diferentes en los Estados miembros cuya moneda es el euro, quedaría en cuestión la unicidad de la moneda única y, con ello, gravemente comprometido ese objetivo del mantenimiento de la estabilidad de precios.

Esa interpretación del concepto de «política monetaria» se ve abonada asimismo por la literalidad de los artículos 128 TFUE y 133 TFUE, que figuran en el capítulo 2 del título VIII de la tercera parte del Tratado FUE y que pueden considerarse disposiciones de derecho monetario vinculadas al estatuto del euro como moneda única.

[...]

Dado que el citado artículo 128 TFUE, apartado 1, no remite al derecho de los Estados miembros para determinar el sentido y el alcance del concepto de «curso legal» que recoge, este constituye un concepto de derecho de la Unión que debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión, que ha de buscarse teniendo en cuenta no solo el tenor de las disposiciones en las que figura, sino también el contexto de dichas disposiciones y el objetivo que pretenden alcanzar (véase, en ese sentido, la Sentencia de 16 de julio de 2020, AFMB, C610/18, EU:C:2020:565, apartado 50 y jurisprudencia citada).

A ese respecto, ha de señalarse que el concepto de «curso legal» de un medio de pago denominado en una unidad monetaria significa, en su sentido ordinario, que en general dicho medio de pago no puede rechazarse a la hora del pago de una deuda denominada en la misma unidad monetaria, por su valor nominal y con efecto liberatorio.

[...]

De ello se deduce que la competencia prevista inicialmente en el artículo 109 L, apartado 4, del Tratado CE y posteriormente en el artículo 123 CE, apartado 4, y actualmente consagrada en el artículo 133 TFUE faculta exclusivamente al legislador de la Unión para precisar el régimen jurídico del curso legal reconocido a los billetes denominados en euros por el artículo 128 TFUE, apartado 1, y por el artículo 16, párrafo primero, tercera frase, del protocolo sobre el SEBC y el BCE y del curso legal reconocido a las monedas denominadas en euros por el artículo 11 del Reglamento n.º 974/98, en la medida en que ello resulte necesario para el uso del euro como moneda única.

Con arreglo al artículo 2 TFUE, apartado 1, tal competencia exclusiva excluye toda competencia de los Estados miembros en la materia, salvo si actúan facultados por la Unión o para aplicar actos de la Unión.

Procede precisar a ese respecto, para responder más concretamente a la tercera cuestión, que, incluso si se diera la circunstancia de que la Unión no hubiera ejercido su competencia exclusiva, la adopción o el mantenimiento por un Estado miembro de una disposición incluida en el ámbito de dicha competencia no se podrían justificar por esta mera circunstancia.

Ello es así porque, como ha señalado el abogado general en el punto 39 de sus conclusiones, cuando se atribuye una competencia exclusiva a la Unión, la pérdida de competencia por parte de los Estados miembros tiene lugar de manera inmediata y, a diferencia de lo que sucede en el caso de la atribución de una competencia compartida en un ámbito, resulta irrelevante, a efectos de dicha pérdida, que la Unión haya ejercido o no su propia competencia (véase, en ese sentido, la Sentencia de 5 de mayo de 1981, Comisión/Reino Unido, 804/79, EU:C:1981:93, apartado 20).

Dicho esto, por una parte, no puede considerarse necesario para la utilización del euro como moneda única, en el sentido del artículo 133 TFUE, y, más concretamente, para la consagración del curso legal de los billetes denominados en euros, previsto en el artículo 128 TFUE, apartado 1, y en el artículo 16, párrafo primero, tercera frase, del protocolo sobre el SEBC y el BCE, imponer una obligación absoluta de aceptar esos billetes como medio de pago. De las precisiones contenidas en los apartados 46 a 49 de la presente sentencia se desprende que ese curso legal exige una aceptación absoluta, sino únicamente una aceptación de principio de los billetes denominados en euros como medio de pago. Por otra parte, tampoco es necesario para la utilización del euro como moneda única y, más concretamente,

para preservar la efectividad del curso legal del dinero en metálico denominado en euros que el legislador de la Unión establezca, de manera exhaustiva y uniforme, las excepciones a esta obligación de principio, siempre y cuando se garantice la posibilidad, como regla general, de que cualquier deudor cumpla con una obligación pecuniaria mediante ese dinero en metálico.

De ello se deduce que la competencia exclusiva de la Unión en materia de política monetaria se entiende, como ha señalado el abogado general en el punto 98 de sus conclusiones, sin perjuicio de la competencia de que disponen los Estados miembros cuya moneda es el euro para regular las modalidades de extinción de las obligaciones pecuniarias, tanto de derecho público como de derecho privado, siempre y cuando, en particular, dicha regulación no afecte al principio según el cual, por regla general, debe ser posible cumplir una obligación pecuniaria mediante ese pago en efectivo. Así pues, esa competencia exclusiva no impide a un Estado miembro, en el marco del ejercicio de sus competencias propias, como la organización de su Administración pública, adoptar una medida que obligue a dicha Administración a aceptar pagos en efectivo por parte de los administrados o, como se contempla en el marco de la segunda cuestión, que introduzca, por un motivo de interés público, una excepción a esta obligación para los pagos impuestos en virtud de prerrogativas públicas, con tal que se cumplan determinados requisitos que se precisarán en el examen de esa cuestión.

[...]

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera que el artículo 2 TFUE, apartado 1, en relación con los artículos 3 TFUE, apartado 1, letra c), 128 TFUE, apartado 1, y 133 TFUE y con el artículo 16, párrafo primero, tercera frase, del protocolo sobre el SEBC y el BCE, debe interpretarse en el sentido de que, con independencia de si la Unión ha ejercitado su competencia exclusiva en el ámbito de la política monetaria de los Estados miembros cuya moneda es el euro, se opone a que un Estado miembro adopte una disposición que, a la luz de su objetivo y contenido, determine el régimen jurídico del curso legal de los billetes denominados en euros. En cambio, no se opone a que un Estado miembro adopte, en el ejercicio de una competencia que le es propia, como la organización de su Administración pública, una disposición por la que dicha Administración deba aceptar el pago en efectivo de las obligaciones pecuniarias que impone.

Y por lo que se refiere a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE apostilló lo siguiente:

Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, en esencia, si el artículo 128 TFUE, apartado 1, tercera frase, el artículo 16, párrafo primero, tercera frase, del protocolo sobre el SEBC, y el BCE y el artículo 10, segunda frase, del Reglamento n.º 974/98 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que excluye la posibilidad de utilizar

dinero en efectivo para cumplir con una obligación pecuniaria impuesta en virtud de prerrogativas públicas.

Ha de subrayarse que la respuesta a esta cuestión solo es necesaria en el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente llegue a la conclusión, sobre la base de la respuesta del Tribunal de Justicia a las cuestiones primera y tercera, de que el artículo 14, apartado 1, de la BBankG, interpretado de la manera expuesta en el apartado 32 de la presente sentencia, no es compatible con la competencia exclusiva de la Unión en lo que respecta a la política monetaria de los Estados miembros cuya moneda es el euro, y de que la parte demandada en el litigio principal tenía, por tanto, la facultad de adoptar el artículo 10, apartado 2, del reglamento sobre el canon.

A ese respecto, conviene señalar que el curso legal de los billetes denominados en euros está consagrado no solamente en el derecho primario, en el artículo 128 TFUE, apartado 1, tercera frase, y, con una literalidad casi idéntica, en el artículo 16, párrafo primero, tercera frase, del protocolo sobre el SEBC y el BCE, sino también en el derecho derivado, en el artículo 10, segunda frase, del Reglamento n.º 974/98. Además, como se ha señalado en el apartado 47 de la presente sentencia, si bien el Tratado FUE consagra únicamente el curso legal de los billetes denominados en euros, el artículo 11, segunda frase, de dicho reglamento confiere curso legal asimismo a las monedas denominadas en euros.

A ese respecto, si bien los términos de las disposiciones cuya interpretación se solicita en el marco de la segunda cuestión se oponen a la adopción de una norma nacional que tenga por objeto o efecto suprimir de hecho o de derecho el dinero en efectivo denominado en euros, en particular al cuestionar la posibilidad de que, por regla general, se cumpla una obligación pecuniaria mediante ese pago en efectivo, no permiten por sí solos dilucidar si una norma nacional que se limita a restringir la utilización de efectivo para el cumplimiento de una obligación pecuniaria impuesta en virtud de prerrogativas públicas sería también contraria al derecho de la Unión.

Por lo que respecta al contexto de esas disposiciones, conviene señalar que, según precisa el considerando 19 del Reglamento n.º 974/98, las limitaciones que los Estados miembros establezcan para los pagos en billetes y monedas por motivos de interés público no son incompatibles con la condición de moneda de curso legal de los billetes y monedas denominados en euros, siempre y cuando existan otros medios legales para la liquidación de deudas monetarias.

Ha de recordarse a ese respecto que, aunque el preámbulo de un acto de la Unión no tiene un valor jurídico vinculante y no puede ser invocado ni para establecer excepciones a las propias disposiciones del acto de que se trate ni para interpretarlas en un sentido contrario a su tenor literal, puede precisar el contenido de las disposiciones de ese acto, ya que los considerandos que figuran en dicho preámbulo constituyen importantes elementos interpretativos que pueden arrojar luz sobre la voluntad del autor de ese acto (véase, en ese sentido, la Sentencia de 19 de diciembre de 2019, Puppincx y otros/Comisión, C418/18 P, EU:C:2019:1113, apartados 75 y 76 y jurisprudencia citada).

Por lo que respecta, más concretamente, a la mención, en el considerando 19 del Reglamento n.º 974/98, de «motivos de interés público», procede señalar que, mientras determinadas versiones lingüísticas de dicho considerando, como la de lengua alemana, utilizan la expresión «motivos de orden público», otras, como las de lengua inglesa o francesa, emplean la expresión «motivos de interés público». Pues bien, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición del derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de dicha disposición; tampoco se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. Así pues, ante tal disparidad, la disposición de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (véase, en ese sentido, la Sentencia de 9 de julio de 2020, *Naturschutzbund Deutschland/Landesverband Schleswig-Holstein*, C297/19, EU:C:2020:533, apartado 43).

Dado que las limitaciones para los pagos en billetes y monedas denominados en euros pueden, en la práctica, estar justificadas tanto por motivos de orden público relativos a la seguridad o la lucha contra la delincuencia como por el interés público en garantizar una organización eficaz de los pagos en la sociedad, es preciso, para asegurar una aplicación uniforme de las causas de excepción en todos los Estados miembros, adoptar la expresión que tenga el sentido más amplio, es decir, la de «motivos de interés público».

En estas condiciones, los artículos 10, segunda frase, y 11, segunda frase, del Reglamento n.º 974/98, leídos a la luz del considerando 19 de dicho reglamento, deben interpretarse en el sentido de que, por una parte, el curso legal de esos billetes y monedas implica, en principio, una obligación de aceptación de dichos billetes y monedas y, por otra parte, los Estados miembros pueden, en principio, limitar esta obligación por motivos de interés público.

Ha de precisarse que, como ha señalado el abogado general en el punto 129 de sus conclusiones y como han subrayado la mayoría de las partes interesadas que han presentado observaciones, tales limitaciones deben ser proporcionadas al objetivo de interés público que se pretende conseguir.

Ello es así porque, habida cuenta de que, al imponer tales limitaciones en el ejercicio de sus competencias soberanas, los Estados miembros restringen la posibilidad, reconocida por el derecho de la Unión de que, por regla general, se cumpla una obligación pecuniaria mediante billetes y monedas denominados en euros, esos Estados miembros deben asegurarse de que las medidas que tomen respeten el principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del derecho de la Unión.

Pues bien, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de proporcionalidad exige que las medidas de que se trate sean idóneas para alcanzar los objetivos legítimos perseguidos por la normativa en cuestión y no sobrepasen los límites de lo que es necesario para alcanzar tales objetivos (véase, en este sentido, la Sentencia de 29 de julio de 2019, *Spiegel Online*, C59/17, EU:C:2019:625, apartado 34 y jurisprudencia citada).

En el caso de autos, aunque corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si la normativa controvertida en el litigio principal respeta los requisitos mencionados en los apartados 68 a 70 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia puede aportar en su caso, al resolver sobre una cuestión prejudicial, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su decisión (véase, en ese sentido, la Sentencia de 2 de mayo de 2019, Fundación Consejo Regulador de la Denominación de Origen Protegida Queso Manchego, C614/17, EU:C:2019:344, apartado 37 y jurisprudencia citada).

En cuanto a los motivos de interés público invocados para justificar la exclusión, por la normativa controvertida en el litigio principal, del pago en efectivo del canon audiovisual, procede señalar que, en sus observaciones escritas, el organismo público de radiodifusión del estado federado de Hesse subrayó que, habida cuenta de los aproximadamente 46 millones de contribuyentes que hay en Alemania, la obligación de pagar el canon audiovisual por medios de pago distintos del dinero en metálico tiene por objeto garantizar la efectividad de la recaudación de dicho canon y evitar costes adicionales considerables.

A ese respecto, es en efecto de interés público que las deudas monetarias frente a las autoridades públicas puedan ser satisfechas de una manera que no implique para ellas un coste irrazonable que les impediría prestar con menor coste los servicios encomendados.

Por lo tanto, procede considerar que el motivo de interés público basado en la necesidad de garantizar la satisfacción de obligaciones pecuniarias impuestas en virtud de prerrogativas públicas puede justificar una limitación de los pagos en efectivo, en particular cuando el número de contribuyentes entre los que debe recaudarse la deuda es muy elevado.

Por lo que atañe al requisito de que las medidas controvertidas no sobrepasen los límites de lo que es necesario para alcanzar los objetivos que se pretende conseguir, la resolución de remisión indica que la normativa controvertida en el litigio principal prevé, para el pago del canon audiovisual, otros medios legales distintos del efectivo, como son la domiciliación, la transferencia individual o la orden permanente.

Pues bien, se diría que la limitación controvertida en el litigio principal es a la vez idónea y necesaria para alcanzar el objetivo consistente en recaudar efectivamente el canon audiovisual, en la medida en que permite evitar que la Administración se arriesgue a sufrir una carga económica irrazonable por el coste que supondría el establecimiento generalizado de un procedimiento que permitiera a los contribuyentes pagar el canon audiovisual en metálico.

No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tal limitación es proporcionada a ese objetivo, en particular teniendo en cuenta que los medios legales alternativos de pago del canon audiovisual podrían no ser asequibles fácilmente para todos sus sujetos pasivos, lo que supondría que se debiera prever una posibilidad de pago en efectivo para las personas que no tuvieran acceso a esos medios.

Según se deduce de lo anterior, ha de responderse a la segunda cuestión que el artículo 128 TFUE, apartado 1, tercera frase, el artículo 16, párrafo primero, tercera frase, del protocolo sobre el SEBC y el BCE y el artículo 10 segunda frase, del Reglamento n.º 974/98 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que excluye la posibilidad de cumplir mediante billetes denominados en euros con una obligación pecuniaria impuesta en virtud de prerrogativas públicas, siempre que, en primer lugar, dicha normativa no tenga por objeto ni efecto determinar el régimen jurídico del curso legal de dichos billetes; en segundo lugar, no lleve de hecho o de derecho a la supresión de dichos billetes, en particular al cuestionar la posibilidad de que, por regla general, se cumpla con una obligación pecuniaria mediante ese pago en efectivo; en tercer lugar, se haya adoptado por motivos de interés público; en cuarto lugar, la limitación de los pagos en efectivo que supone sea idónea para alcanzar el objetivo de interés público que se pretende conseguir; y, en quinto lugar, no supere los límites de lo que es necesario para alcanzarlo, en el sentido de que existan otros medios legales para cumplir con la obligación pecuniaria.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declaró como doctrina general sobre el pago en efectivo que:

El artículo 2 TFUE, apartado 1, en relación con los artículos 3 TFUE, apartado 1, letra c), 128 TFUE, apartado 1, y 133 TFUE y con el artículo 16, párrafo primero, tercera frase, del protocolo (n.º 4) sobre los Estatutos del Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo, debe interpretarse en el sentido de que, con independencia de si la Unión Europea ha ejercitado su competencia exclusiva en el ámbito de la política monetaria de los Estados miembros cuya moneda es el euro, se opone a que un Estado miembro adopte una disposición que, a la luz de su objetivo y contenido, determine el régimen jurídico del curso legal de los billetes denominados en euros. En cambio, no se opone a que un Estado miembro adopte, en el ejercicio de una competencia que le es propia, como la organización de su Administración pública, una disposición por la que dicha Administración deba aceptar el pago en efectivo de las obligaciones pecuniarias que impone.

El artículo 128 TFUE, apartado 1, tercera frase, el artículo 16, párrafo primero, tercera frase, del protocolo (n.º 4) sobre los Estatutos del Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo y el artículo 10, segunda frase, del Reglamento (CE) n.º 974/98 del Consejo, de 3 de mayo de 1998, sobre la introducción del euro, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que excluye la posibilidad de cumplir mediante billetes denominados en euros con una obligación pecuniaria impuesta en virtud de prerrogativas públicas, siempre que, en primer lugar, dicha normativa no tenga por objeto ni efecto determinar el régimen jurídico del curso legal de dichos billetes; en segundo lugar, no lleve de hecho o de derecho a la supresión de dichos billetes, en particular al cuestionar la posibilidad de que, por regla general, se cumpla con una obligación

pecuniaria mediante ese pago en efectivo; en tercer lugar, se haya adoptado por motivos de interés público; en cuarto lugar, la limitación de los pagos en efectivo que supone sea idónea para alcanzar el objetivo de interés público que se pretende conseguir; y, en quinto lugar, no supere los límites de lo que es necesario para alcanzarlo, en el sentido de que existan otros medios legales para cumplir con la obligación pecuniaria.

También en el Dictamen del CESE de 24 de marzo de 2021, relativo a la estrategia de pagos minoristas COM(2020) 592 final se insiste en la conveniencia de no dificultar los pagos en efectivo porque la necesidad de que los minoristas adopten herramientas «multicanal» para aceptar pagos fuera de línea, en línea o basados en dispositivos móviles requiere una inversión en sistemas y equipos informáticos que implica una carga adicional nada desdéniable para los pequeños y medianos minoristas<sup>287</sup>. Además, el CESE, en su dictamen, aboga por armonizar la aceptación de efectivo a escala de la UE, ya que actualmente difiere considerablemente de un país a otro. Naturalmente que el CESE no se opone a la realidad representada por un euro digital, pero donde también se tengan en cuenta esas otras cuestiones relativas a la definición de los derechos y obligaciones de los usuarios y la adecuada salvaguarda de su privacidad. En cualquier caso, no parece que esta cuestión vaya a ser pacífica a corto plazo, toda vez que Bruselas estudia ahora mismo fijar un máximo de 10.000 euros para compras en efectivo. Efectivamente, la Comisión está barajando el establecimiento de un máximo de 10.000 euros para las compras en efectivo en toda la UE con el fin de evitar que se usen dichas transacciones para blanquear dinero de actividades ilegales, según explicaba el 17 de mayo de 2021 la comisaria de Servicios Financieros Mairead McGuinness. Una medida que podría incluirse en el paquete de nuevas iniciativas para luchar contra el blanqueo de capitales en la UE que la Comisión tiene pensado presentar a finales de este verano de 2021 y que contemplará la creación de una nueva agencia comunitaria para la lucha contra el blanqueo y la armonización o actualización de las normas en esta materia. La comisaria subrayaba que la mayor parte de las ganancias por actividades criminales se generan en efectivo, que luego se blanquea para disimular su origen ilegal, por lo que las normas europeas contra el blanqueo ya cubren a los operadores que hacen o reciben pagos de más de 10.000 euros. Sin embargo, la propia comisaria reconocía que

<sup>287</sup> Dictamen del CESE de 24 de marzo de 2021:

El CESE hace hincapié en que el dinero en efectivo sigue siendo el medio de pago preferido de los consumidores en sus puntos de venta y en las transacciones minoristas entre particulares. El efectivo reviste una enorme importancia para la inclusión social y el acceso a los servicios básicos. El CESE apoya el punto de vista de que el euro digital sea complementario a los pasivos existentes de los bancos centrales, que no trate de desplazar al sector privado, que el sector privado desempeñe un papel en la distribución de las soluciones relacionadas con el euro digital, y que los derechos y obligaciones de los usuarios se definan. La privacidad de las operaciones debe considerarse un derecho importante del usuario, junto con otras características similares a las del efectivo.

dichas reglas no habían funcionado bien, por lo que Bruselas estaría estudiando fijar en toda la UE un límite máximo de 10.000 euros para las compras en efectivo. Ese límite, argumentaba McGuinness, es «suficientemente alto como para no poner en cuestión el euro como moneda de curso legal ni afectar a la inclusión financiera» y, al mismo tiempo, «suficientemente bajo como para hacer más difícil que los criminales blanqueen grandes sumas de efectivo». Habrá que esperar, pues, a que las cifras se vayan armonizando, pero no parece que este límite que introduce la Ley 11/2021 vaya a ser precisamente la última palabra a este respecto. Además, en sus conclusiones de marzo de 2021 relativas a la Comunicación de la Comisión sobre una estrategia de pagos minoristas para la UE, el Consejo Europeo reconoce que «el efectivo sigue desempeñando un papel esencial» como «salvaguardia en caso de mal funcionamiento de los sistemas e infraestructuras de pago», concluyendo que «tanto los pagos en efectivo como los pagos digitales deben ofrecerse y aceptarse de manera general, en respuesta a la demanda y las preferencias de los usuarios». Una línea defendida también por el BCE y la Comisión que choca frontalmente con las draconianas medidas introducidas por la norma recientemente promulgada. Por lo demás, no parece que los países que han introducido esos férreos límites del efectivo hayan logrado acabar precisamente con la economía sumergida.

Por último, conviene señalar que, para agilizar la actividad administrativa, y como consecuencia de la introducción de la enmienda número 183 del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, se prevé que el inicio del procedimiento sancionador relativo a estos pagos en efectivo, al igual que sucede en el propio ámbito tributario, corresponda al órgano que instruya el procedimiento cuando se disponga ya de todos los elementos necesarios que puedan incorporarse a la propuesta de resolución al inicio de aquel (hasta ahora, de conformidad con lo dispuesto por el art. 7 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, esto no era muy factible, pues el inicio era competencia de un órgano [inspector jefe o jefe de la dependencia], mientras que la instrucción era competencia de otro distinto [el instructor nombrado por el inspector jefe o jefe de la dependencia])<sup>288</sup>. Aunque en la Memoria del análisis de impacto normativo del anteproyecto de ley se decía querer adecuar el procedimiento sancionador de los pagos en efectivo a las previsiones contenidas en la LPACAP (Ley 39/2015, de 1 de octubre) y la LRJSP (Ley 40/2015, de 1 de octubre), ello no ha sido así, pues subsisten especialidades relevantes que conviene remarcar:

- a) Se suprime el trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 82 de la referida LPACAP.
- b) Se prevé la terminación del procedimiento, sin necesidad de dictar resolución expresa, el día en que se realice el pago voluntario por el presunto responsable, en

<sup>288</sup> Vid. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, página 220.

cuyo caso se aplicará una reducción del 50 % del importe de la sanción, sin que resulten aplicables las reducciones previstas en el artículo 85 de la LPACAP, implicando la renuncia a formular alegaciones o, en el caso de que hubiesen sido formuladas, se tendrían por no presentadas.

- c) Asimismo, se contempla el inmediato agotamiento de la vía administrativa, una vez que se produzca el pago voluntario por el presunto responsable, determinando que el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo se iniciará el día siguiente a aquel en el que tenga lugar dicho pago.
- d) El procedimiento sancionador podrá iniciarse a pesar de que concurra la circunstancia a la que se refiere el artículo 63.3 de la LPACAP, precepto este que, con carácter imperativo, prohíbe «iniciar nuevos procedimientos de carácter sancionador por hechos o conductas tipificadas como infracciones en cuya comisión el infractor persista de forma continuada, en tanto no haya recaído una primera resolución sancionadora con carácter ejecutivo».
- e) El plazo máximo en el que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la fecha del acuerdo de iniciación, en lugar del general de tres.

## 2.7. La reforma operada en las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario

La disposición final segunda de la Ley 11/2021 modifica la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario. Se establece un gravamen especial sobre la parte de los beneficios no distribuidos procedentes de rentas que no hayan tributado al tipo general del IS ni estén en plazo legal de reinversión y se adecúan las obligaciones de suministro de información a la nueva tributación. De esta manera, se modifica el apartado 4 del artículo 9 de la referida Ley 11/2009 señalando que la entidad quedará sometida a un gravamen especial del 15 % sobre el importe de los beneficios obtenidos en el ejercicio que no sea objeto de distribución, en la parte que proceda de rentas que no hayan tributado al tipo general del IS. Ese gravamen especial se devengará el día del acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio por la junta general de accionistas, u órgano equivalente, y deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso en el plazo de dos meses desde la fecha del devengo. Asimismo, se modifica la redacción del apartado 1 de su artículo 11 para que aquellas sociedades que hubiesen optado por la aplicación del régimen fiscal especial especifiquen determinada información relativa, entre otras, a:

- a) Las reservas procedentes de ejercicios anteriores a la aplicación del régimen fiscal.
- b) La reservas procedentes de ejercicios en los que se hubiese aplicado el régimen fiscal, diferenciando la parte procedente de rentas sujetas al tipo de gravamen

del 0 %, del 15 % o del 19 %, respecto de aquellas otras que, en su caso, hubiesen tributado al tipo general de gravamen.

- c) Dividendos distribuidos con cargo a beneficios.
- d) Distribución de dividendos con cargo a reservas.

## 2.8. Las nuevas obligaciones sobre el tabaco crudo

La disposición adicional primera de la nueva ley establece normas de control sobre el tabaco crudo y un régimen sancionador específico a tal efecto. El tabaco crudo (hojas y otras partes naturales de la planta del tabaco una vez curadas o secadas) no está sometido a gravamen en España en el ámbito del impuesto sobre las labores de tabaco aplicable en la península e Islas Baleares (LIIEE) o en el de otras figuras impositivas análogas para Canarias (Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias y su normativa de desarrollo), o Ceuta y Melilla (Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del mercado de tabacos y normativa tributaria de desarrollo). Tal hecho ha determinado el desvío de dicho tabaco crudo como materia prima para la fabricación clandestina de labores de tabaco. Asociado a esta cuestión, se halla también la de la adquisición y tenencia de la maquinaria diseñada y utilizada para la fabricación de dichas labores, también exenta de todo control o límite administrativo. Todo ello ha supuesto un evidente menoscabo recaudatorio al impuesto sobre las labores del tabaco. De esta manera, la referida disposición adicional primera de la nueva ley fija un régimen de control aplicable a los operadores de tabaco estableciendo a cargo de los mismos un conjunto de obligaciones de índole registral, contable y de información, regulando las facultades de los órganos de control y estableciendo un régimen sancionador específico aplicable al incumplimiento de las obligaciones fijadas en la ley. Además, se califican como género prohibido, a los efectos de la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, determinadas máquinas destinadas a la fabricación de labores de tabaco cuando los adquirentes o poseedores de las mismas no tengan la condición de operadores autorizados para la fabricación de labores de tabaco, incluidas las que realicen la primera transformación o, de otro modo, no sean operadores económicos que adquieran o posean las máquinas en el ejercicio de una actividad económica legítima. Se prohíbe así el comercio minorista de tabaco crudo por cualquier modalidad y se crea un Registro de Operadores de Tabaco Crudo con obligación de inscripción ubicado en la AEAT, a la que corresponde la gestión y mantenimiento del mismo. Todos los operadores de tabaco crudo deben inscribirse con carácter previo al inicio de su actividad detallando los establecimientos y locales de almacenamiento donde vayan a desarrollar su actividad. Se establecen además determinadas obligaciones contables en soporte informático en las que se anotarán todas las operaciones de compra, venta, movimientos de entrada o salida del territorio español o de los depósitos o almacenes de tabaco crudo y en las que se especificará la fecha del movimiento, cantidad de producto, identificación del proveedor o cliente, así como del propietario del producto cuando

se encuentre en un almacén o depósito y en las expediciones del destinatario, medio de transporte, lugar de entrega y el número de documento de circulación (las obligaciones relativas a la circulación del tabaco crudo también son objeto de regulación). Se establecen, además, obligaciones concretas de información a la AEAT a cargo de transportistas y destinatarios de las expediciones de tabaco crudo, así como de cualquier almacenista intermedio establecido en territorio español. Se especifican también las facultades de los funcionarios de la AEAT en el control y acceso a los establecimientos y locales, además del examen de la documentación y la contabilidad, el reconocimiento físico del producto o la obtención de muestras para su posterior análisis. Finalmente, se regula el régimen sancionador, tipificándose como infracciones muy graves, entre otras:

- a) El incumplimiento de la obligación de inscripción en el Registro de Operadores de Tabaco Crudo.
- b) El incumplimiento absoluto en la llevanza de la contabilidad de existencias.
- c) La llevanza de contabilidades distintas que impida conocer la verdadera situación del operador de tabaco crudo.
- d) El incumplimiento de la obligación de comunicación.
- e) La entrega de tabaco crudo en lugares o destinatarios diferentes a los establecidos en el documento de circulación sin que se hubiese comunicado tal circunstancia a la AEAT.

Asimismo, se especifican las infracciones graves y las leves. Respecto de las sanciones por infracciones muy graves, se prevén multas pecuniarias de 40 euros por cada kilogramo de tabaco crudo afectado o relacionado con tales infracciones, con un mínimo de 10.000 euros. Para el caso en el que no pudiera determinarse la cantidad de tabaco crudo afectado, se prevé una sanción pecuniaria fija de 100.000 euros. Además, el importe final de la sanción se incrementará en un 20 % en caso de comisión repetida de infracciones, entendiéndose por tal cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por cualquier infracción administrativa mediante resolución administrativa firme dentro de los cuatro años anteriores a la fecha de la comisión de la infracción. Asimismo, se prevé como sanción accesoria el comiso del tabaco objeto de la infracción y, si no fuese posible, por cualquier circunstancia, puede acodarse el comiso por un valor equivalente de otros bienes que pertenezcan a los infractores. Se prevé como normativa aplicable en materia sancionadora no la LGT, sino la LPACAP y la LRJSP, salvo en materia de notificaciones, donde sí regirá lo previsto en la LGT. El régimen de prescripción de las infracciones es de cuatro años desde su realización y la recaudación de las sanciones impuestas prescribirá a los cuatro años de su firmeza. A los efectos de la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, las máquinas clasificadas en el código 8478 de la nomenclatura combinada establecida por el Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, aptas para la fabricación de labores de tabaco se consideran género prohibido (disp. adic. segunda de la nueva ley).

## 2.9. La reforma de la LGT y de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal

Constituye el núcleo fundamental de los cambios normativos introducidos por la nueva ley (el más extenso de todos), cuya asistematicidad resulta tan evidente que impide hacer una valoración correcta y de conjunto de su verdadero alcance, pues lo mismo se dirigen a facilitar la simple comodidad de la Administración que a contrariar una determinada jurisprudencia del TS considerada perjudicial a los intereses de la Hacienda pública, que a simples mejoras técnicas. Sin embargo, son tantas ya las reformas y adiciones de contenidos que ha sufrido esta norma con vocación codificadora que lo conveniente hubiera sido la elaboración de un texto refundido completamente nuevo<sup>289</sup>. Las modificaciones que experimenta la LGT se operan a través del artículo decimotercero de la nueva ley.

### 2.9.1. Se modifica el apartado 1 del artículo 3 de la LGT para incluir la prohibición de futuras amnistías fiscales

La Ley 11/2021 incide en la modificación del artículo 3 de la LGT relativa a los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario, incorporando a su apartado 1 un segundo párrafo, en virtud del cual, «se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente». El objetivo de la modificación no es otro que vetar en el futuro posibles amnistías fiscales, pues, en el sentir de la propia exposición de motivos de la ley, ello implica una vulneración de los principios

<sup>289</sup> En tal sentido se pronunciaba el Dictamen 279/2020 del Consejo de Estado en elocuentes términos:

El examen de la reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, a la que se dedica el artículo undécimo del anteproyecto, ha de partir de la formulación de una propuesta de carácter general para superar la fragmentación normativa que en la actualidad afecta a la norma de cabecera del sistema tributario español. En este sentido, se subraya la conveniencia de introducir en el futuro anteproyecto de ley una delegación legislativa para el gobierno, en un plazo razonable, pueda elaborar el subsiguiente texto refundido de la Ley general tributaria que, desde su aprobación en el año 2003, ha sido objeto de casi una veintena de modificaciones, algunas de extensión considerable como, por ejemplo, una de las más recientes, la operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. La Ley general tributaria contiene «los pilares fundamentales del sistema tributario español» (según expresión utilizada en el Dictamen número 1403/2003, de 22 de mayo, relativo precisamente al anteproyecto de la que luego sería la Ley 58/2003) y la elaboración de su texto refundido permitiría dar perfecta unidad y armonía a dicho conjunto normativo. La delegación iría dirigida a regularizar, aclarar y armonizar el texto de la ley, de conformidad a las opciones básicas que se adoptaran finalmente al aprobar el anteproyecto que ahora se informa. Las ventajas de la norma resultante son evidentes pues, sin variar en nada sustancial el contenido, se podría mejorar la sistemática empleada en el conjunto del texto, se eliminarían los artículos «bis» y similares, podrían evitarse los preceptos de excesiva longitud y los contenidos de los respectivos artículos quedarían mejor estructurados y ordenados.

de ordenación del sistema tributario, «plasmando así a nivel legal un claro parámetro de constitucionalidad» reconocido por el TC. La novedad la consideramos intrascendente, pues cualquier ley posterior a la propia LGT podría contemplar una posible amnistía fiscal, cuya constitucionalidad o no dependería básicamente de la regulación que en concreto se le otorgase en cada caso y para nada de lo que diga o deje de decir la LGT. La propia OCDE no ha desaconsejado por principio el recurso a dicha práctica, de considerarse oportuna<sup>290</sup>. Efectivamente, y como se recordará, el Real Decreto-Ley 12/2012 aprobó, en su disposición adicional primera, la declaración tributaria especial, un mecanismo extraordinario de regularización fiscal de las rentas no declaradas en el IRPF, en el IS y en el IRNR, que implicó una amnistía fiscal sobre las cantidades impagadas a la Hacienda pública y por la que se permitía regularizar y declarar bienes que se habían ocultado al Fisco, ingresando el 10 % de su precio de adquisición, sin sanciones, intereses ni recargos<sup>291</sup>. Esta previsión legal fue objeto de desarrollo por la Orden HAP/1182/2012, de 31

<sup>290</sup> Si bien es cierto que ello puede provocar efectos perniciosos sobre la moral tributaria. *Vid.* al respecto, Alm *et al.* (1990, pp. 23 y ss.); Álvarez García (2012, pp. 7 y ss.); Fabri y Wilks (2016).

<sup>291</sup> No era esta la primera vez que se aprobaba una amnistía fiscal en España; con anterioridad ya se habían aprobado otras. Como señala el profesor Gonzalo y González (2012):

Algunos, indagando antecedentes remotos, han hallado el más lejano en la célebre piedra de Rosetta, pues, al parecer, la misma hace referencia a un decreto dado en Menfis, en 190 a. C., por Tolomeo V Epífane, mediante el cual este monarca dispuso la excarcelación de ciertos evasores del Fisco.

En opinión de este mismo autor:

Numerosos son, en efecto, los países que han recurrido a alguna fórmula de amnistía o de regularización fiscal extraordinaria como medio para drenar, en lo posible, las bolsas de fraude. En la UE, por ejemplo, Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suecia, y la propia España (esta, en 1984 y en 1991), lo han hecho. En Oriente distante: Filipinas e India, también. Como Argentina, Colombia, Ecuador, Honduras y Panamá, en la América hispana. Y 48 estados de los EE. UU. han llegado a aprobar hasta 110 medidas de este tipo, al parecer, con resultados nada despreciables. Claro que en casa del tío Sam el fraude fiscal no es tan fácil y está muy mal visto; por eso, a la primera oportunidad que se ofrece la gente sale del hoyo.

Otra cosa es, como sigue afirmando el prestigioso catedrático de la UNED, el resultado final práctico del proceso (al menos apreciado el fenómeno de una manera directa o inmediata, pues, como señalaremos a continuación, hay ciertamente otras perspectivas de análisis menos cortoplacistas):

Por lo que a España respecta, sin embargo, la cosecha de liquidez obtenida por este medio ha sido muy modesta. En su estudio acerca de la incidencia de la amnistía fiscal de 1991 en el IRPF, López Laborda y Rodrigo Saucó concluyen que, sobre la base de la serie correspondiente a la recaudación en el periodo 1979-1998, la misma no tuvo ningún efecto ni a corto ni a largo plazo. La recaudación por declaraciones complementarias supuso un 0,8 % de la recaudación ordinaria, estimándose un afloramiento de un 0,24 % del fraude acumulado del IRPF. Y en cuanto a la regularización de los célebres pagarés de Tesoro (cuya opacidad fiscal llegó a justificarse por el ministro Borrell en atención a que los recursos obtenidos por su conducto eran destinados a la financiación de gastos públicos, como si el resto de la deuda del Estado pudiera dedicarse a otro fin), la misma no alcanzó el 63 % de los títulos emitidos. La tesis doctoral del propio Rodrigo

de mayo, en la que se aprobaron las medidas necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750 de declaración tributaria especial, y se regularon las condiciones generales y el procedimiento para su presentación. Tal conjunto normativo fue acompañado de un informe emitido por la DGT, y fechado el 27 de junio de 2012, que, a pesar de carecer de rango normativo alguno, o incluso del efecto vinculante propio de las consultas tributarias, mostraba los criterios administrativos que debían seguirse por los diferentes órganos de la Administración tributaria en la aplicación de la normativa reguladora de esa declaración tributaria especial<sup>292</sup>.

Un lustro después, la STC 73/2017, de 8 de junio, declaró inconstitucional dicha amnistía fiscal, por motivos formales, aclarando que ello no tenía incidencia real sobre el objeto del recurso, pues de lo que se trataba era de examinar si la potestad de dictar reales decretos-leyes se utilizó correctamente en su aprobación. A fin de dilucidar si el real decreto-ley se utilizó rectamente o no, el máximo intérprete de la CE parte de la base de que la Ley de leyes, en su artículo 31.3, establece que solo «con arreglo a la ley», es decir, por norma de rango legal, se pueden establecer prestaciones personales o patrimoniales de carácter público. Lo que equivale a decir, en lo que ahora nos interesa, que solo por ley se pueden imponer a los ciudadanos prestaciones tributarias. Lo anterior no impide que las prestaciones tributarias se establezcan, modifiquen o deroguen por un decreto-ley (que, al fin y al cabo, es una norma legal), pero, para ello, tienen que concurrir los requisitos que la Constitución impone a esta figura. Uno de ellos es la extraordinaria y urgente necesidad y, otro, muy relevante en este caso, es que, según el artículo 86.1 de la Norma suprema, los decretos-leyes no pueden afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I de la Constitución, siendo así que, dentro de este título, en el artículo 31.1, se recoge el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad. No obstante, la STC 73/2017 precisa que, cuando el artículo 86.1 de la CE impide a los decretos-Leyes afectar, en concreto, al deber de todos de contribuir a los gastos públicos, se refiere a una afección relevante o sustancial. Con cita de pronunciamientos anteriores, se razona que vulnera el artículo 86.1 de la CE «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario». Para determinar lo cual, sigue diciendo, se ha de tener en cuenta el tributo de que se trata y la naturaleza y alcance de la regulación controvertida. Y, naturalmente, el TC concluye que la amnistía fiscal regulada en el Real Decreto-Ley 12/2012 afectaba en el sentido indicado al deber de todos de contribuir, al tratarse de unos tributos de la mayor importancia

---

Sauco sobre las amnistías fiscales de la Hacienda española en la democracia, como también un estudio realizado por Díaz Fuentes, llegan a idéntica conclusión: las escasas consecuencias positivas de las amnistías tributarias entre nosotros.

<sup>292</sup> Vid. sobre el particular extensamente Sánchez Pedroche (2012a, pp. 105 y ss.).

en el sistema fiscal español (IRPF, IRNR e IS), susceptibles de «alterar el modo de reparto de la carga tributaria». Con cita en el precedente de la STC 189/2005 (referida a las modificaciones habidas en el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en el IRPF, instrumentadas también por un decreto-ley) el Alto Tribunal llega a decir que, en este caso, la regulación de la amnistía fiscal «ha incidido directa y sustancialmente en la determinación de la carga tributaria que afecta a toda clase de personas y entidades», por lo que:

ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, al haberse alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que resultan prohibidos por el art. 86.1 CE.

Adicionalmente, y en contestación a los argumentos del abogado del Estado, la Sentencia precisa que ni la necesidad de ajustar el déficit público ni las recomendaciones de la OCDE en relación con la conveniencia de promover declaraciones voluntarias de aquellos más remisos a cumplir sus obligaciones fiscales ni las experiencias de otros países ni amnistías fiscales anteriores ni algunos supuestos de exoneración de responsabilidad penal invocados eximían del cumplimiento de los requisitos previstos por el artículo 86.1 de la CE, entre ellos, el de no afectación, mediante el instrumento del decreto-ley, a los deberes de los ciudadanos del título I de la Constitución. En tal sentido, el TC llegará a decir que:

La adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Viene así a legitimar como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir. El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular.

En definitiva, el Tribunal consideró evidente que esa amnistía fiscal no pudo aprobarse por un decreto-ley, al impedirlo el artículo 86.1 de la CE, lo que hizo innecesario examinar otras lesiones alegadas como las relativas a los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Por lo tanto, la única razón por la que la STC 73/2017 anuló la previsión contenida en el Real Decreto-Ley 12/2012 fue por incumplimiento de uno de los límites materiales que la Constitución impone a los decretos-leyes, esto es, el de que no

pueden afectar de forma relevante a, entre otros, los deberes de los ciudadanos regulados en el título I de la Constitución que, a su vez, incluyen el deber de contribuir. No se examina siquiera por el Alto Tribunal el cumplimiento de otros límites que el texto constitucional también impone a los decretos-leyes y que dan lugar a frecuentes impugnaciones de este tipo de normas, como la concurrencia efectiva o no de la situación de extraordinaria y urgente necesidad. Desde este punto de vista, la sentencia es efectivamente, y sobre todo (puesto que no afecta a las situaciones tributarias firmes creadas a su amparo), un serio aviso o, si se prefiere, una advertencia proactiva a los Gobiernos para que se abstengan de acudir a este mecanismo, vía decreto-ley, en el futuro. Pero nada dice directamente la sentencia sobre una posible aprobación de amnistías fiscales por la vía de la ley ordinaria tramitada como tal por el Parlamento, y ello pese a que resulte difícil ignorar la crítica al mecanismo de la amnistía fiscal como tal, que parece ir más allá del análisis del concreto requisito de la afección del artículo 86.1 de la CE. En la misma línea, al referirse a amnistías fiscales anteriores aprobadas en nuestro país (como la prevista en la Ley 18/1991, del IRPF), la STC 73/2017 dice, refiriéndose a «cualesquiera clase de regularizaciones», que «debe insistirse en que unas y otras deben respetar, en todo caso, los límites y exigencias que la Constitución impone, tanto formales (art. 86.1 CE) como materiales (art. 31.1 CE)». Por lo tanto, no parece demasiado aventurado especular que, si llegara a aprobarse en el futuro, por ley ordinaria, otra amnistía fiscal, el Tribunal, en caso de tener que examinarla, la sometería a un intenso escrutinio a la luz del citado artículo 31.1 de la CE.

Pero todo eso en nada apuntala la previsión contenida en la nueva ley, pues otra ley ordinaria posterior a la propia LGT podría perfectamente contemplar una nueva amnistía, eso sí, con el riesgo de que contra la misma se interpusiese un nuevo recurso de inconstitucionalidad que permitiría de nuevo, esta vez desde un punto de vista de fondo o material (art. 31.1 de la CE), pronunciarse al TC. Consideramos, por lo tanto, innecesaria y completamente gratuita la novedad recogida en la nueva ley que precisaría de una reforma constitucional en tal sentido. Un simple brindis al sol<sup>293</sup>.

<sup>293</sup> Así lo señala también implícitamente el Dictamen 279/2020 del Consejo de Estado, cuando alude incluso al concreto alcance conceptual que pudiera tener en el futuro esta previsión legal que se incorpora a la LGT:

De otro lado, debe tenerse presente que la terminología empleada puede suscitar dudas en cuanto a su concreto alcance a la hora de determinar qué debe entenderse por «instrumento extraordinario de regularización fiscal». Adicionalmente, la referencia expresa a la deuda tributaria, tal y como está configurada por el artículo 58 de la Ley general tributaria, parece excluir cualquier posibilidad de regularización también para recargos e intereses de demora (respecto de los cuales sería más dudoso apreciar esa vulneración del artículo 31 de la Constitución); y, por el contrario, parece dejar abierta la posibilidad de la condonación generalizada de sanciones (que no forman parte de la deuda tributaria). Quizá sean más las cuestiones que suscita la introducción de este párrafo que su eficacia real, habida cuenta de que el legislador ordinario podría en cualquier momento revisar dicha prohibición.

También Malvárez Pascual (2021b, p. 4).

## 2.9.2. La nueva regulación de las prestaciones accesorias: intereses de demora y recargos por extemporaneidad

### 2.9.2.1. Se modifica la letra f) del apartado 2 del artículo 26 («interés de demora») para aclarar el régimen de devengo de intereses de demora en el caso de obtención de una devolución improcedente

La regla establecida por la nueva norma es que, para el caso de que el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente, se devenguen intereses de demora, salvo que se regularice voluntariamente su situación tributaria, aplicándose entonces las reglas contenidas en el artículo 27.2 de la LGT (recargos por presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo).

### 2.9.2.2. Se otorga nueva redacción al apartado 2 del artículo 27 («recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo»)

La nueva redacción de la norma introduce un sistema de recargos crecientes del 1 % por cada mes completo durante el primer año que resulta más adecuado, en orden a evitar los saltos injustos que se producían cuando el contribuyente se acercaba al punto del corte del tramo (trimestral, 5 %; semestral, 10 %; o anual, 12 %) para optimizar así el posible pago de dicho recargo, lo que menoscababa un elemental principio de proporcionalidad. El TC, en su Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, ya se planteó la justicia de un recargo que disminuía conforme mayor era la demora en el pago, llegando a la conclusión, sin embargo, de que la imperfección técnica de la norma no bastaba para declarar su inadecuación constitucional<sup>294</sup>. La solución final por la que opta la reforma mantiene los recargos en un nivel parecido al actual (12 % a los 12 meses, frente al anterior del 15 %), pero permite ajustar mucho mejor el porcentaje a la entidad o magnitud real del retraso, lográndose así que no padezca la eficacia del efecto preventivo de las sanciones y, en su caso, de los recargos, y, al mismo tiempo, facilitando la regularización voluntaria. Lo que no se ha planteado la nueva reforma es la posibilidad de establecer un procedimiento específico a los efectos de la imposición del recargo. Efectivamente, tanto en la ya vigente redacción de la LGT como en la anterior, los referidos recargos del artículo 27 no necesitan de un procedimiento específico de aplicación, de tal manera que, verificado el cumplimiento de su presupuesto legal (consistente, básicamente, en la presen-

<sup>294</sup> En dicha sentencia, el TC recuerda que:

Con el recargo cuestionado se consigue, pues, un doble fin: estimular el pago puntual de la deuda, en evitación de las dificultades de tesorería y los daos que puede provocar a la Hacienda pública el retraso masivo en el pago de los tributos, y, además, estimular que, una vez producido el retraso, el pago, aunque tardío, se efectúe de manera voluntaria, evitando así la puesta en marcha de los mecanismos de inspección y sanción de la Administración tributaria. De nuevo, el carácter masivo de las relaciones tributarias y la lógica limitación de medios materiales y humanos de la Administración tributaria justifican el recurso a este tipo de medidas de estimulación.

tación voluntaria, aunque extemporánea, de declaraciones o autoliquidaciones tributarias), la Administración tributaria correspondiente procederá a su imposición en un solo acto (normalmente, incluido en la propia liquidación tributaria que se notifica al obligado), sin concesión de trámite de audiencia previo que permita al contribuyente explicar su actuación. Esta forma de proceder puede generar situaciones injustas si se compara con la consecuencia natural que se deduce del incumplimiento de cualquier norma tributaria: la imposición de sanciones tributarias a través de la incoación del oportuno procedimiento sancionador tributario, donde el contribuyente tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y oponer algún motivo válido que enerve su apriorística e hipotética responsabilidad sancionadora. Consecuentemente, pueden darse casos en los que sea preferible la instrucción de un expediente sancionador a la aplicación automática de un recargo por presentación extemporánea. Por ello, hubiera sido conveniente haberse planteado la oportunidad de establecer un procedimiento específico de imposición del referido recargo que permitiese al obligado tributario justificar su comportamiento tributario y, en última instancia, evitar la aplicación del mismo, porque, en definitiva, y como ya tiene reconocida la AN, entre otras, en su Sentencia de 5 de diciembre de 2012:

La exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir absolutamente de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado a cumplir pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo. No compartimos, por tanto, la tesis que parece derivarse de las resoluciones recurridas según la cual el recargo es exigible al cumplidor tardío siempre que presente su declaración fuera de plazo y con independencia de la causa que haya provocado el retraso. Este sistema de responsabilidad objetiva o por el resultado (descartado ya por el legislador en el ámbito sancionador estricto) no puede admitirse tampoco, a juicio de la Sala, en la aplicación de una medida como la que nos ocupa, que, aunque destinada a disuadir al contribuyente del cumplimiento tardío de sus obligaciones fiscales, debe necesariamente tener en cuenta las circunstancias de toda índole que han determinado la tardanza. (FJ 3.º)

En el mismo sentido, las SSAN de 1 de febrero de 2012 (rec. núm. 592/2010, FJ 5.º), y de 13 de junio de 2013 (rec. núm. 299/2010, FJ 2.º).

La norma también establece otra novedad, consistente en la no exigencia del recargo si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, los mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración siempre que no interponga recurso o reclamación contra la liquidación practicada por la Administración de la que no haya derivado sanción. Esa declaración o autoliquidación debe formalizarse en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquel en el que la liquidación se notifique o se entienda notificada, y la inexistencia del recargo requiere el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o de la autoliquidación, comportando los corres-

pondientes intereses de demora. El incumplimiento de cualquiera de estas condiciones de ingreso o la solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación o la impugnación de la liquidación practicada por la Administración determinaría la exigencia de los recargos<sup>295</sup>. Desde luego, la presentación de esa declaración o autoliquidación tributaria que se beneficia de la exención del recargo no impide el inicio de actuaciones de comprobación o investigación relativas a las obligaciones tributarias previamente regularizadas. La exigencia de tantos requisitos a los que se condiciona la no exigencia del recargo fue objeto de análisis por parte del Consejo de Estado, que salvó la objeción considerando que eran necesarios para no desnaturalizar la finalidad perseguida y evitar así su utilización en fraude de ley. Ahora bien, respecto del hecho de que de la liquidación practicada «no haya derivado sanción», el propio Consejo de Estado consideró que podría tratarse de una cuestión excesiva, pues:

La circunstancia de que se haya impuesto previamente una sanción tributaria no quiere decir necesariamente que la misma tenga origen en los hechos objeto de regularización ni que se haya de reiterar en ejercicios posteriores. No parece, pues, que deba establecerse esta exigencia. Pero si se mantiene, debe revisarse su formulación para aclarar el concreto alcance de la expresión empleada, pues no queda claro si se refiere a la simple incoación de procedimiento sancionador o a la imposición efectiva de sanción tributaria o a ambos supuestos. (Dictamen 279/2020, p. 34)

De la misma manera, el propio Consejo de Estado advertía de los inconvenientes que en la práctica se podían derivar de ello, ya que el horizonte temporal para la regularización y la solicitud de exención del recargo se fijaba en seis meses, que resultaba coincidente con el nuevo plazo que la ley recién promulgada fija como límite para iniciar el propio procedimiento sancionador, lo que podría originar un solapamiento de ambos, además de la incertidumbre que puede generarse por diversas causas, como la terminación del procedimiento sin imposición de sanción o un procedimiento que pudiera extenderse más allá de ese periodo y finalizara con o sin imposición de la sanción.

En cualquier caso, los resultados prácticos de la nueva regulación son que, al igual que ocurría con anterioridad, solo con el transcurso de los 12 meses se devengarán intereses

---

<sup>295</sup> Tal previsión responde a algunas peticiones doctrinales en tal sentido. Así, Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros (2018) ya apuntaba en su día lo siguiente:

Para otros supuestos, lo que quizás hay que plantearse no es la reducción de los recargos sino su supresión. Así ocurre en los supuestos en los que la regularización voluntaria pretendida por el obligado tributario trae causa de una actuación inspectora anterior en la que se ha practicado una regularización tributaria con la conformidad del sujeto pasivo y sin la imposición de sanción. Si con esa regularización trata de llevarse voluntariamente a otros ejercicios el mismo criterio utilizado por la Administración para regularizar algo sobre lo que existe conformidad y no se estima susceptible de sanción, no puede gravarse al obligado tributario con un recargo puesto que, de hacerse, el obligado tributario siempre preferirá esperar entonces a que sea la Administración la que le regularice sin sanción y, claro está, sin recargo. (p. 390)

de demora (con exclusión de sanciones, como hasta ahora) y que en regularizaciones espontáneas con un retraso de entre seis y siete meses ahora se pagará un recargo del 7 %, mientras que antes era del 15 %, lo que supone una diferencia de ocho puntos, nada menos. La disposición transitoria única de la nueva ley prevé el régimen transitorio en relación con estos recargos estableciendo que las nuevas reglas serán de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no hubiese adquirido firmeza.

2.9.2.3. Se otorga nueva redacción al apartado 2 del artículo 31 («devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo») y el apartado 2 del artículo 32 («devolución de ingresos indebidos») para excluir determinados periodos del cálculo de los intereses de demora (dilaciones del procedimiento que no sean imputables a la Administración y periodos de extensión del procedimiento inspector)

A través de la modificación de los artículos 31.2 y 32.2 de la LGT se reconoce de forma expresa que no se devengan intereses de demora a favor del contribuyente en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y de ingresos indebidos durante determinados periodos; en concreto, cuando las dilaciones en el procedimiento lo sean por causas no imputables a la Administración (con anterioridad, la norma señalaba que no se tendrían en cuenta las dilaciones procedimentales por causa imputable al interesado). Además, en ambos supuestos se especifica que, en el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento inspector, tampoco se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la LGT ni los periodos de extensión a los que alude el apartado 5 de esa misma disposición normativa. De esta forma, si el obligado tributario solicitara antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos en los que los actuarios no puedan efectuar o proseguir con sus actuaciones (no más de 60 días), dichos periodos no formarán parte del cómputo hábil para el cálculo de los intereses. Y lo mismo ocurriría cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifestase que no tiene o se niega a aportar determinada información o documentación (o la aporta finalmente, pero fuera de plazo), lo que podría dar lugar a la extensión del propio procedimiento inspector.

2.9.3. Se introduce una nueva letra j) en el apartado 2 del artículo 29 («obligaciones tributarias formales») con una nueva obligación para los productores, comercializadores y usuarios de sistemas y programas electrónicos e informáticos con la finalidad de evitar la manipulación de los datos contables y de gestión

Se trata de intentar poner fin a la doble contabilidad y una de las novedades de la ley en la que más énfasis se pone, pues, a través de esos programas informáticos de gestión

contable, se oculta buena parte de las ventas y se manipulan los datos contables. Ese «*software* de doble uso» ya venía siendo objeto de atención en los planes de control tributario de la AEAT desde el ejercicio 2014. En tal sentido, se crea una obligación para los productores, comercializadores y usuarios de estos sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión, con obligación de que los mismos estén debidamente certificados y que se utilicen formatos estándar para su adecuada legibilidad. A esta obligación se le añade un régimen de infracciones y sanciones, introduciendo un nuevo artículo 201 bis, en el que se tipifican dos nuevas infracciones graves asociadas a esos comportamientos infractores. La disposición final cuarta prevé que las nuevas previsiones contenidas en los artículos 39 f) y 201 bis entren en vigor una vez que haya transcurrido un plazo de tres meses desde la entrada en vigor de la nueva ley, con el fin de que se promulgue el desarrollo reglamentario previsto a tal fin y todo lo relativo a las cuestiones técnicas de homologación y certificación de los programas informáticos.

2.9.4. Se modifica el artículo 47 («representación de personas o entidades no residentes») para suprimir el carácter obligatorio del representante «cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria»

Se reformula así la obligación de designación de representación en España, eliminándose la casuística establecida por el precepto hasta la fecha, que incluía varios supuestos en los que resultaba obligada la designación de representante, pero que también se recoge en la normativa específica a la que se remite la nueva redacción normativa (art. 10 del TRLIRNR).

2.9.5. Se introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 81 («medidas cautelares»), renumerándose los apartados siguientes, para incorporar la posibilidad de adoptar medidas cautelares en determinadas solicitudes de suspensión (con dispensa de garantías o con garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática o errores materiales o de hecho) en aquellos casos en los que la AEAT observe la existencia de indicios de que el cobro de las deudas pueda verse frustrado o gravemente dificultado

La exposición de motivos de la ley ya señala que se trata con ello de evitar que los procedimientos de suspensión sean utilizados en la práctica de forma fraudulenta con el único objetivo de impedir el inicio del periodo ejecutivo. De esta manera, se amplía el ámbito objetivo de adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda, con la introducción de un contramecanismo frente a la suspensión instada por el contribuyente, cuya finalidad no es otra que la de evitar que el cobro pueda verse dificultado o frustrado, de apre-

ciar peligro en ese sentido la AEAT. Tal posibilidad había sido rechazada abiertamente por el propio TEAC en sendas Resoluciones de 30 de octubre de 2015 (RG 6497/2015) y 30 de octubre de 2018 (RG 1801/2016), al señalar que, una vez adoptada la medida cautelar como consecuencia de la solicitud del contribuyente, y estando suspendida la ejecución del acto como consecuencia de la misma en el seno de un procedimiento revisor, ya no era posible la adopción de nuevas medidas cautelares<sup>296</sup>. Un argumento impecable y de plena garantía para el contribuyente que ahora se ve postergado<sup>297</sup>.

<sup>296</sup> En tal sentido, la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2018 afirma lo siguiente:

Si se atiende a la postura de la Administración, que considera que a pesar de existir una admisión de la solicitud de suspensión se pueden adoptar medidas cautelares, como ya hemos señalado, parece que la única forma de justificar esta posibilidad es si se entendiera que la adopción de una medida cautelar no es una actuación de ejecución del acto impugnado sino una actuación simplemente tendente a garantizar el cobro de la deuda, sin que se pueda considerar una ejecución del mismo. Ante esta postura cabría plantearse qué diferencia efectiva o real existe entre la adopción de un embargo ya en periodo ejecutivo respecto a deudas que hayan sido impugnadas (que es indudable que es un acto de ejecución) si tenemos en cuenta que en este último caso no puede procederse a la enajenación de los bienes hasta que no sea firme el acto de liquidación que sustenta la deuda de acuerdo a lo previsto en el artículo 172.3 de la LGT («La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación»). Es decir, que los bienes embargados no pueden ser enajenados hasta que sea firme el acto de liquidación tributaria, esto es, no se puede proceder a la ejecución forzosa de los bienes mediante su enajenación si la liquidación no es firme, y en el caso de medidas cautelares tampoco se pueden ejecutar los bienes por la propia naturaleza cautelar de la medida. Por ello, la única diferencia final real entre ambos tipos de embargo es que la medida cautelar no permite la enajenación de los bienes embargados en tanto se transforme en un embargo definitivo en el procedimiento de apremio y que tiene una vigencia limitada en el tiempo y los embargos en el procedimiento de apremio permiten la enajenación de los bienes embargados una vez firmes los acuerdos de liquidación y no tienen per se una duración limitada (si no tenemos en cuenta, por ejemplo, la limitada vigencia temporal de las anotaciones preventivas de embargo). Precisamente el argumento de la imposibilidad de enajenar los bienes embargados en tanto no sean firmes los actos de liquidación se viene a esgrimir por la Administración para justificar el cumplimiento del requisito de que la medida cautelar no produzca perjuicios de difícil o imposible reparación, a nuestro juicio de forma errónea, dado que un embargo derivado de una medida cautelar nunca podría ser el fundamento de la enajenación del bien, sino que es el embargo derivado del procedimiento de apremio –en el que se puede transformar un embargo derivado de una medida cautelar– el que puede servir de fundamento a la ejecución forzosa mediante la enajenación del bien embargado. A todo lo anterior hay que añadir que una cosa es que una medida cautelar no determine directamente la ejecución del patrimonio del deudor y otra que no despliegue efectos en el patrimonio y la situación económica del deudor. Una medida cautelar de embargo de los créditos comerciales de un deudor a la Hacienda pública puede determinar un descrédito comercial que provoque una fuerte pérdida de confianza por parte de los clientes del deudor que desemboque en una grave crisis en el ejercicio de la actividad económica; el

2.9.6. Se otorga nueva redacción a los apartados 1, 4 y 6 del artículo 95 bis («publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias»), disminuyéndose el umbral para la inclusión en la lista (600.000 euros), incluyéndose a los responsables solidarios y contemplándose asimismo la posibilidad de exclusión de la lista de los deudores tributarios que hayan abonado íntegramente el importe pendiente de deudas y sanciones, y actualizándose las referencias a la normativa sobre protección de datos

La publicidad relativa a las deudas tributarias fue introducida en nuestro derecho patrio por la Ley 34/2015, que modificó el artículo 95 de la LGT e insertó otro precepto nuevo, el 95 bis, donde se estableció la posibilidad de publicar sendas listas de deudores a la Hacienda pública con fines, rezaba su exposición de motivos, disuasorios, preventivos y educativos

---

embargo cautelar de las devoluciones tributarias puede provocar graves tensiones de tesorería que determinen una crisis importante de liquidez en el contribuyente, lo que también puede ocurrir en el caso de embargos cautelares de cuentas corrientes en instituciones financieras; el embargo de bienes inmuebles puede provocar dificultades en la obtención de crédito por parte del deudor o de liquidez ante la mayor dificultad para el venta de los inmuebles, etc. Es decir, la medida cautelar sí que puede provocar efectos patrimoniales y económicos en el deudor, aunque no suponga la ejecución de sus bienes. Precisamente este tipo de efectos son los que haya que valorar si producen perjuicios de imposible o difícil reparación y justifican que la ejecución del acto debe ser suspendida con dispensa total o parcial de garantías, máxime teniendo en cuenta que si una medida cautelar puede producir efectos, más efectos y más perjudiciales aún puede provocar la ejecución del acto. En conclusión, entendemos que la medida cautelar que se adopte una vez ha sido dictado el acto administrativo es un acto de ejecución del mismo, y estando suspendida la ejecución del acto consecuencia de la solicitud realizada en el seno de un procedimiento de revisión, ya sea cautelar o no, no es posible dicha adopción de medidas cautelares [...] Por ello, la medida cautelar impugnada, en cuanto actuación recaudatoria dirigida a asegurar el cobro de la deuda en ejecución de un acto administrativo cuya ejecutoriedad se encuentra suspendida, debe considerarse contraria a derecho y por ello este tribunal debe proceder a su anulación.

También el TS se oponía a dicha práctica, considerando que:

La posibilidad de que la Administración tributaria dicte providencia de apremio sobre una liquidación impugnada en vía económico-administrativa y respecto de la cual se ha solicitado la suspensión de la ejecución, sin haberse resuelto sobre la suspensión de la ejecución solicitada, conculca los artículos 9, 24.1 y 106.1 de la CE contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad. (STS de 4 de junio de 2010 [rec. de cas. núm. 352/2005])

En el mismo sentido, las SSTs de 29 de abril de 2005 (rec. de cas. núm. 4534/2000) y de 16 de marzo de 2006 (rec. de cas. núm. 7705/2000).

<sup>297</sup> El Dictamen 279/2020 del Consejo de Estado, a la vista de todo ello, abogó por la reconsideración o simple supresión de la medida.

que coadyuvasen al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y promoviesen el desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria<sup>298</sup>. Se trataba de una de las principales novedades de dicha ley que contaba ya con precedentes en el derecho comparado, pues recurrían a análogas medidas disuasorias países como Bulgaria, Irlanda, Estonia, Grecia, Finlandia, Hungría, Portugal, Rumanía, Eslovenia, Eslovaquia, Reino Unido, Noruega, Suecia y Australia. Las novedades contenidas en el artículo 95 de la LGT provenían, sobre todo, del expreso reconocimiento de que la reserva y confidencialidad de los datos tributarios no impediría su publicidad cuando derivasen de la normativa de la UE. Por su parte, el artículo 95 bis de la LGT preveía la publicación periódica de listados comprensivos de deudores por deudas o sanciones tributarias bajo la concurrencia de las dos circunstancias siguientes:

- a) Que el importe de las mismas pendientes de ingreso superase el millón de euros, salvo que hubiesen sido aplazadas o suspendidas.
- b) Que dichas deudas o sanciones no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en voluntaria.

Esa deuda pendiente publicable tomaba como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación. Se preveía la comunicación de inclusión en el listado al interesado para que este pudiese formular alegaciones, bastando a tal efecto un intento de notificación que contuviera el texto íntegro del acto y se limitaba la posibilidad de alegaciones a la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos, no cabiendo contra ella recurso administrativo alguno, de tal forma que la norma optaba por establecer el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de aquellos interesados que pudieran considerar no ajustada a derecho la referida publicación. Esas modificaciones de la LGT se completaron con las contenidas en la Ley orgánica 10/2015, que regulaba el acceso a la información derivada de sentencias firmes dictadas en materia de delitos contra la Hacienda pública, con el fin de que las conductas más graves desde el punto de vista del reproche social no se vieran privilegiadas. Tan novedosa regulación operada por la Ley 34/2015 fue objeto de serias críticas desde su misma génesis, es decir, cuando todavía era un mero anteproyecto de ley. Las más fundadas provinieron del CGPJ, el Consejo de Estado y la Agencia Española de Protección de Datos (de esta última se incorporaron al proyecto de ley la mayoría de sus observaciones, no así en el caso de aquellos). El primero, abogando por la supresión de la medida, puso de manifiesto la vulneración que la previsión suponía respecto del principio de proporcionalidad, pues con ella no se perseguían objetivos de eficacia administrativa o transparencia, sino el establecimiento de una suerte de sanción a los contribuyentes que, habiendo reconocido su deuda con la Administración tributaria, no pudieran afrontarla en periodo voluntario, y ello en contraposición:

<sup>298</sup> Que esta novedad legal atendía a una finalidad de interés general que la justificaba no admitía duda alguna para el Consejo de Estado en su Dictamen al proyecto de Ley 34/2015 (130/2015, p. 64). *Vid.* sobre ello Malvárez Pascual (2016, *passim*).

al agravio comparativo si atendemos el distinto tratamiento dado a las Administraciones públicas morosas a las que se excluye de la aplicación de la norma y que en no pocas ocasiones han contribuido –al no pagar sus propias deudas– a la insolvencia y la ruina de los contribuyentes morosos<sup>299</sup>.

El Consejo de Estado, por su parte, no apreció que la publicación de las listas de morosos constituyese en sí misma una sanción, sino más bien una información asociada a la lucha contra el fraude fiscal, erigiéndose así en un instrumento preventivo y educativo, pero que comportaba indudablemente un cierto componente aflictivo que, necesariamente, había de armonizarse con lo dispuesto en el artículo 18.4 de la CE (derecho fundamental a la protección de datos)<sup>300</sup>.

Las modificaciones operadas ahora en el artículo 95 bis de la LGT por la nueva ley revisten una doble finalidad. En primer lugar, y por un lado, amplían el ámbito subjetivo y objetivo de los listados, incluyendo en ellos a los responsables solidarios; por el otro, reducen el límite de deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso capaces de determinar la inclusión en el listado (de 1.000.000 se pasa a 600.000 euros)<sup>301</sup>. En segundo término, se

<sup>299</sup> Tal crítica a la quiebra de la proporcionalidad se vertía a pesar de que la STS de 29 de enero de 2015 había afirmado que:

En la interpretación de las normas legales, cuando estas incorporan sus propias opciones de política legislativa, los tribunales deben respetar –salvo que incluyan elementos de inconstitucionalidad– los juicios o consideraciones, explícitas o implícitas, que el propio legislador haya efectuado sobre la proporcionalidad de aquellas opciones.

Muy crítico con la medida se mostraba Escribano López (2015) al considerar que:

La desproporción entre los objetivos y los medios es paladina [...] Esta especie de exposición en la picota de la morosidad tributaria está lejos de poder fomentar el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y la promoción del desarrollo de una conciencia cívica tributaria [...] Parece que se quiere dar una información sin deslindar el moroso del defraudador. (pp. 39 y 42)

<sup>300</sup> Cuyo objeto comprende, según la STS de 24 de noviembre de 2014 y la STC 254/1993, de 20 de julio, «cualquier tipo de dato personal, sea íntimo o no, cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales». También en este sentido la STJUE de 9 de noviembre de 2010 (caso Volker) había afirmado que «el derecho a la protección de los datos de carácter personal no constituye una prerrogativa absoluta, sino que debe ser considerado en relación con su función en la sociedad», habiendo de estar reguladas en la ley las posibles limitaciones a este derecho, servir a un fin de interés general y respetar el principio de proporcionalidad, así como el contenido esencial de otros derechos y libertades fundamentales. Por su parte, el TC en su Sentencia 17/2013, de 31 de enero, alude al consentimiento del afectado o a la existencia de una ley específica al efecto para la válida cesión de datos personales entre Administraciones públicas.

<sup>301</sup> Se mantiene, eso sí, la necesidad de que se adopten las medidas necesarias para impedir la indexación del contenido de esas listas a través de motores de búsqueda en internet, de manera que los listados dejen de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación. Tal exigencia está vinculada al derecho al olvido, consagrado por la STJUE (Gran Sala) de 13 de mayo de 2014 en el asunto C-131/12 y reconocido en el artículo 93 de la Ley orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales, pudiendo destacar al respecto que el

posibilita que el pago por parte de los deudores de la totalidad de la deuda con anterioridad a la finalización del plazo para formular alegaciones les libere de su registro en dicho listado. La inclusión en el listado de los responsables solidarios ya se intentó con ocasión de la tramitación de la propia Ley 34/2015, que finalmente no vio la luz. Ahora se retoma la idea con éxito y se plasma en el artículo 95 bis de la LGT. Por lo demás, se siguen planteando las dudas relativas a la exigencia de la firmeza de las deudas (tanto para el contribuyente como para el responsable solidario), toda vez que su posible impugnación y posterior revisión o anulación determinaría la incorrección de la inclusión en el listado del contribuyente, con todo lo que ello supone. Las enmiendas tramitadas en las Cámaras parlamentarias incidieron sobre esta cuestión, tan sensible en el plano de las garantías del contribuyente. El propio dictamen del Consejo de Estado al proyecto de la Ley 34/2015 (Dictamen 130/2015, de 9 de abril) ya se pronunciaba sobre este particular en los siguientes términos:

No parece a este Consejo que la exigencia de firmeza sea un elemento esencial para configurar esta medida (especialmente si se tiene en cuenta que la cifra publicada es la suma de un conjunto de deudas y que exigir la firmeza de todas ellas podría hacer que la medida deviniese inaplicable). Sin embargo, no hay que ignorar que la no exigencia de firmeza puede dar lugar posteriormente a situaciones de conflicto como consecuencia de la anulación de deudas o sanciones tributarias que en su momento fueron incluidas para determinar el límite cuantitativo fijado en el precepto.

Por ello cabría pensar en alguna previsión que pudiera modular esta futura conflictividad. Por ejemplo, podría limitarse la exigencia de firmeza a la vía administrativa; o introducirse alguna cautela al respecto como, por ejemplo, la que se recogía en versiones anteriores del anteproyecto y por virtud de la cual se exigía «que, para las deudas y sanciones, cuyo importe represente al menos el 25 % de la cuantía total pendiente de ingreso a tener en consideración, haya transcurrido al menos un año desde la finalización del plazo de ingreso señalado en el párrafo anterior».

Ninguna de estas observaciones fue finalmente atendida por la Ley 34/2015, ni por la recientemente promulgada, pero las objeciones de fondo permanecen incólumes. A nuestro juicio, únicamente deberían haberse incluido en la publicación prevista las deudas que no se encontrasen recurridas, hubiesen sido o no suspendidas. Puede resultar profundamente injusto publicar una deuda que sea después anulada en cualquier procedimiento revisor y la presunción de legalidad del acto es simplemente eso, una presunción que no debiera constituir un elemento jurídico suficiente para enervar la honorabilidad y el correcto cumplimiento con los deberes de solidaridad que el tributo comporta, así como para poner en riesgo la intimidad de las personas afectadas y los derechos que deben ser pro-

---

alcance territorial del citado derecho y su ejercicio en relación con datos especialmente protegidos ha sido precisado a través de las recientes SSTJUE (Gran Sala) de 24 de septiembre de 2019, dictadas en los asuntos C-136/17 y C-507/17.

tegidos a su amparo. Piénsese que, según los datos que publicaba el sindicato GESTHA de técnicos de Hacienda, un 40 % de las deudas tributarias son anuladas por los tribunales económico-administrativos en sus distintas instancias y casi otro tanto acaece en la jurisdicción contencioso-administrativa. Otras fuentes, quizá menos parciales, también abundan sobre estos datos señalando que al menos el 40 % de las reclamaciones ante los TEAR se estiman, ya sea parcial o totalmente. Ciertamente es que en el TEAC ese porcentaje decrece al 23,20 %, pero, si tenemos en cuenta que en los tribunales superiores de justicia se estima en torno a un 31,81 % (datos de 2012, pero que en 2006 llegaron a ser del 46 %), ello implica cifras bastante notables de estimación, sobre todo si reparamos en el hecho de que muchos contribuyentes renuncian a seguir impugnando tras la desestimación inicial del TEAR y en la actualidad además hay que ponderar el efecto muy disuasorio que comportan las condenas en costas, que son ya generalizadas para la parte perdedora<sup>302</sup>. Por otra parte, solo debieran incluirse las deudas que hubiesen sido objeto de sanción, toda vez que esta medida, cuya finalidad no es otra que disuadir del incumplimiento a través del menoscabo de la reputación de una persona o empresa, debe ser vista como corolario a una conducta indebida y no a una mera situación de dificultad transitoria o definitiva de tesorería no culpable o intencionada<sup>303</sup>. Como ha apuntado la mejor doctrina, deberían excluirse de la lista:

- a) Los débitos pendientes de la oportuna resolución de la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, pago en especie o compensación.
- b) Las deudas o sanciones que hubiesen sido objeto de recurso o reclamación y no hubiesen sido suspendidas, toda vez que la exigencia de firmeza debería ser un requisito necesario para su cómputo.
- c) Los supuestos de suspensión del procedimiento de apremio contemplados en el artículo 165 de la LGT.
- d) Las deudas y sanciones correspondientes a los deudores en concurso de acreedores<sup>304</sup>.

La norma finalmente aprobada no quiere que, con ese límite de los 600.000 euros a los que se rebaja la nueva cuantía, se especule de manera interesada, de tal forma que la única

<sup>302</sup> Vid. Alonso González (2014).

<sup>303</sup> El Informe del CGPJ al anteproyecto de la Ley 34/2015 ya consideraba que la redacción del precepto era excesivamente abierta e incompatible con la legislación sobre protección de datos, la jurisprudencia del TC y del TJUE, especialmente en este último caso con la doctrina establecida en la Sentencia Volker, de 9 de noviembre de 2010, y apostillaba literalmente lo siguiente:

Se echa de menos, en fin, una ponderación reposada y sosegada entre los derechos afectados y el fin perseguido por la norma. Y en tal medida, los perjuicios previsibles parecen superiores al beneficio a obtener, por lo que no cabe sino proponer la supresión de este artículo. (p. 13)

<sup>304</sup> Malvárez Pascual (2016, pp. 145 y ss.).

«cláusula de salida» de dicha lista consiste en el pago total de lo adeudado y no en la rebaja de dicho límite por el umbral establecido. Puede darse el caso, por lo tanto, que una deuda originaria superior a los 600.000 euros, pero rebajada luego a una cantidad inferior, siga siendo objeto de publicidad en el listado de deudores, a pesar de no alcanzar el referido umbral legalmente establecido<sup>305</sup>. No parece, sin embargo, que esta cuestión vaya a pacificarse del todo con las novedosas previsiones contenidas en la reciente ley. Al contrario, el ATS de 27 de mayo de 2021 (rec. núm. 5225/2020) ha admitido cuestión casacional respecto de la doctrina contenida en la Sentencia del Juzgado Central de lo Contencioso n.º 7 de 18 de enero de 2018, por la que se desestimaba el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del director general de la AEAT con relación al acuerdo de publicación en el listado de deudores, posteriormente confirmada en el recurso de apelación número 69/2019 por la AN. La contribuyente se oponía así a la AEAT, cuando la incluyó en el listado de morosos del 2018 al mantener una deuda de 27.842.580,49 millones de euros por una liquidación vinculada a delito contra la Hacienda pública. La recurrente alegó que su inclusión en la lista de deudores infringía lo previsto en el referido artículo 95 bis de la LGT, ya que, al tratarse de una liquidación vinculada a delito, el acto de liquidación de la deuda no se había dictado según el procedimiento de aplicación de tributos en sentido estricto, sino de conformidad con lo previsto en el título VI de dicha ley; y que la Administración tributaria estatal no era la competente para ejercer la potestad sancionadora contra la actora, pues carecía de facultades para revisar la liquidación, cuya publicidad no quedaba sujeta a lo previsto en el artículo 95 bis de dicha ley, sino en el artículo 235 ter de la LOPJ. Consideraba además que dicha publicación vulneraba lo dispuesto por el artículo 25 en relación con los artículos 24 y 18 de la Constitución, por lo que solicitó que se plantease cuestión de inconstitucionalidad ante el TC. En su auto de admisión de la casación, el TS considera necesario pronunciarse sobre dos cuestiones concretas:

- a) Discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la CE de la publicidad que contempla el artículo 95 bis de la LGT.

<sup>305</sup> La enmienda número 133 del Grupo Parlamentario Ciudadanos pretendía evitar precisamente eso, señalando como justificación la siguiente motivación:

Parece lógico incluir, como causa de salida de la lista, los casos en los que el contribuyente realiza, antes de que termine el plazo para formular alegaciones, pagos parciales en tal cuantía que la deuda tributaria pendiente no supera el límite de 600.000 euros fijado para la inclusión en la citada lista. De lo contrario, se estaría dando publicidad a contribuyentes cuya deuda con Hacienda es en realidad inferior a aquella establecida para formar parte de la lista de deudores con la Administración, con el consiguiente perjuicio injustificado para su imagen y reputación. (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 160)

Malvárez Pascual (2021b, p. 17) enfatiza también la conveniencia de que se hubiese permitido el pago parcial, pues con tal posibilidad se incentivaría el pago de la deuda, aunque no fuese total, incrementándose así la eficacia recaudatoria.

- b) Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito contra la Hacienda pública cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 de la LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración tributaria del Estado<sup>306</sup>.

<sup>306</sup> Como justificación a dicha admisión, el Alto Tribunal razona del siguiente modo:

El artículo 95 bis LGT fue introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, cuyo preámbulo enmarcaba la medida «en la orientación de la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios, en la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria así como en la publicidad activa derivada de la transparencia en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante» y que «La medida es totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que esta se fundamenta, no debiendo olvidar la influencia que en esta materia tiene el de protección del derecho a la intimidad y la necesidad de potenciar el de eficacia del sistema tributario, todos ellos conjugados en la medida en que solo serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias socialmente reprobables desde una óptica cuantitativa relevante, permitiendo el legislador solo la difusión de aquellas conductas que generan un mayor perjuicio económico para la Hacienda pública que traen causa de la falta de pago en los plazos originarios de ingreso en periodo voluntario establecidos en la ley en atención a la distinta tipología de las deudas». La Sentencia del Tribunal Constitucional 142/1993, de 22 de abril, reconoce que la intimidad económica forma parte de la intimidad personal puesto que a través del conocimiento de la situación económica de un contribuyente pueden inferirse datos y hechos configuradores del ámbito privado del sujeto. En relación con la publicación del listado de los deudores de la Hacienda pública que prevé el citado artículo 95 bis LGT, resulta de interés determinar si la publicación de las deudas a favor de la Administración incide en el ámbito del derecho a la intimidad en la medida en que se está publicitando una información que, si bien no muestra por completo y en su integridad la situación económica del contribuyente al describirse únicamente el débito existente con un determinado sujeto, puede proporcionar indicios sobre el nivel económico de aquellos obligados tributarios incluidos en la citada lista, lo cual, podría entrar en conflicto con el derecho a la intimidad de los contribuyentes deudores y, por tanto, exigiría un juicio de proporcionalidad que permitiese valorar si los beneficios o ventajas que se reportan mediante la restricción de los derechos a la intimidad y a la protección de datos son superiores a los perjuicios que causaría dicha restricción. Por otro lado, ya específicamente con relación a las liquidaciones vinculadas a delito, la dicción del artículo 95 bis, apartado 3 se refiere al «ámbito del Estado» y «exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración tributaria del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias en estos ámbitos a favor de las comunidades autónomas o entes locales». Sin perjuicio de que de una primera lectura pudiera inferirse que el precepto establece únicamente la distinción o el contraste entre tributos en los que se haya producido alguna delegación de competencias y tributos en los que dicha delegación no se haya producido, lo cierto es que el tenor literal es claro cuando condiciona su aplicabilidad a los tributos cuya aplicación, ejercicio de la potestad sancionadora y facultades de revisión estén atribuidas «en exclusiva» a

Por lo tanto, mientras que la AEAT ultima ya la publicación de la séptima edición del listado de morosos, a finales de este mismo mes de junio, y su endurecimiento a través de la nueva ley antifraude, el futuro de esa lista puede verse seriamente comprometido por los próximos pronunciamientos del TS.

2.9.7. Se elimina la necesidad de que exista procedimiento inspector ya notificado e iniciado al contribuyente en los casos de entradas domiciliarias *inaudita parte* por la inspección de los tributos, modificándose para ello los artículos 113 y 142 de la LGT. Asimismo, se otorga nueva redacción al apartado 6 del artículo 8 de la LJCA a tal fin

Esta modificación no constaba en el anteproyecto de ley original y se introdujo vía enmienda número 196 del Grupo Socialista en el Congreso de los Diputados<sup>307</sup>. Y no se recogía, sencillamente, porque por aquel entonces no se había pronunciado todavía el TS sobre la necesidad de que la entrada inspectora sin previo aviso requiriese de un procedimiento inspector ya iniciado y notificado al contribuyente. Lo que pretende la nueva norma, ni más ni menos, es eludir lo dispuesto por la STS de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019). Un ejemplo más, y extraordinariamente elocuente, de que, en casi todas las leyes de represión contra el fraude, los esfuerzos legislativos, cuyo impulso inicial corresponde siempre a la AEAT y la DGT, se dirigen muchas veces a combatir la doctrina fijada por el TS en aquellos supuestos (escasos, por otra parte) donde se refuerzan las garantías del ciudadano (ya hemos visto unos cuantos ejemplos en líneas anteriores)<sup>308</sup>. De esta manera, la nueva ley,

---

los órganos de la Administración tributaria del Estado. Se trata, en definitiva, de analizar si dichos condicionamientos se colman también en las liquidaciones vinculadas a delito ya que (i) en ocasiones, la Administración tributaria ha de abstenerse de practicar la liquidación (artículos 250.2 LGT, 251 LGT –que se refiere a las excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda pública– y 253.1 LGT); (ii) ha de abstenerse de iniciar o, en su caso, de continuar, procedimiento sancionador (artículo 250.2 LGT); y (iii) en ocasiones no procede recurso o reclamación en vía administrativa (artículo 254 LGT).

<sup>307</sup> Vid. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, serie A, número 33-2, pp. 240-241.

<sup>308</sup> Debe considerarse, por lo tanto, un puro sofisma, la explicación contenida en la exposición de motivos al respecto:

A la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, se incluyen algunas modificaciones de alcance exclusivamente procedimental en la Ley general tributaria y en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías del control judicial, clarifican el régimen de autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario que haya sido solicitada por la Administración tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos.

en su artículo duodécimo, modifica el apartado 6 del artículo 8 de la LJCA introduciendo un párrafo final novedoso del siguiente tenor:

Los juzgados de lo contencioso-administrativo conocerán también de las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los tributos aún con carácter previo a su inicio formal cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición.

Y en la misma línea se modifica la redacción de los artículos 113 y 142 de la LGT introduciendo sendos párrafos novedosos:

Tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial podrán practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y periodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial. (art. 113)

Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine. (art. 142)

La referida Sentencia de 1 de octubre de 2020 del Alto Tribunal constituye uno de los pronunciamientos más relevantes del TS en el último lustro, y cuyo ponente y eximio jurista, don Francisco José Navarro Sanchís, no hace en ella sino recapitular la abundante doctrina jurisprudencial que la Sala Tercera del TS había ya defendido hasta la fecha en este tema, si bien sistematizándola y extrayendo de ella sus conclusiones más relevantes. Las cuestiones casacionales objetivas para la formación de jurisprudencia admitidas por el TS y que dieron lugar a su pronunciamiento se centraban en cuatro aspectos específicos:

- a) Determinar el grado de concreción de las solicitudes de autorización de entrada en el domicilio del particular por la AEAT al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo.
- b) Precisar los requisitos de la autorización de la AEAT para que esa inmisión locativa sin previo aviso por parte de los actuarios pudiera reputarse necesaria y proporcionada.
- c) Especificar si la mera presunción o simple sospecha de fraude fiscal serviría para amparar la petición de la AEAT y su posterior concesión por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo correspondiente.

- d) Concretar si resultaba bastante para la obtención de dicha autorización con que el contribuyente declarase una cuota inferior a la media de rentabilidad del sector en el ámbito nacional.

El recurso de casación del que trae cuenta la referida STS de 1 de octubre de 2020 lo interpuso una taberna cordobesa frente a la Sentencia de 8 de marzo de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía, en el recurso número 69/2018, interpuesto contra el Auto de 4 de octubre de 2017 dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de los de Córdoba, en el procedimiento número 433/2017, que autorizó a la Administración tributaria la entrada en dicha taberna y, por lo mismo, en un domicilio constitucionalmente protegido. La referida STS de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019) recuerda a estos efectos seis extremos de singular interés<sup>309</sup>:

<sup>309</sup> De entrada, y a modo de exordio inicial, el Alto Tribunal enfatiza el hecho de la habitual banalidad de las autorizaciones administrativas, pese a su inequívoca extensión:

No es ocioso indicar que la competencia judicial –que no se pone en tela de juicio en este asunto– para autorizar la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido (art. 18.2 CE) debe estar previamente definida en la ley y ser ejercitada de acuerdo con esta. [...] Del conjunto de este rudimentario y escueto sistema procesal –por comparación con la necesidad e importancia de la protección de un derecho fundamental, que con tal entrada quedaría sacrificado– resulta con una claridad meridiana que la competencia judicial se ha de sustentar en la existencia de un acto administrativo previo, de cuya ejecución se trata. Parece obvio concluir, en armonía con lo expresado, que la ausencia de ese acto de decisión –máxime si es deliberada– impide el ejercicio de la competencia judicial, pues decae la finalidad explícita que justifica, en la ley, la autorización a la Administración a entrar en el domicilio de las personas cuyo acceso requiera consentimiento del titular. Si no hay nada que ejecutar, amparado en un acto precedente, difícilmente se puede acceder a lo pedido. Tales reflexiones no resultan superfluas ni desvinculadas del caso que ahora hemos de enjuiciar, pues en la solicitud formulada –fundamento octavo– para que le fuera concedido a funcionarios de la inspección el acceso a varios locales relacionados con la entidad afectada, el abogado del Estado señala: «[...] Octavo. Así pues, en el presente caso, en el que existen evidentes indicios de defraudación tributaria, que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional anteriormente referenciada, aparecen claramente concretados, entendemos que una notificación previa a la interesada frustraría completamente la operatividad de la medida propuesta, ya que permitiría la eliminación o traslado de los documentos sensibles a tal fin, siendo imposible posteriormente llevar cabo acción o acto administrativo o judicial alguno para su obtención. Y concretando más acerca de la necesidad (sic) y proporcionalidad de la medida en el presente caso, a la vista de los antecedentes y circunstancias anteriormente expuestos, aquella no solo resulta adecuada para la finalidad de descubrir la realidad material, sino que deviene en (sic) completamente indispensable para ello, ya que sin dicha actuación se convierte en una quimera inalcanzable pretender descubrir tal realidad material a través de los documentos que los sujetos inspeccionados voluntariamente aporten; antes al contrario, difícilmente facilitarán de una manera voluntaria la documentación que permita trascender la misma». La grave inconcreción de que adolece, pese a su gran extensión, la mencionada solicitud de entrada, nos impide conocer cuál sería exactamente el acto cuya notificación se pretende soslayar o demorar, aunque es de suponer que se trata del que, conforme al ya indicado artículo 8.6 LJCA y sus concordantes, justificaría la entrada. Tal cuestión no nos resulta secundaria, pues a las innatas limitaciones defensivas que se ocasionan al titular del domicilio por el hecho de que el procedimiento de solicitud de entrada se sustancie y decida *inaudita parte*, sin la

- a) Estamos ante un derecho fundamental, especialmente protegido por la CE y, sin embargo, tanto la LJCA (art. 8) como la LGT (art. 113) despachan tan relevante cuestión con un solo precepto cada una de ellas, cuando se precisaría nada menos que una ley orgánica a tal fin, según lo expresamente querido por los artículos 53.1 y 81.1 de la CE<sup>310</sup>.
- b) En esas condiciones de especial parquedad legislativa, la labor del juez de lo contencioso-administrativo es esencial y ha de operar con el máximo rigor para contrapesar y reequilibrar la balanza entre las potestades administrativas y las garantías

---

presencia del interesado, privándole de toda oportunidad de alegación y prueba, se suma además la pretensión de mantener en secreto para tal titular las actuaciones administrativas que necesariamente han de amparar la medida invasiva del domicilio y, desde luego, la solicitud al juez para que la autorice. Eso parece ser lo que se pide en el escrito de solicitud al juez, fechado el 28 de septiembre de 2017.

<sup>310</sup> STS de 1 de octubre de 2020:

2. La naturaleza de derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, cuya entrada, cuando sea necesaria, está constitucionalmente requerida de autorización cuando su titular no la consienta, obligaría a que el desarrollo normativo de su régimen sustantivo y procesal se hiciera mediante ley orgánica, con respeto a su contenido esencial –arts. 53.1 y 81.1 CE–. Es evidente que la LGT es una ley ordinaria y, por tanto, inidónea o inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario. La situación se hace más problemática aún porque la ley, aunque sea ordinaria, no contiene una regulación plena y suficiente del contenido esencial del derecho fundamental, que por lo demás no afecta solo a las actuaciones de carácter tributario, sino a cualquier intromisión pública –o privada– en el domicilio protegido. El resultado de esta grave carencia normativa es que ahora se configura como un derecho de concreción esencialmente jurisprudencial, con los problemas que tal déficit de regulación comporta. La dificultad estructural es que, con apenas unas escasas normas de competencia y unas exiguas prevenciones de procedimiento, el juzgador ha de decidir casos no siempre nítidos. El casuismo de las posibles situaciones, con posibles contradicciones jurisprudenciales, lleva a cierta inseguridad jurídica a los jueces, a la Administración y, por supuesto, al contribuyente. Además, tampoco la Ley 29/1998 –LJCA– tiene carácter de ley orgánica al encomendar la competencia de los juzgados para autorizar la entrada en domicilio, en su artículo 8.6, en los términos ya transcritos. De hecho, la única disposición del rango preciso es el artículo 91.2 LOPJ, pero no nos vale tampoco a los efectos de lo que comentamos, porque en ella no se regula el contenido esencial del artículo 18.2 CE, sino solo una atribución competencial, que también hemos reproducido.

3. En conclusión de lo anterior, se necesitaría –para evitar la grave precariedad e inconcreción de las normas que hemos de manejar– una ley de desarrollo del artículo 18.2 CE, cuyo contenido no es *per se* suficiente para regular todos los aspectos y límites del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sin perjuicio de considerar que, aparte del rango, sería necesaria una ley (ahora en sentido material) habilitante de la entrada para casos distintos de la ejecución forzosa de actos de la Administración (*vid.* 100.3 Ley 39/2015, del procedimiento administrativo común –LPAC–). En ese preciso concepto difícilmente puede encuadrarse una actuación de entrada y registro, precinto o retirada de material probatorio en un domicilio protegido para la práctica de actos de inspección, porque tales amplios apoderamientos rebasarían con creces la noción de «[...] ejecutar un acto administrativo» definitivo y susceptible de ejecución (y lo será menos aún en los casos en que la Administración anuncia que abrirá en el futuro, o notificará al interesado, el inicio del procedimiento inspector), con que se define la competencia del juez (de nuevo, 8.6 LJCA).

del ciudadano concernidas en la solicitud administrativa de autorización para la entrada inspectora:

Esto es, la posición del juez de garantías lleva consigo el deber de poner en entredicho, como método que forma parte esencial de su control, los datos o indicios que se le proporcionen, a fin de adoptar la decisión que proceda sin dejar en manos del órgano administrativo fiscal una encomienda vaga y general respecto de la cual el auto de autorización sea una especie de nihil obstat, de respaldo rutinario y complaciente. [...] Es cierto que tal examen no puede adentrarse en el carácter material de la información ofrecida, escurdiñando su valor de prueba procesal [...] pero tal rigor reclama, al menos, no dar por supuesta, como verdad revelada o inalterable, lo que propone la Administración y, además, someterla a un juicio de proporcionalidad no meramente rituario o formal.<sup>311</sup>

<sup>311</sup> La propia sentencia, no exenta de razón, se plantea si el procedimiento legalmente establecido respeta las existencias del derecho a la tutela judicial efectiva:

A las dificultades que conlleva la ausencia de una regulación completa del derecho fundamental que nos ocupa y sus limitaciones se añade, además, su rareza o singularidad procesal, que condiciona el régimen de su impugnación y la validez de ciertos conceptos jurídicos, como el de firmeza. No deja de ser la autorización de entrada un acto judicial, en sentido propio y estricto, debido al ejercicio de la competencia de un juez a quien apodera al efecto la ley en garantía de un derecho fundamental. Al margen de tal indiscutible naturaleza, al tiempo y sin perjuicio de ello, también es un trámite o acto condición incrustado en un procedimiento administrativo. No existe un procedimiento judicial contradictorio que conduzca a la adopción del auto, en rigor no previsto –solo se regula la competencia y la exigencia de su obtención, con la solicitud de la Administración y la decisión, *inaudita parte*, del juez–. No se prevén, por ende, ni alegaciones ni pruebas de descargo o refutación por parte del afectado por la medida. Innecesario es recordar que no podría instarse tampoco la suspensión de la entrada acordada, conforme al régimen cautelar de los artículos 129 y siguientes de la LJCA, que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, al menos para detener la entrada a la vista de datos que contraríen los de la Administración. Se echa de menos, en la parca e insuficiente regulación legal, que se trate del único acto procesal del juez que se ejecuta por la Administración –no por el órgano judicial–, y sin la presencia del fedatario público judicial, ahora letrado de la Administración de Justicia. En definitiva, el procedimiento embrionario que arranca de la competencia del artículo 8.6 LJCA se asemeja, en su naturaleza, a la vieja categoría procesal de los actos de jurisdicción voluntaria, en que no hay controversia entre partes antagónicas, sino una petición sin discordia que se responde autorizando, normalmente, lo que en ella se pide. Pero la rareza o anomalía no termina aquí, pues estamos en presencia de un caso excepcional en que la jurisdicción administrativa no revisa un acto de la administración sujeto al derecho administrativo (art. 1.1 LJCA y concordantes), sino solamente se fiscalizan decisiones judiciales. Sucede, sin embargo, que ese esquema no contencioso solo sería válido y aceptable cuando la falta de *litis* obedeciera a la naturaleza de los intereses suscitados, no contradictorios, pero no así cuando lo que resulta de tal calificación –aunque la denominación es deducción nuestra– es que a quien podría razonablemente oponerse a la solicitud de entrada el ordenamiento no le es permitido, al no ser parte en el procedimiento *ad hoc*. Tal ablación entraña la imposibilidad de desplegar una mínima defensa, como la que se desarrolla al efectuar alegaciones, pedir pruebas de refutación o interesar medidas cautelares anteriores a la ejecución del acto. Cabe

- c) El juez de lo contencioso-administrativo no puede operar con una suerte de automatismo formal en la concesión de la autorización administrativa de entrada inspectora «sin someterla a un exhaustivo examen crítico»<sup>312</sup>.
- d) Dicha entrada ha de ser imprescindible o indispensable porque existan concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación, avanzando incluso la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida<sup>313</sup>.

---

la duda intensamente razonable de si la regulación procesal satisface, pues, también las exigencias el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

<sup>312</sup> STS de 1 de octubre de 2020:

El contrapeso de necesario reequilibrio de lo que hemos expuesto es que el juez competente, que tiene en sus manos, sin contar con la opinión esencial del afectado, la defensa de su derecho fundamental –cuya intervención en ese trance no está prevista legalmente–, ha de extremar con el máximo rigor el examen de las solicitudes, de la forma en que a continuación vamos a explicar, con el fin de evitar que ese derecho fundamental garantizado en la Constitución con el máximo nivel de protección quede desamparado, lo que sucedería cuando el juez quedase condicionado o vinculado solo por la versión que, de forma interesada –en el sentido, al menos, de unilateral– facilitara la Administración, sin someterla a un exhaustivo contraste crítico. Esto es, la posición del juez de garantías lleva consigo el deber de poner en entredicho, como método que forma parte esencial de su control, los datos o indicios que se le proporcionen, a fin de adoptar la decisión que proceda sin dejar en manos del órgano administrativo fiscal una encomienda vaga y general respecto de la cual el auto de autorización sea una especie de *nihil obstat*, de respaldo rutinario y complaciente. La propia doctrina general mencionada en el auto judicial, procedente del Tribunal Constitucional, habría servido de necesaria base para ser más cauteloso al respecto. Es cierto que tal examen no puede adentrarse en el carácter material de la información ofrecida, escudriñando su valor de prueba procesal –pues ya hemos visto que el juez de garantías no es, en nuestro patrón legal, el juez del asunto de fondo– pero tal rigor reclama, al menos, no dar por supuesta, como verdad revelada o inalterable, lo que propone la Administración; y, además, someterla a un juicio de proporcionalidad no meramente rituario o formal [...] En cuanto al alcance de las potestades del órgano judicial al que se pide la autorización, este no es, ciertamente, el juez de la legalidad de la actuación administrativa necesitada de ejecución –juez del proceso–, sino el juez encargado de garantizar la ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto y de prevenir eventuales vulneraciones del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio –juez de garantías reconocido en el artículo 18.2 de la Constitución española (Sentencias del Tribunal Constitucional núms.160/1991, de 18 de julio y 136/2000, de 29 de mayo)–. Pero esa circunstancia no permite considerar que el juez competente actúe con una suerte de automatismo formal (Sentencia del Tribunal Constitucional número 22/1984, de 17 de febrero) o sin llevar a cabo ningún tipo de control (Sentencia del Tribunal Constitucional número 139/2004, de 13 de septiembre), sino que deberá comprobar (i) que el interesado es titular del domicilio en el que se autoriza la entrada; (ii) que el acto cuya ejecución se pretende tiene cierta apariencia de legalidad *prima facie*; (iii) que la entrada en el domicilio es necesaria para la consecución de aquella; y (iv) que, en su caso, la medida se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho fundamental que consagra el artículo 18.2 de la Constitución que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto (Sentencias del Tribunal Constitucional números 76/1992, de 14 de mayo, o 139/2004, de 13 de septiembre).

<sup>313</sup> STS de 1 de octubre de 2020:

- e) Y siempre que hayan sido o pudieran ser infructuosas otras medidas alternativas<sup>314</sup>.
- f) Para otorgar la autorización, el juez de lo contencioso-administrativo debe superar un triple juicio de:
- Idoneidad de la medida (debe ser útil para la actuación inspectora).
  - Necesidad (que no exista otra medida sustitutiva más moderada para la intromisión pretendida).
  - Proporcionalidad (deben ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental).

La motivación del Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 5 de Córdoba, sigue señalando el TS, fue de todo punto insuficiente, extremadamente lacónica y, lo que es peor, se abstuvo de analizar, aun extrínsecamente, la veracidad aparente de los datos facilitados al efecto por la AEAT<sup>315</sup>. Ignoró que a la contribuyente se le habían requerido datos

---

Tanto en la solicitud de entrada –y registro– como en el auto autorizador debe figurar –dentro de su contenido mínimo– la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora que se ha de llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas (Sentencias del Tribunal Constitucional de 31 enero 1985, 24 de junio y 18 de julio de 1996).

<sup>314</sup> STS de 1 de octubre de 2020:

En este mismo sentido, y a tenor de esas mismas sentencias, tanto la solicitud como el auto que la autoriza deben ofrecer una explicación de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como podrían ser –por ejemplo– los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros. En relación con este imprescindible fin legítimo de la entrada en el domicilio y su necesidad, conviene recordar la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia caso *Société Colas Est* y otros c. Francia, de 16 de abril de 2002 o Sentencia de 30 de septiembre de 2008, *Isaldak c. Turquía*), según la cual, aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del artículo 8 del Convenio, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto como verdadera garantía de que la intromisión en este derecho fundamental es imprescindible para alcanzar aquel fin legítimo.

<sup>315</sup> STS de 1 de octubre de 2020:

El auto del juzgado n.º 5 de Córdoba, tras citar doctrina general sobre el derecho fundamental, restringe su motivación específica en estos términos: «[...] SEXTO. Concentrando el análisis en

el supuesto presente, encontramos como todas las circunstancias exigidas se aprecian en este caso. A la vista de la copia de actuaciones –en expediente administrativo– que se ha aportado, resulta que el acuerdo para cuya ejecución se insta el auxilio jurisdiccional aparece adoptado de forma –en principio– regular y es susceptible de ejecución, siendo así que para ésta se hace precisa la entrada física al inmueble de que se trata [...]. Y más adelante: «[...] En el presente caso, se trata en esencia de la inspección de la actividad mercantil de la sociedad y, resulta lógico que, si esa actuación no se lleva a cabo por sorpresa, sin tiempo de reacción de la sociedad, pierde toda su lógica y sentido. Un anuncio previo, desnaturalizaría la actuación que se pretende; al igual que si esta resolución, fuera previamente notificada antes de su realización material. Se aprecian además indicios suficientes de la necesidad de entrada en lugar cerrado por parte de la Administración, que también deben ser tenidos en cuenta por este juzgador para autorizar la entrada: Existen bajos resultados en su actividad económica. La media de la rentabilidad resulta muy baja si la comparamos con la declarada a nivel nacional, lo que supone que el margen comercial declarado es bastante inferior a la media de las empresas del sector, por lo que puede pensarse que se han ocultado ventas efectivamente realizadas. Existen bajos ingresos en efectivo efectuados en cuentas bancarias, por lo que se puedan estar ocultando ventas efectuadas a particulares que no declaran en el modelo 347. Existe un bajo margen comercial declarado, una importante desviación de la rentabilidad del contribuyente respecto a la de otras empresas de su sector, las circunstancias puestas de manifiesto en los datos disponibles sobre ingresos en efectivo en cuentas bancarias, su trascendencia en orden a la regularización de la situación tributaria de la entidad por el IVA y también por impuesto sobre sociedades y la eventual negativa de la entidad al acceso a los documentos reales de facturación y a los archivos informáticos. Son todos ellos elementos que hacen necesaria la investigación, investigación que no podría llevarse a cabo sino es en la forma solicitada por la Administración, pues de otro modo se frustraría su finalidad [...]». La motivación del auto judicial es, por tanto, en exceso lacónica y, además, se abstiene de analizar, aun extrínsecamente, la veracidad aparente de los datos facilitados al efecto, máxime cuando no se refieren a la entidad en cuyo domicilio se pretende entrar –en sí mismos considerados–, sino por comparación con la media nacional que arrojan determinados parámetros; la existencia de un procedimiento previo de aplicación abierto en cuyo seno se haya decidido solicitar la entrada –que debió, caso de existir, acompañarse a la petición–; la identificación de los tributos o periodos de cuya regularización se trata; se omite también el juicio de proporcionalidad, que se da por tácita e irrefutablemente cumplido, como intrínseco a la medida misma; y se silencia todo pronóstico, aun aproximado, sobre la magnitud económica a que daría lugar la entrada como medio de rescate de las pruebas sólidas para determinar la deuda y, en cualquier caso, para excluir el delito –contra la Hacienda pública u otros no restringidos a la cuantía mínima–, pues de ser así ni siquiera la competencia y el procedimiento ampararían una petición de esta naturaleza al juez de lo contencioso administrativo; y se da por buena, sin razonamiento alguno, la necesidad de la entrada, con relación de medio a fin, para obtener pruebas que de otro modo se sustraerían –se dice– a la actuación de la Administración y, en particular, nada se explica sobre que la medida invasiva del domicilio sea la única posible, de forma insustituible, para hacerse con los datos que, de otro modo, serían ocultados a la Administración. Tal presunción debía haberse apoyado en una argumentación acorde con la magnitud e importancia del derecho fundamental cuya tutela se pone en manos del juez, como justificación de la entrada domiciliaria para la realización de la actividad de comprobación. Se incumplen, pues, abierta y llanamente, todos los requisitos fijados en los anteriores puntos 4.3 a 4.6. Además, ni consta la razón de ciencia de esos datos estadísticos u objetivos –salvo el examen de documentación analizada, ofrecida por la interesada a efectos del Impuesto sobre sociedades, periodos 2013 a

y los había cumplimentado, sin oponer excusa alguna<sup>316</sup>. Es más, el TS afeó al Juzgado de lo Contencioso n.º 5 de Córdoba que debería haber indagado si esos datos apuntados por

2015, que es una regularización diferente a la que figura en el hecho primero de la petición de entrada como propia de la orden de carga en plan, aunque no consta abierto y notificado procedimiento inspector al efecto–; ni tampoco se evalúa la naturaleza y consistencia de los indicios de fraude denunciados como derivados de la tributación inferior a la media del sector, en virtud de estadísticas y cálculos que no se ofrecen a la consideración del juez ni este ni la Sala de apelación los examinan, siendo así que además no se ponderan como título bastante para adoptar la grave medida de entrada en el domicilio. En suma, las resoluciones judiciales adolecen de estos elementales y graves defectos de motivación –tanto la formal, esto es, de exteriorización o plasmación, en la resolución, de las razones conducentes a una decisión judicial que permita el sacrificio del derecho fundamental; como la material, que es la que debería llevar a considerar que, en este preciso caso, a la vista de los indicios aportados *inaudita parte*, es razonable y precisa la invasión o preterición *ad casum* del derecho fundamental, en aras de la prevalencia de un derecho de superior rango o de un bien más necesitado de protección–. Tal justificación material no concurre aquí, por las siguientes razones: a) Se funda en la veracidad irrefutable de los vestigios aportados, pese a que no figuran depurados en un procedimiento abierto y notificado y pese a que se trata de meras conjeturas o inferencias a partir de magnitudes meramente estadísticas –esto es, genéricas–, pues el auto guarda silencio sobre la seriedad o fiabilidad de tales indicios y la necesidad de la entrada en domicilio como única posibilidad de verificar su acomodo a la realidad. b) Prescinde el auto de entrada, por completo, del juicio de proporcionalidad, en las tres vertientes que se exigen en la jurisprudencia precedente de esta Sala, singularmente en la sentencia de 10 de octubre de 2019, dando por supuesto, porque lo dice la Administración, que la enunciación de los datos –más bien sospechas o suposiciones– «[...] Son todos ellos elementos que hacen necesaria la investigación, investigación que no podría llevarse a cabo sino es en la forma solicitada por la Administración, pues de otro modo se frustraría su finalidad», expresión tautológica que nos sustrae las razones por virtud de las cuales el juez considera que la única forma de obtener los datos –porque de otro modo se malograría su finalidad– es accediendo al domicilio constitucionalmente protegido, lo cual es, en esencia, tanto como no decir nada.

<sup>316</sup> STS de 1 de octubre de 2020:

Además, la hipótesis o presunción que, de forma apodíctica, establece el juez, parece contradecir la circunstancia de que, previamente, como indica en su recurso de casación la mercantil impugnante, se produjo un requerimiento a esta por los mismos hechos, que fue atendido, según indica el recurrente en el escrito de interposición, sin ser replicado: «[...] El 7 de julio de 2017 se llevó a cabo por parte de dos actuarios de la AEAT en un establecimiento de hostelería titularidad de mi representada y abierto al público, en el expediente/referencia: 0C1283028, una diligencia de verificación de datos y requerimiento de información para aportar documentación de naturaleza contable y de facturación (información relativa a los terminales de cobro/datáfono, cajas registradoras, *software* de gestión, TPV, información ventas realizadas en el día de la visita, así como del último mes, certificados bancarios) en un plazo de diez días. Unos días después, el 14 de julio de 2017 dicho requerimiento fue atendido, adjuntándose documentación, mediante escrito presentado por registro electrónico con número de asiento registral: RGE841030762017. En este expediente y con posterioridad a la atención del requerimiento no se ha practicado actuación alguna ni ha derivado en acta o acuerdo sancionador ni liquidador por parte de la AEAT contra mi representada [...]». No cabe duda de que tal requerimiento previo se produjo –*extra ordinem*– y dio lugar a una respuesta tempestiva del contribuyente, que se queja en casación de que esos antecedentes que le podrían favorecer le fueron ocultados al juez en la solicitud

la AEAT pudieran dar lugar a la presunta comisión de un delito contra la Hacienda pública, pues entonces su autorización no sería siquiera suficiente, al tratarse de una competencia propia del orden jurisdiccional penal. Y tampoco explicó, como era obligado, por qué era la única medida posible para obtener los datos pretendidos. En definitiva, el TS concluyó que el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 5 de Córdoba se abstuvo de analizar la naturaleza y consistencia de los indicios genéricos de fraude tributario denunciados por la AEAT<sup>317</sup>. También reprochaba el Alto Tribunal que ni el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo ni el TSJ de Andalucía, cuando posteriormente se pronunció en apelación, evaluaran las estadísticas ni indagaran mínimamente sobre esos cálculos o medias del sector, limitándose sencillamente a dar por buenas las explicaciones de la AEAT, considerando irrefutables los vestigios aportados por esta, cuando, en realidad, se trataba de meras sospechas, conjeturas o inferencias a partir de magnitudes meramente estadísticas. Esa inferencia:

Supone de facto, tanto como considerar [...] que todo contribuyente es un defraudador, al menos en potencia, pues de la motivación en este punto deriva que es lógico que se entre para inspeccionar y también lo es que el interesado quede al margen de todo conocimiento, sin abordar la lógica de la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la entrada y la exclusión de otras alternativas igual de eficaces y menos onerosas, extremo sobre el que el auto guarda silencio. (FJ 3.º e).

Y, lo que es más importante, el TS afirma que, para solicitar válidamente la entrada domiciliaria, hay que hacerlo con una inspección iniciada y ya notificada, no aprovechando la entrada para dar en esos momentos por iniciado el procedimiento inspector (con indepen-

---

de entrada. Que existen lo podemos tener por cierto –se cita y no se desmiente el código electrónico–; y que fueron ocultados lo revela la lectura de la solicitud y su silencio al respecto. Siendo así, al margen del concepto que nos merezca tal omisión desde la perspectiva de la observancia de la exigible buena fe, lo cierto es que el juez desconoció un dato de singular importancia para calibrar la disposición del contribuyente a colaborar con la Administración y, desde luego, para dudar de ese riesgo de fraude que tan aventurada como dramáticamente se anticipa en la solicitud.

<sup>317</sup> STS de 1 de octubre de 2020:

También se despacha inadecuadamente en el auto la cuestión referida a la adopción de la medida de entrada *inaudita parte*, que debe considerarse una excepción en casos concretos, no como una regla general: «[...] En el presente caso, se trata en esencia de la inspección de la actividad mercantil de la sociedad y, resulta lógico que, si esa actuación no se lleva a cabo por sorpresa, sin tiempo de reacción de la sociedad, pierde toda su lógica y sentido. Un anuncio previo, desnaturalizaría la actuación que se pretende; al igual que si esta resolución, fuera previamente notificada antes de su realización material». Con tal motivación, el auto no deja margen a otras posibles opciones eficaces y menos gravosas, pues se fundamenta en una visión automática que conecta de forma precisa y directa la inspección de la actividad mercantil con la entrada sin anuncio previo al titular en su domicilio, como si fuera una decisión sin alternativa posible, sin más sustento argumental que la apelación a la lógica –palabra que se repite en el párrafo–, la que parece discurrir en una lógica en que los jueces no son los garantes de los derechos fundamentales, aun en procedimientos donde están ausentes sus titulares.

dencia de que el contribuyente franquee o no la entrada a los actuarios). Y sigue afirmando a este mismo respecto el Alto Tribunal lo siguiente:

Aun cuando debemos huir del establecimiento de una doctrina de validez universal, por la propia naturaleza de la materia, esencialmente circunstancial y casuística [...] no está de más especificar que la corazonada o presentimiento de la Administración de que, por tributar un contribuyente por debajo de la media del sector, le hace incurrir a este en una especie de presunción *iuris et de iure* de fraude fiscal, es un dato que por sí mismo no basta ni para establecer una relación causal o esquema que desemboque en ese fraude [...] ni menos aún para anclar en tal circunstancia la necesidad de entrada en el domicilio para el cotejo de datos que respalden o desmientan la sospecha albergada por la Administración.

Para concluir afirmando que:

Cuando la sospecha se funda en una fuente de ciencia tan evanescente y laxa, de origen tan arcano, con base estadística o comparativa no contrastada ni, que se sepa, publicada, deben quedar firmemente establecidos, al menos, como punto de partida, cuáles son los criterios que llevan a la Administración a aferrarse a esa rotunda conclusión, si se tienen en cuenta que la desviación de la media puede alcanzar distintos niveles de intensidad y no suponer, con tal dato aislado, presunción de fraude alguno. Así, se desconoce en qué informes o documentos oficiales, con cita del organismo que los recopila o sistematiza, se ha basado el concepto indeterminado de media del sector. Por lo demás, parece una referencia nacional [...] lo que aún hace más problemática la fijación de una media de ingresos o márgenes de validez general que fuera a la vez irrecusable o indiscutible, así como demostrativa de una desviación. Se ignora, por lo demás, a qué denomina la Administración sector de actividad y qué clase de negocios comprende y si tales medias se subdividen o singularizan por razón de circunstancias tan determinantes como el tamaño del local, el número de empleados, la concreta y específica actividad, la localización dentro del municipio u otras más. Al no ofrecerse información alguna sobre el particular, parece que se trata de datos de manejo interno de la Administración, no publicados [...] no susceptibles de controversia o contraste dentro del procedimiento [...]. No cabe acceder al domicilio [...] con un propósito meramente prospectivo o indeterminado, por si acaso. Del cotejo de la situación hipotética, sospechada o derivada de una información meramente fragmentaria, nacida de la proyección de datos genéricos obrantes en documentos o cuadros estadísticos y cuya fiabilidad, a falta de más sólidos elementos de convicción, hemos de poner por fuerza en duda, no es base suficiente para servir de título habilitante a la Administración –para pedir– y el juez –para otorgar– la entrada en el domicilio.

De la misma manera, el TS duda de otras variables contenidas en la motivación de la AEAT, como los pagos en metálico o el modelo 347:

Otro tanto cabe decir acerca de la proporción de los pagos mediante tarjeta respecto a los efectuados en metálico, fruto de otra presunción de carácter comparativo o estadístico que no singulariza el caso concreto ni atiende a eventuales posibilidades distintas del fraude, ni el auto judicial lo valora en modo alguno. La insólita alusión al modelo 347 –operaciones con terceras personas– y la limitación de las cuantías que deben declararse en él, no puede fundamentar una mayor persecución fiscal a los pequeños empresarios en virtud de un elemento ajeno a la voluntad de estos y de más fácil modificación o rectificación por la Administración. La mención a tal modelo en el auto de autorización de entrada forma parte de una cita ajena, pues no se analiza como fundamento del fallo, ni bien ni mal.

Por lo tanto, esta relevante doctrina de la STS de 1 de octubre de 2020, sintetizada en cinco breves puntos, sería la siguiente:

- a) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto, y cuyo inicio se haya notificado previamente al inspeccionado con indicación de los impuestos y periodos a los que afectan las pesquisas. Sin este acto previo no puede solicitarse del juez medida alguna respecto de la inmisión inspectora<sup>318</sup>.
- b) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada *inaudita parte* puede no anunciarse previamente al contribuyente, pero es excepcional y de riguroso examen, sin que quepa presumir de la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio.

<sup>318</sup> Se corrige así, si bien indirectamente, la doctrina contenida en la STS de 7 de julio de 2020 (rec. núm. 641/2018), donde se había señalado, para un caso también de entrada domiciliaria sin previo aviso a un odontólogo asturiano en sus dos clínicas profesionales, que todas las actuaciones previas anteriores a la entrada *inaudita parte* no tenían la consideración de propiamente inspectoras y, por lo tanto, no se computaban a los efectos de duración de las mismas, casando la STSJ de Asturias de 16 de noviembre de 2017 (rec. núm. 580/2016), que había interpretado, en muy buena lógica, lo contrario, afirmando que la fecha inicial de las mismas no fue precisamente la de la entrada inspectora sin previo aviso en las clínicas, sino un momento anterior coincidente con las indagaciones y comprobaciones previas, tendencialmente orientadas a demostrar la razonabilidad de la autorización judicial solicitada en su día por la AEAT:

Y ello, porque si los indicios que llevaron a la inclusión del contribuyente en la carga del Plan de Inspección no tiene por qué ser suficiente para entender iniciado el procedimiento, pues no es obligado, sí lo ha de ser cuando hay actuaciones derivadas de aquella inclusión que ponen de manifiesto actos propios inspectores dirigidos a la regularización, que en el caso ha de situarse, al menos, en la fecha que se ha argumentado, y por tanto, no cuestionado que se ha excedido el plazo de duración del procedimiento, no produciéndose la interrupción de la prescripción, que se ha producido incluso con la fecha que aquí se establece y que también contempla el recurrente, esta se ha producido, como se argumenta en la demanda, respecto del ejercicio 2008, debiendo declararse la nulidad de la liquidación respecto de dicho ejercicio, así como la sanción derivada de la misma.

- c) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos para ver qué se encuentra, es decir, para el hallazgo de datos que se ignoran.
- d) Es preciso que el auto judicial motive y justifique –formal y materialmente– la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la AEAT que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríicas de los datos ofrecidos.
- e) No pueden servir de base para autorizar la entrada los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o comparaciones con medias de sectores o grupos, salvo que las fuentes sean serias y estén motivadas.

Conviene, sin embargo, que nos detengamos especialmente en el primero de esos puntos, pues es el que tiene una relación directa con la reforma operada por la ley, es decir, con lo que la nueva ley pretende corregir de esa doctrina impecable del TS. En palabras del Grupo Parlamentario Socialista, que es quien la introdujo vía enmienda en el Congreso de los Diputados, la explicación a la modificación legislativa sería literalmente la siguiente:

Mediante esta enmienda se introducen diversas modificaciones en el artículo undécimo del proyecto de ley. Así, en primer lugar, se modifican los artículos 113 y 142, apartado 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en adelante LGT. Las actuaciones de lucha contra la economía sumergida que han constituido parte de las directrices de los planes de control de los pasados ejercicios y que van a seguir siéndolo en el futuro, han producido muy significativos resultados en términos de recuperación de cuotas tributarias como también, especialmente, en términos de mejora de los comportamientos tributarios tanto de los inspeccionados como de los sectores afectados. La práctica de actuaciones en los lugares en los que se desarrolla la actividad económica de los obligados tributarios es una constante de la actuación de la Inspección de Hacienda. En el caso de que esos lugares constituyan domicilio constitucionalmente protegido, es preciso obtener el consentimiento del obligado tributario o la correspondiente autorización judicial. A la luz de la última doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, la enmienda incluye algunas modificaciones de alcance exclusivamente procedimental que, sin afectar al contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni a las garantías de control judicial, clarifican el régimen procedimental y procesal que lo garantiza. Desde esta perspectiva procedimental, el criterio constante del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha sido tener presente que la autorización judicial ha de considerarse, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que ha de ejecutarse, sea un acto definitivo o resolutorio, u otros actos de trámite cualificados o no (como las inspecciones administrativas o tributarias u otros), cuando su naturaleza y la efectividad así lo impongan y concurran además, el resto de requisitos. De la existencia de ese acto administrativo previo con indicación de los impuestos

y periodos a que afectan las pesquisas tributarias, que deberá acompañarse a la solicitud de autorización judicial, dependerá que el juez pueda autorizar la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de dichas pesquisas (arts. 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, y 91.2 de la Ley orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial) de resultar aportados los indicios del presunto ilícito y sus circunstancias, y justificada la necesidad, proporcionalidad y ausencia de medidas alternativas, menos gravosas a la de entrada y registro. Por todo ello, y con el objeto de clarificar tales cuestiones, se considera necesario regular en la LGT y en la citada Ley 29/1998 esta cuestión procedimental, disponiéndose de forma expresa la posibilidad que tiene la Administración tributaria de personarse en las oficinas de los obligados tributarios donde exista alguna prueba de la obligación tributaria iniciándose el procedimiento inspector, sin previa comunicación, mediante dicha personación, en el momento de la entrada. No se altera de esta forma el esquema actual del procedimiento inspector, sin previa comunicación, mediante dicha personación, en el momento de la entrada. No se altera de esta forma el esquema actual del procedimiento inspector, en el que ese inicio se produce bien con la notificación de la comunicación de inicio para que el obligado tributario se persone en las oficinas de la Administración, bien con la personación de la Inspección en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria. En suma, esta modificación normativa no altera las garantías de control judicial ni la exigencia de que toda solicitud de autorización judicial deba aportar los indicios del presunto lícito (sic) y sus circunstancias, y justificar la idoneidad, la necesidad, proporcionalidad, y ausencia de medidas alternativas menos gravosas a la entrada y registro, sino que habilita que la entrada se pueda realizar tanto en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos previamente notificado, en particular, un procedimiento de inspección, como simultáneamente a la notificación del acto iniciador de dichos procedimientos. (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, pp. 248-249)

Si quitamos la paja del grano y vamos realmente a la esencia de la cuestión, la enmienda trataba simplemente de garantizar el retroceso a la situación anterior al pronunciamiento del TS en su Sentencia de 1 de octubre de 2020, dejando en manos de cada juez de lo contencioso-administrativo (y en apelación los tribunales superiores de justicia de cada comunidad autónoma) la decisión final sobre la decisión o no de autorizar la entrada inspectora *inaudita parte*. La AEAT y la DGT han pretendido así abolir esa necesidad, exigida por el Alto Tribunal, de que la entrada sin previo aviso se enmarque ya en un procedimiento inspector abierto y notificado al contribuyente, al creer que de otra forma se restan facultades a los actuarios en su trabajo habitual de lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, y vuelta por pasiva, el TS, con su doctrina, lo que pretende es preservar la esencia del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y ayudar mejor a los juzgados de lo contencioso y a los tribunales superiores de justicia en su decisión facultativa última de la entrada inspectora en el domicilio del contribuyente, pues, con un procedimiento inspector ya abierto,

hay muchas más posibilidades de que la selección de este haya sido la adecuada y la motivación ordenada a tal fin quede convenientemente salvaguardada. La explicación del Alto Tribunal a este respecto no puede ser más convincente, pues, en caso contrario, habría un riesgo muy serio de vulnerar un derecho fundamental especialmente protegido por la CE, donde el contribuyente asistiría pasivamente, y desprovisto de cualquier garantía, a lo que finalmente decidieran acordar la AEAT y el juez:

Al margen de lo anterior, una cosa es no anunciar la visita –que es lo que aborda el ATC 129/1990, de 26 de marzo, de tan repetida cita en asuntos de esta naturaleza, cuando el conocimiento previo pudiera frustrar su eficacia– y otra bien distinta es no dar noticia de un procedimiento inspector, no solo no notificado sino no abierto aún, solo dentro del cual cabría la adopción de tal medida de instar la solicitud de entrada. Admitir lo contrario sería tanto como vulnerar *a priori* el derecho fundamental, dejando la decisión en las exclusivas manos de la Administración (*vid.* arts. 87 y 90 RGAT). No en vano, si existe la posibilidad de apartar al titular del derecho fundamental de las actuaciones, la justificación para hacerlo debe extremarse en la solicitud y, muy en especial, en el auto, para no convertir una estricta excepción, vinculada al caso concreto en una norma de eficacia administrativa general. La motivación, pues, debe alcanzar por fuerza este extremo, esto es, la justificación singular y razonada de por qué, en un asunto dado, la finalidad de la entrada sería vana de darse conocimiento al interesado, sustrayéndole así no solo su derecho al domicilio inviolable, sino el conexo de exclusión o consentimiento; y, además, poniendo en riesgo la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), que no consiente que el titular de un derecho fundamental sea un mero espectador pasivo de lo que pide la Administración y acuerda un juez. (FJ 3.º f)

Por otra parte, conviene no olvidar que intentar la autorización del juez para actuaciones meramente prospectivas y basadas en un propósito general de lucha contra el fraude, cuando no en una simple intuición de los actuarios, vulneraría abiertamente lo dispuesto por el artículo 8.6 de la LJCA, al resultar de dudosa validez –por falta de competencia objetiva– los autos dictados por los juzgados de lo contencioso-administrativo para autorizar a la AEAT a llevar a cabo entradas y registros domiciliarios con el confesado propósito de efectuar «diligencias de investigación» y de obtención de pruebas de los supuestos ilícitos tributarios cometidos<sup>319</sup>. Y ello porque artículo 8.6 de la LJCA solo faculta al Juzgado de lo Conten-

<sup>319</sup> En estos casos, además, y aunque el procedimiento sancionador tributario no se ha iniciado formalmente, resulta indudable que sí lo ha hecho ya desde una perspectiva material, pues la información que la AEAT necesita para liquidar y sancionar es idéntica. Por lo tanto, el contribuyente, pese a que tampoco es todavía un infractor, imputado o acusado formal, ya lo es materialmente. Y en este sentido, como reconocía el abogado general del TJUE Mengozzi en las conclusiones presentadas el 17 de febrero de 2011 en el asunto ELF Aquitaine, SA, también el TEDH ha optado por una definición «material» que no «formal» del concepto de acusación. Efectivamente, el TEDH, en su Sentencia WEH c. Austria, de 8 de abril de 2004 (TEDH 2004, 28) y sobre todo en su Sentencia Dewer c. Bélgica, de 27 de febrero de 1980,

cioso-Administrativo para autorizar la entrada domiciliaria «siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de los actos de la Administración pública», pero no existe en nuestro ordenamiento precepto alguno que autorice la restricción judicial del derecho a la inviolabilidad del domicilio para la ejecución forzosa de unas «diligencias de investigación administrativa» acordadas, sin contradicción e *inaudita parte*, por la propia AEAT para la obtención de pruebas y la confirmación de los ilícitos tributarios o de las «sospechas de defraudación tributaria» detectadas en actuaciones «materiales» de comprobación e investigación realizadas por los actuarios con anterioridad al inicio «formal» del procedimiento inspector. Solo la LECrim. autoriza al «juez o tribunal que conociere de la causa» para decretar la entrada y registro domiciliario como una de las «medidas de investigación limitativas de los derechos reconocidos en el artículo 18 de la Constitución» (título VIII de la LECrim., capítulo I, arts. 545 a 572, modificado por la Ley orgánica 13/2015, de 5 de octubre)<sup>320</sup>. En tal sentido, los artículos 70.2 de la LJCA y 6.4 del CC, en su relación con los artículos 113, 142.2, 145.1, 147, 207 y 208.2 de la LGT y con el artículo 18.2 de la CE, permitirían apreciar desviación de poder (art. 70.2 de la LJCA) y/o fraude de ley (art. 6.4 del CC) en el proceder de la AEAT cuando, amparándose en los artículos 142.2 y 113 de la LGT, solicita una «autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios» (art. 113 de la LGT), por considerarla necesaria «en el ejercicio de las actuaciones inspectoras» (art. 142.2 de la LGT), para iniciar un procedimiento de inspección (arts. 145.1 y 147 de la LGT), pero lo que en realidad inicia no es un «procedimiento de inspección» con el objeto de «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 145.1 de la LGT), sino:

- a) un procedimiento «híbrido» inspector-sancionador, subrepticamente «resucitado» (con la cobertura formal del art. 8.6 de la LJCA, que autoriza la intromisión domiciliaria) 20 años después de su definitiva supresión por la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes; o bien, sin más,
- b) un «procedimiento sancionador en materia tributaria» (art. 207 de la LGT), que ciertamente podría instruirse por el mismo equipo o unidad que «está desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación» (arts. 22.3 a) y 25.1 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario [RGRST]), contando con el previo «acuerdo del

---

afirmó que las garantías establecidas por el artículo 6.1 del CEDH (derecho a no autoinculparse) exigen entender el término acusación en un sentido material, que no formal, es decir, apreciando la realidad del procedimiento materialmente iniciado y no de las apariencias, admitiendo de este modo la aplicación de las garantías consagradas en dicho precepto en el seno de un procedimiento que formalmente no tuviese todavía un carácter inculpativo. Lo que el profesor Palao (2008) ha denominado «actuaciones penales bajo vestiduras tributarias» (p. 26).

<sup>320</sup> Buena prueba de ello la constituyen los AATS 7316/2017 y 7318/2017, de 17 de julio de 2017, y la STS 4102/2017, de 31 de octubre de 2017 (rec. núm. 1062/2017) admitían a trámite sendos recursos de casación respecto de peticiones de entrada y registro por parte de la CNMC planteando estas mismas cuestiones que, *mutatis mutandi*, resultan de aplicación a la AEAT.

órgano competente» (arts. 209.1 de la LGT y 22.1 del RGRST), pero que necesariamente debería tramitarse «de forma separada a los de aplicación de los tributos [...], salvo renuncia del obligado tributario» (art. 208.1 de la LGT), conforme resulta exigible desde la referida Ley 1/1998.

Los autos judiciales de entrada y registro reconocen abiertamente que el objeto y la finalidad de la intromisión domiciliaria autorizada no es otra que la de obtener pruebas con el fin de «confirmar las sospechas de la defraudación tributaria». Y parece evidente que, a partir de la injerencia domiciliaria, el equipo de inspección no solo continúa desarrollando las potestades y las actuaciones de comprobación e investigación propias del actual procedimiento de inspección de los tributos (art. 145.1 de la LGT), sino que además principian a desarrollar, conjunta e indiferenciadamente (al igual que sucedía 20 años atrás con el extinto procedimiento de inspección anterior a la Ley 1/1998), «diligencias de investigación» y potestades instructoras propias del actual «procedimiento para la imposición de sanciones tributarias» (art. 208 de la LGT); esto es, actuaciones conducentes a la obtención de pruebas de los indicios de presuntos ilícitos tributarios.

En todos estos casos, la AEAT puede incurrir en desviación de poder (ejercer «potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico» [art. 70.2 de la LJCA] o en fraude de ley [art. 6.4 del CC]), dado que en nuestro vigente ordenamiento no existe ninguna norma que autorice a la Inspección tributaria a solicitar «la oportuna autorización judicial» (art. 113 LGT) de entrada en el domicilio de las personas para la ejecución de diligencias de investigación y obtención de pruebas de ilícitos administrativos o penales (¿cómo podrían diferenciarse *a priori*?) y de defraudaciones fiscales que no son propias de «los procedimientos de aplicación de los tributos», sino de los procedimientos sancionadores tributarios o, en su caso, de los procesos de instrucción penal; resultando, por ello, constitucionalmente inaceptable integrar y/o aplicar analógicamente los artículos 113, 142.2 y 145.1 de la LGT para ampliar la injerencia en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, con ella, su restricción o negación. Todo lo anterior, que ya señalamos convenientemente en el año 2018<sup>321</sup>, es precisamente lo que con posterioridad corroboró plenamente el TS en su Sentencia de 1 de octubre de 2020, en elocuentes e irrefutables términos:

No cabe olvidar lo que dijimos en el fundamento segundo acerca de la necesidad de un procedimiento inspector abierto y notificado, en el seno del cual se adopte, por la autoridad competente, la decisión de instar la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido [...] porque sin un acto administrativo previo, dictado en un procedimiento inspector, el juez de garantías se vería privado de su propia competencia, dirigida a la ejecución de un acto –por más que, ficticiamente, se suela equiparar, sin más problema, el inicio de un procedimiento de aplicación, que es un acto-trámite, a la ejecución de un acto definitivo, sin que tal concepción expan-

<sup>321</sup> Vid. Sánchez Pedroche (2018, pp. 399 y ss.).

siva pueda ir más allá, para dar cumplimiento a actos inexistentes o futuros-; y 3) Porque los datos que revelen obligaciones fiscales no declaradas han de surgir de algún expediente comprobador referido a deberes concretos y determinados, esto es, con identificación de la obligación de pago supuestamente incumplida, el periodo y el tributo concernidos por aquella, sin que quepa su obtención inconexa o derivada de la situación supuesta del contribuyente en relación con márgenes, estadísticas o medias cuya certeza, veracidad y conocimiento público no constan y podemos ponerlas seriamente en duda, a falta del menor contraste. (FJ 3.º g)

Además, conviene no caer en voluntarismos legislativos (aunque a la AEAT pudieran interesarle). Hasta ahora, la calidad de la motivación de los autos judiciales de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo sobre las autorizaciones de entrada son, por lo general, manifiestamente insuficientes y de una pobreza argumental rayana en la inanidad (se trata, en la inmensa mayoría de los casos, de simples cheques en blanco expedidos a favor de la AEAT, donde en tantas ocasiones no hay ni siquiera motivación *in aliunde*). La necesidad de motivar las resoluciones judiciales resulta directamente de lo dispuesto por el artículo 120.1 de la CE. Como ha señalado el TS en repetidas ocasiones, ese deber de motivación cumple un doble propósito. De un lado, pone de manifiesto por qué se ha realizado una determinada interpretación y aplicación de la ley, de suerte que se permita así a los destinatarios conocer y comprender su contenido para su posible y posterior impugnación, y, de otro, hace factible comprobar que el razonamiento –o la decisión sin más– no es automático, arbitrario, caprichoso o irrazonable (art. 248.3 de la LOPJ). De esta obligación participa, sin duda y en forma especialmente intensa, el auto de autorización de entrada, *inaudita parte*, en el domicilio constitucionalmente protegido de los contribuyentes, pues, como bien señalara la STSJ de Canarias de 3 de mayo de 1999:

Es claro que una actuación inspectora debe estar rodeada de las mismas garantías que se exigen en la instrucción penal dado el evidente paralelismo entre ambas. Precisamente la STC que cita el recurrente (23-2-1995), alude a este paralelismo, proclamando que tanto la función policial como la inspectora, ambas consistentes en una investigación que puede desembocar en la averiguación de un delito fiscal o de una infracción tributaria, son equivalentes constitucionalmente.

Y a ese necesario contenido mínimo del auto judicial alude asimismo la STC 50/1995, de 23 de febrero, cuando apunta como:

Las exigencias en cada supuesto dependerán de las circunstancias concurrentes, pues, como se señala en la STC 69/1999, de 29 de abril, los requisitos de detalle formulados a propósito de casos concretos pueden no resultar precisos en otros supuestos en los que las circunstancias sean diferentes.

Especialmente imprescindible (así lo señalan el TS [SSTS 25 de abril de 2003 y de 14 de febrero de 2006] y los TSJ [SSTSJ de Canarias de 6 de febrero de 2007 y de Cataluña

de 15 de enero de 1998 y 26 de junio de 2006, entre otras muchas)) es la justificación y prueba de la necesidad de la entrada, así como la exigencia de que la propia resolución judicial recoja los indicios, sospechas y datos objetivos concretos que aconsejen una medida tan relevante como la inmisión domiciliaria administrativa, sin que puedan entenderse por tales las simples suposiciones o conjeturas (el TC afirmará a este respecto que el juez debe tomar en consideración unos elementos de convicción «que constituyan algo más que meras suposiciones o conjeturas de la existencia de un delito o de su posible comisión, esto es, la apoyatura en datos objetivos suficientes para apreciar la necesidad e idoneidad de la medida» [Sentencia de 29 de mayo de 2000]; en el mismo sentido, la STS 21 de febrero de 2005), ni mucho menos las afirmaciones genéricas sin un contenido preciso (SSTS de 22 de marzo de 2004 y de 17 de junio de 2003). Evidentemente, esa justificación no implica que la resolución judicial deba demostrar de manera incontrovertible la comisión de irregularidades tributarias –pues, en el sentir de la SAN de 8 de enero de 2003, la entrada y registro domiciliario por los funcionarios públicos constituye una medida que:

no es posterior al descubrimiento del delito, sino que se dirige a su averiguación y al descubrimiento del delincuente [...] como es obvio, de existir ya pruebas y constancia del delito sería superflua tal medida adicional, que si se adopta en fase de investigación es precisamente para comprobar y corroborar la certeza de los indicios o sospechas racionales del delito que se investiga y que está por ello en fase de presunción, por lo que sobre él no tiene por qué existir una prueba–,

pero sí de evidenciar todas las razones fundadas que aconsejen iniciar el procedimiento inspector de una forma tan extraordinaria e incisiva en la esfera de los derechos fundamentales del contribuyente.

Debe tratarse, además, de unas razones verosímiles y fundadas (no meras sospechas), pues de otra forma no resultaría proporcionado iniciar un procedimiento inspector que podría principiar de la manera habitual prevista en la LGT, es decir, mediante la solicitud formal al contribuyente de los datos a comprobar. A tal efecto, por ejemplo, la STSJ de La Rioja de 11 de julio de 2014 validará la resolución del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que permitía la inmisión locativa inspectora, apoyándose en que:

El auto judicial que autoriza la entrada en los domicilios y/o dependencias administrativas de las entidades permite conocer las razones por las que se ha accedido a ella. Se recoge, por un lado, la importancia de la suma de dinero que había estado oculta y, por otro lado, que ante fundados indicios de comportamientos infractores y/o fraudulentos se requiere la adopción de decisiones que permitan restablecer la legalidad o regularidad tributaria y que, sin la correspondiente entrada e investigación domiciliaria, los funcionarios de la AEAT no podrían llevar a cabo sus funciones. Esta motivación podría considerarse genérica, pero la misma resulta respaldada por el contenido de la solicitud de autorización. Así, tratándose de determinar la existencia de ventas en negro y de facturación irregular (y expresándose las razones por las

que se considera que puede ser así), es evidente que la entrada en domicilio cuya autorización judicial se solicita es una medida necesaria y proporcionada y que la concesión era posible sin audiencia de los titulares de los domicilios. Por otro lado, se alega que la autorización resulta preventiva en lo que se refiere a los dos últimos ejercicios fiscales pues la ampliación de la Inspección a los mismos fue notificada en el momento de procederse a la entrada. Ello no puede sostenerse puesto que tal ampliación estaba ya acordada, aunque no hubiera sido aún notificada.

De esta forma, el TSJ de La Rioja confirmó la procedencia de la entrada domiciliaria porque el auto expuso de forma razonada y detallada fundados indicios de comportamientos infractores y/o fraudulentos. Por su parte, también la STSJ de Galicia de 23 de julio de 2014 afirmará a este respecto:

La Inspección actuó con amparo en un auto judicial que apreció la necesidad de la entrada porque había indicios de hechos imponibles no declarados. La actuación en el domicilio fiscal y social de la central de compras, lo es porque la misma actúa como tal respecto de las restantes del grupo, y es donde se desarrolla y centraliza la gestión de la actividad con trascendencia tributaria del grupo al que pertenece la comunidad de bienes recurrente. Además, la actividad puede utilizarse por la Administración tributaria para comprobar su propia situación fiscal o las de los terceros con los que se ha relacionado y ello máxime cuando, como aquí ocurre, las personas individuales forman parte integrante de la agrupación de interés económico radicada en el citado domicilio.

En esta misma línea, podemos citar la STSJ de Cataluña de 5 de junio de 2015, que avaló la entrada inspectora señalando a este respecto que:

Para la autorización judicial de entrada en el domicilio fiscal o social de la entidad inspeccionada no es necesaria la comprobación de la exactitud de todos y cada uno de los indicios de existencia de un ilícito tributario en que se basa la solicitud. Por otro lado, aparece constatado que la totalidad de los impuestos por las sociedades en cuestión representan un 1,01 % de la facturación y que del análisis estadístico efectuado del transporte en la comunidad autónoma (sobre un total de 184 sociedades dedicadas al transporte de mercancías por carretera) resulta que las sociedades inspeccionadas presentan unos porcentajes de ingresos tributarios sobre el volumen de operaciones muy inferiores al del resto de cooperativas de transporte y muy inferiores también a la media del sector del transporte terrestre de mercancías por carretera en la comunidad autónoma. Cuando las diferencias estadísticas apreciadas son abismales, estamos ante un claro supuesto indiciario justificativo de la autorización judicial para examinar y obtener copia de la documentación correspondiente.

Por su parte, la STSJ de Madrid de 27 de mayo de 2014 también ratifica la validez de la entrada inspectora, toda vez que:

La sociedad inspeccionada formaba con, al menos, otros 20 un grupo de restaurantes en manos de dos familias, habiéndose detectado un registro de facturaciones de las mismas fechas en dos listados, con una diferencia entre ambos de un tercio de las ventas. El supuesto era subsumible en la norma desde el momento en que se constata la posible irregularidad de facturación y la relación con otras sociedades, también obligados tributarios. Los juicios de ponderación y de racionalidad, si bien con carácter sucinto, están contenidos en el auto cuando se afirma que, siendo competente la AEAT para la inspección, la constatación de una doble facturación y la posible frustración del procedimiento de inspección justificaban la autorización de la entrada. En efecto, la existencia de la orden y la posible oposición de la empresa a la inspección ordenada, así como la necesidad de que se frustrase la actividad inspectora, son los presupuestos de la correspondiente autorización judicial urgente *inaudita parte debitoris* ya que la entrada en los domicilios sociales, llevaban consigo una restricción de derechos fundamentales.

Análogos razonamientos vierte la STSJ de Cantabria de 28 de noviembre de 2014, para la que se respeta el principio de proporcionalidad en aquellos casos en que:

En los términos en que se produjo la solicitud y dados los indicios de existencia de una contabilidad B a través de un programa informático específico, es evidente la necesidad de recabar, no solo este programa, sino una documentación que corría grave riesgo de ser destruida de haberse requerido voluntariamente su aportación.

A ese necesario juicio de proporcionalidad apela también la STSJ de Cataluña de 30 de septiembre de 2014 considerando que las circunstancias obligaban a efectuar la entrada inspectora:

En este caso las posibilidades de actuación de la AEAT se ven frontalmente obstaculizadas por la deslocalización de los obligados tributarios, circunstancia que provoca que los emolumentos percibidos por las artistas (madre e hija), que a su vez suponen honorarios profesionales para los familiares que prestan sus servicios de representación y asistencia, no sean notificados a la Hacienda española por las entidades pagadoras. Además, dichos rendimientos profesionales son ingresados en entidades bancarias de Andorra, lo que supone que tampoco se pueda obtener información de las autoridades fiscales andorranas. Concurren pues circunstancias excepcionales que justifican la necesidad de la autorización judicial y esto a pesar de que no consta que se realizara a los afectos requerimientos expuestos de información. Por otro lado, la autorización no se solicitó para acceder a los domicilios particulares de la madre o hija, sino únicamente en relación con aquellos inmuebles respecto de los cuales se habían recogido indicios del desarrollo de actividad profesional. En cuanto a la existencia de indicios de la comisión de un ilícito, consta la titularidad de inmuebles en territorios españoles, cuentas corrientes, así como actividades e intereses económicos no declarados, no habiéndose pre-

sentado declaración del IRPF ni del IP durante los ejercicios investigados dada su manifestada condición de no residentes (manifiesta su residencia en Andorra). No se aprecia vulneración del derecho a la privacidad, pues incluso en la hipótesis de que efectivamente se hubieran recogido datos pertenecientes a la esfera íntima de las personas –lo cual pertenece ya al ámbito de ejecución de la medida– se trataría de una afectación constitucionalmente legítima y del todo proporcionada.

Por lo tanto, el auto judicial debe recoger los datos y circunstancias objetivas que hagan verosímiles los indicios de posibles irregularidades tributarias (insistimos, no meras sospechas o intuiciones de los actuarios) y la inexistencia de otra posibilidad menos onerosa para los derechos fundamentales que la entrada para poder combatirlos, siendo esto último muy relevante, pues de otra forma el juez no podría apreciar la necesidad –inexistencia de otro medio menos gravoso para alcanzar la finalidad perseguida–, idoneidad –valoración de que la entrada domiciliaria no es inútil para alcanzar el fin que se persigue– y proporcionalidad –ponderación de los beneficios derivados de la inmisión y el sacrificio que implica en el derecho a la inviolabilidad del domicilio– necesarias para entender correcta o pertinente la medida. Como señala el ATC de 26 de marzo de 1990:

La intervención de la autoridad judicial [...] aunque inserta en un procedimiento administrativo, como en este caso el de inspección tributaria, no puede entenderse como automática (STC 137/1985) de modo que prive al juez de toda capacidad de formación de juicio [...] pudiendo este, en consecuencia, examinar, controlar y, en su caso, rechazar la entrada en el domicilio sin el consentimiento del interesado.

Dicho de otra manera, el juicio de proporcionalidad exige efectuar el análisis de la adecuación de la medida pretendida por la AEAT con el fin que se pretende conseguir y que no es otro que el de permitir una restricción expresa de un derecho fundamental, justificando que no existe una alternativa menos gravosa, en cuyo caso no se justificaría dicha entrada. A ello también se ha referido la STC de 23 de febrero de 1995 cuando señala que:

Aquí juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, cuyo contenido esencial es intangible. Este principio [...] ha sido configurado también jurisprudencialmente por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, cuya recepción se impone en este ámbito desde la propia Ley Suprema [...] En tal aspecto, desde los casos Chapell y Niemietz (Sentencias del TEDH de 30 de marzo de 1989 y 16 de diciembre de 1992) se viene exigiendo la imposición de garantías y cautelas que eviten comportamientos arbitrarios en la ejecución, ante la eventualidad de la falta de audiencia previa del afectado [...] En ocasión reciente, el mismo Tribunal Europeo ha insistido en que la autorización a la inspección tributaria para entrar en un domicilio particular debe otorgarse con las garantías suficientes y el control adecuado, haciendo así posible el equilibrio de los intereses generales y par-

ticulares (Sentencia TEDH de 25 de febrero de 1993, caso Funke). Este Tribunal Constitucional había advertido ya, en la misma sintonía y con anterioridad a la jurisprudencia antedicha, que las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse al mínimo indispensable adoptando en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguarda del juez (STC 22/1984, 137/1985, 144/1987, 160/1991 y 7/1992).

Por otra parte, no puede negarse que la inviolabilidad del domicilio consagrada en el artículo 18.2 de la CE guarda una estrecha relación con el principio de mínima incidencia de la actividad administrativa en la esfera privada de los interesados. Así lo exige el artículo 8 del CEDH<sup>322</sup>. El TEDH ha interpretado el artículo 8.2 del CEDH señalando que la injerencia en los derechos recogidos en este debe responder a «una exigencia social imperiosa» (Sentencias de 9 de octubre de 2003, caso Slivenko; de 20 de junio de 2000, caso Foxley; de 23 de septiembre de 1998, caso McLeod; de 25 de marzo de 1998, caso Cop; de 16 de diciembre de 1997, caso Camenzind, y de 24 de noviembre de 1986, caso Gillow). Y en este mismo sentido, el propio TC (Sentencia 66/1985) afirmará, como regla general, que «el principio de proporcionalidad exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales, cuyo contenido esencial es intangible». Asimismo, el máximo intérprete de la Carta Magna señalará que las entradas domiciliarias resultan necesarias en todos aquellos supuestos en los que la obtención de pruebas fuese imposible o extraordinariamente dificultosa acudiendo a otros medios alternativos menos onerosos, llegando incluso a aseverar que dicha inmisión debe constituir el medio indispensable para alcanzar el fin perseguido (Sentencia 69/1999, de 26 de abril). Es decir, únicamente sería legal la entrada *inaudita parte* ante la inexistencia de otra medida más ponderada para alcanzar el fin propuesto con idéntica eficacia (STS de 14 de mayo de 2001), lo que equivale a afirmar que, si el objetivo de la Inspección pudiera obtenerse por otros me-

<sup>322</sup> Artículo 8:

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia
2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás.

Aunque sin valor normativo directo e inmediato, algo muy similar expresa el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, la cual, tras reiterar en su artículo 7 el derecho de toda persona al respeto de su domicilio, establece con posterioridad en su artículo 52.1 que:

Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Solo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

dios que causaren menor perjuicio a los interesados –a pesar de ser más gravosos para la Administración–, debería preservarse la intimidad personal y familiar, así como la inviolabilidad del domicilio (STS de 6 de mayo de 2004 y autos del mismo tribunal de 2 de febrero de 2006 y de 13 de febrero de 2004; también, las SSTSJ de Cataluña de 27 de septiembre de 2005; de Madrid, de 14 de septiembre de 2005, 25 de octubre de 2005, 31 de mayo de 2005, 9 de marzo de 2005, 4 de febrero de 2005, 23 de septiembre de 2004, 15 de enero de 2004 y 14 de octubre de 2003; de Castilla y León, de 5 de mayo de 2006, y de Extremadura, de 19 de octubre de 2006, 25 de septiembre de 2006, 13 de julio de 2006 y 20 de febrero de 2003).

Como señaló la AP de Madrid en Sentencia de 12 de marzo de 1998:

La necesidad en este caso implica que solo cabe acudir a la medida si es realmente imprescindible tanto desde la perspectiva de la probable utilidad, como de la cualidad de insustituible, porque si no es probable que se obtengan datos esenciales, o si estos se pueden lograr por otros medios menos gravosos, estaría vetada la intervención (STC 31 enero 1985, SSTS 24 junio y 18 julio 1996).

Por consiguiente, lo relevante desde el punto de vista jurídico es que la entrada domiciliaria por parte de la Inspección sea necesaria, y no, por el contrario, que sea simplemente útil, cómoda o conveniente. En tal sentido, tanto la STS de 21 de junio de 2002 como el auto del mismo tribunal de 13 de febrero de 2004 señalan –respecto de una inmisión locativa administrativa– que «tal medida, por afectar derechos fundamentales, no puede ser adoptada, aun siendo útil en el caso sometido a la consideración del juez instructor, si no es necesaria». Y esta es también la doctrina que se desprende de la jurisprudencia del TEDH, para el que es obligatorio llevar a cabo una interpretación favorable de las previsiones recogidas en el artículo 8.2 del CEDH (Sentencias 25 de febrero de 2003, caso Roemen y Schimt; de 25 de febrero de 1993, casos Funke, Cremieux y Mialhe; de 26 de abril de 1979, caso Sunday Times, y de 6 de septiembre de 1978, caso Klass), y del propio TS cuando afirma que:

Las excepciones al ejercicio de los derechos fundamentales deben ser establecidas con suma cautela y rigurosamente diseñadas y reguladas a fin de evitar que un exceso de permisividad en la excepción pueda reducir en la práctica aquellos derechos fundamentales a meras declaraciones programáticas sin contenido real [...] El artículo 18.2 CE ha establecido los supuestos en los que el domicilio de una persona deja de ser inviolable: la existencia de una resolución judicial, la flagrancia delictiva y el consentimiento del titular. Y han sido el Tribunal Constitucional y este Tribunal Supremo los que, a partir del texto del mencionado precepto, han ido perfilando su contenido sobre la base de una interpretación rigurosa y de claros matices restrictivos en defensa, precisamente, de preservar la esencia de tan relevante derecho. (Sentencia de 11 de diciembre de 1998, y también las SSTS de 14 de enero de 2004, de 26 de noviembre de 2003, de 20 de enero de 1995 y de 29 de marzo de 1990; así como la SAN de 14 de marzo de 2004 y STSJ de Cataluña de 22 de junio de 2004 y auto del mismo tribunal de 23 de enero de 2006).

Todo ello equivale a decir que la entrada domiciliaria se reserva a supuestos tasados, perfectamente justificados y donde habrá que ponderar los matices concretos y las circunstancias específicas concurrentes (STS de 17 de diciembre de 2003) que hagan imperiosa esa exigencia de entrada domiciliaria por parte de los órganos inspectores (tal y como exige el TEDH). A esto mismo se ha referido también el TJUE en reiterada jurisprudencia (*vid.* por todas la STJUE [Sala Cuarta] de 25 de noviembre de 2014, asunto T-402/13), en la que se enfatiza en la necesaria motivación del auto judicial que autorice la entrada, al constituir dicha exigencia «una garantía fundamental del derecho de defensa de las empresas afectadas». Y en esta misma línea, sobre el significado y alcance de la exigencia de motivación de las autorizaciones que facultan a las entradas domiciliarias, la STJUE (Sala Quinta) de 25 de junio de 2014, asunto C-37/13P, llega a señalar lo siguiente:

32. Igualmente, según reiterada jurisprudencia, la exigencia de motivación debe apreciarse en función de las circunstancias del caso, en particular del contenido del acto, de la naturaleza de los motivos invocados y del interés que los destinatarios del acto u otras personas afectadas directa e individualmente por este puedan tener en recibir explicaciones. No se exige que la motivación especifique todos los elementos de hecho y de derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias del artículo 296 TFUE debe apreciarse a la luz no solo de su texto, sino también de su contexto y de todas las normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (Sentencia Solvay/Comisión, EU:C:2013:796, apartado 91 y jurisprudencia citada).

33. Igualmente debe tenerse en cuenta el marco jurídico en el que se desarrollan las inspecciones de la Comisión. Los artículos 4 y 20, apartado 1, del Reglamento n.º 1/2003 confieren, en efecto, facultades de inspección a la Comisión con el fin de permitirle cumplir su misión de proteger el mercado común de distorsiones de competencia y de sancionar posibles infracciones a las normas sobre competencia en el referido mercado (véase, en este sentido, la Sentencia Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, apartado 42 y jurisprudencia citada).

34. En consecuencia, por lo que respecta más concretamente a las decisiones de inspección de la comisión, del artículo 20, apartado 4, del Reglamento n.º 1/2003 se deriva que estas deben indicar, en particular, el objeto y el objetivo de la inspección. Como ha precisado el Tribunal de Justicia, esta obligación de motivación específica constituye una exigencia fundamental no solo para poner de manifiesto el carácter justificado de la intervención que se pretende realizar en el interior de las empresa afectadas, sino también para estas estén en condiciones de comprender el alcance de su deber de colaboración, preservando al mismo tiempo su derecho de defensa (véase, en este sentido, la Sentencia Hoeschst/Comisión, 46/87 y 227/88, EU:C:1989: 337, apartado 29).

En la inmensa mayoría de los casos, no quedan debidamente acreditados estos extremos, razón por la cual muchos autos judiciales que permiten la inmisión inspectora generan

un daño cierto y expreso a unos derechos fundamentales que en el sentir del TS (Sentencia de 11 de diciembre de 1998):

Diferencian nítidamente al ciudadano del súbdito, al hombre libre de las sociedades democráticas [...] del individuo sometido a la arbitrariedad y al abuso propios de los sistemas sociales totalitarios [...] Es por ello por lo que los derechos básicos de los seres humanos no solo deben estar reconocidos en el ordenamiento jurídico del Estado, sino que, sobre todo, deben ser observados y respetados por los propios poderes públicos que, además, deben protegerlos y defenderlos frente a las propias tendencias estatales de invasión de los ámbitos de libertad del ciudadano, para ampliar y aumentar de esa manera el poder del Estado.

Y conviene señalar a este respecto que el TS, en Sentencias de 27 de febrero de 2015 (rec. núm. 1292/2012) y de 16 de junio de 2015 (rec. núm. 5963/2011), ha insistido en la absoluta necesidad de motivar adecuadamente la autorización de entrada domiciliaria, so pena de nulidad de las actuaciones. Así, la primera de las sentencias citadas, en su FJ 8.º, llegará a afirmarse literalmente lo siguiente:

De lo anteriormente expuesto, se desprende que los criterios y parámetros manejados en la Sentencia de la Audiencia Nacional en el enjuiciamiento de las órdenes de investigación no se ajustan a la normativa y la jurisprudencia aplicables en cuanto confirma la legalidad de las órdenes afirmando que contenían suficiente información «sin necesidad de mayores concreciones, tanto en el ámbito objetivo como temporal», a lo que añade, máxime cuando las órdenes «determinan la fecha y las inspecciones duran solo un día en Palma de Mallorca y dos días en el caso de Madrid», que las órdenes no contienen las mínimas especificaciones exigibles, en relación al objetivo y finalidad de la investigación en las sedes de las compañías recurrentes. La Sala considera bastante, pues, la genérica referencia a una posible infracción de la Ley de Defensa de la competencia, y la amplia delimitación del objeto, que se refiere al «transporte marítimo regular de pasaje vehículos en régimen de pasaje y carga». Expresiones, estas, que no concretan ni permitieron conocer a las sociedades afectadas que era lo que se estaba investigando ni los elementos sobre los que se iba a realizar la investigación, y por esta indefinición de las órdenes impide que puedan cumplir el cometido de constituir una verdadera garantía del derecho de defensa de las empresas afectadas [...] Las órdenes de investigación que examinamos resultan sumamente genéricas e incurrir en un claro déficit en cuanto a la información mínima indispensable sobre el objeto y alcance de la investigación.

En definitiva, tal y como señalan las SSTC 290/1994, FJ 3.º, y 126/1955, FF. JJ. 3.º y 4.º, el auto que autoriza la entrada domiciliaria a la Inspección debe salvaguardar el derecho a la inviolabilidad del domicilio con una motivación adecuada para hacer patente el motivo de dicha autorización y acotar el alcance y finalidad de la interferencia pública en el ámbito del

domicilio. De otra forma, resultaría imposible posteriormente realizar el pertinente juicio de proporcionalidad. Con rotunda claridad lo ha señalado también la STC 14/2001 en su FJ 8.º:

Recientemente, en las SSTC 239/1999, de 20 de diciembre, y 136/2000, de 29 de mayo, FJ 4, hemos señalado los requisitos esenciales: esa motivación, para ser suficiente, debe aportar los elementos que permitan posteriormente realizar el juicio de proporcionalidad entre la limitación que se impone al derecho fundamental restringido y su límite, argumentando la idoneidad de la medida, su necesidad y el debido equilibrio entre el sacrificio sufrido por el derecho fundamental limitado y la ventaja que se obtendrá del mismo (SSTC 62/1982, de 15 de octubre; 13/1985, de 31 de enero; 151/1997, de 29 de septiembre; 175/1997, de 27 de octubre; 200/1997, de 24 de noviembre; 177/1998, de 14 de septiembre; 18/1999, de 22 de febrero). El órgano judicial deberá precisar con detalle las circunstancias espaciales (ubicación del domicilio) y temporales (momento y plazo) de entrada y registro, y de ser posible también las personales (titular u ocupantes del domicilio en cuestión) (SSTC 181/1995, de 11 de diciembre, FJ 5; 290/1994, FJ 3; ATC 30/1998, de 28 de enero, FJ 4). A esta primera información, indispensable para concretar el objeto de la orden de entrada y registro domiciliarios, deberá acompañarse la motivación de la decisión judicial en sentido propio y sustancial, con la indicación de las razones por las que se acuerda semejante medida y el juicio sobre la gravedad de los hechos supuestamente investigados [...]. De tal jurisprudencia se concluye que los hechos investigados se encuentran en el fundamento mismo de la justificación de la autorización de la entrada y registro en domicilio, que supone una limitación de un derecho fundamental y que, por ello, tiene un carácter excepcional y fundado en razones con entidad suficiente para justificar tal limitación.

Sin esta necesaria y exhaustiva motivación, tampoco podrían salvaguardarse otros extremos relevantes. Como taxativamente señalan las SSTEDH [Sentencias de 21 de diciembre de 2010, caso sociedad Canal Plus y otros contra Francia, y de 2 de abril de 2015, caso Vinci Construction y GTM Génie Civil et Services contra Francia]:

La búsqueda de pruebas en las visitas domiciliarias en los locales de las empresas, deben ser proporcionadas el legítimo objetivo perseguido [...] quedando proscritas las pesquisas masivas o indiscriminadas, debiendo respetarse por los agentes públicos autorizados a llevar a cabo las pesquisas, de forma efectiva, las garantías procedimentales previstas en la ley habilitante, de modo que cuando se incumplan dichos presupuestos cabe entender que se ha producido una injerencia ilegítima en el núcleo protegido por este derecho.

Por todo lo anterior, la STS de 1 de octubre de 2020, contra la que se dirige la modificación legislativa que acaba de promulgarse, dejó clara la necesidad de que los juzgados exijan todos estos extremos, imprescindibles para garantizar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio:

h) Cabe decir, finalmente que, si no se exigen al juez tales garantías formales y materiales como requisitos estrictos y excepcionales para sacrificar el contenido esencial de un derecho fundamental, el del art. 18.2 CE, habremos de llegar a la conclusión de que el afectado por unas actuaciones de la Administración tributaria se encuentra en una situación más desfavorable y gravosa para el disfrute pleno de ese derecho que la que ocupa el encausado en una instrucción penal, para el caso en que se solicite y autorice la entrada en su domicilio, en el seno de una causa judicial abierta, bajo la garantía no solo en su adopción, sino también en su desarrollo y efectos, que proporciona la presencia de un fedatario judicial, y ello aun cuando los bienes que se ponen en comparación son de mayor intensidad y necesidad de protección en el ámbito penal que en el de la actividad administrativa.

Además, la no exigencia ahora de procedimiento inspector ya iniciado y notificado al contribuyente que con esta nueva ley se consagra comporta otro grave problema que, a buen seguro, pesó en la decisión del TS en su Sentencia de 1 de octubre de 2020. Nos referimos al hecho de que, con anterioridad a la entrada domiciliaria, y para justificar la petición al juez de esta, la Inspección deba llevar a cabo un conjunto de concretas actuaciones, materialmente comprobadoras e investigadoras de datos, operaciones y elementos, todos ellos relevantes para regularizar la situación fiscal del contribuyente, aun cuando tales actuaciones se desarrollen sin la presencia y, desde luego, sin el conocimiento del obligado tributario y, claro está, sin la comunicación del inicio «formal» del procedimiento. ¿De qué otra forma si no la AEAT podría motivar adecuadamente la solicitud de entrada ante el juez de lo contencioso-administrativo? Es evidente que los resultados que el equipo de inspección debe reflejar en su informe impetratorio al referido Juzgado de lo Contencioso-Administrativo no surge de la nada o por simple generación espontánea, sino que cabalmente es el resultado del ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a «la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios» (art. 141 b) de la LGT) y que, naturalmente, forman parte ya de un procedimiento de inspección tributaria (todavía no formalmente comunicado al contribuyente), cuyo objeto es precisamente el de «comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias» (art. 145.1 de la LGT). Unas actuaciones que, desde luego, no pueden efectuarse «en el vacío», esto es, sin marco ni cauce procedimental alguno, sino en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, materialmente ya iniciado *ad intra*, a pesar de que, para preservar el «efecto sorpresa», el procedimiento inspector no se formalice *ad extra* hasta la comunicación del inicio de las actuaciones, con la entrega del auto judicial que autoriza la inmisión locativa de los actuarios (que es precisamente el punto al que quiere retornar la nueva ley). Y es que, partiendo de la consideración de que «los actos de aplicación de los tributos [...] tienen carácter reglado [...]» (art. 6 de la LGT) y de que los actos de la Administración deberán producirse conforme al procedimiento legalmente establecido, siendo «la ley [la que] regulará: c) el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos» (art. 105 b) de la CE), cabría preguntarse:

- a) ¿De qué otra forma distinta a la de puras «actuaciones inspectoras» cabe calificar las funciones desarrolladas por la Inspección de los tributos conducentes a

detallar los hechos que, a juicio de los actuarios, justifican la solicitud judicial, es decir, los indicios de incumplimientos tributarios o la comisión de ilícitos que justifican la necesidad de entrar en el domicilio constitucionalmente protegido para la obtención de las oportunas pruebas?

- b) ¿A través de qué procedimiento distinto al propio procedimiento de inspección tributaria (art. 145 de la LGT) puede desplegar la AEAT las actuaciones de comprobación e investigación tributaria desarrolladas para justificar la solicitud de entrada ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo?
- c) ¿De qué otra forma que no fuera la de iniciar *ad intra* un procedimiento de inspección tributaria puede el equipo de Inspección desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación que conduzcan a obtener los datos objetivos con base a los cuales el delegado especial de la AEAT presenta la solicitud de autorización judicial y permitan al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo efectuar el juicio de necesidad, idoneidad y proporcionalidad para autorizar la intromisión domiciliaria?

Quizá pudiera salirse al paso de estas lógicas objeciones intentando justificar la no inclusión de tales actuaciones en el procedimiento inspector con el argumento de que esa documentación previa y los actos administrativos anteriores a la autorización judicial forman parte de un procedimiento distinto y separado del propio procedimiento inquisitivo, que finaliza con el acuerdo del delegado especial mediante el que se solicita el auto judicial de entrada domiciliaria, pero salta a la vista, sin necesidad de abismarse en la argumentación, que tal planteamiento, sin dejar de ser ciertamente imaginativo, resulta harto dudoso, puesto que siendo la ley la que, por mandato constitucional, «regulará: c) el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos [...]» (art. 105.1 CE), ¿a qué otro procedimiento distinto y separado del propio procedimiento inspector podríamos referirnos? ¿En qué ley aparecería contemplado y qué preceptos lo regularían? ¿De qué otro procedimiento distinto del propio procedimiento inspector podrían formar parte esas concretas actuaciones de comprobación e investigación de las que resulten los precisos datos, elementos y circunstancias que se remiten al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo junto a la solicitud de autorización judicial de entrada y registro domiciliario para obtener así la dispensa sobre uno de los derechos más tutelados por la CE (art. 18)? Por eso precisamente la STS de 1 de octubre de 2020 recogía la necesidad de que la entrada inspectora se incardinase ya en un procedimiento inquisitivo iniciado y notificado previamente al contribuyente y que ahora la nueva ley pretende revertir.

La sumisión de la actuación administrativa a un determinado procedimiento –como garantía del interés público, a la par que de los derechos de los particulares– ha pasado a ser en nuestro ordenamiento una exigencia constitucional (art. 105.1 de la CE), pues, como señalara la exposición de motivos de la derogada Ley de procedimiento administrativo de 1958, «el procedimiento administrativo es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin». Además, y como bien advierten

los profesores García de Enterría y Fernández, el procedimiento no se limita a articular entre sí todas las finalidades e intervenciones administrativas, sino que asegura también entre todas ellas un orden determinado en el cual los distintos actos deben ser cumplidos hasta concluir en la resolución final<sup>323</sup>. La función administrativa, en el correcto sentir de González Pérez, requiere un procedimiento, porque este es consecuencia, a su vez, de la singularidad de las potestades administrativas en las que se materializa el principio de legalidad de la actuación administrativa<sup>324</sup>. La atribución legal de potestades y el procedimiento, como su cauce formal de expresión, constituyen los mecanismos técnicos que facultan a la Administración tributaria para una actuación que, según el artículo 103 de la CE, «sirva con objetividad los intereses generales». La AEAT y la DGT pueden pensar que esas indagaciones y comprobaciones previas a la emisión del informe para obtener la autorización de entrada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo constituyen meros actos de trámite o incluso que no se trata de verdaderos actos administrativos, sino de actos procedimentales que gozan de autonomía, tienen causa propia y reglas particulares de validez; incluso, que responden a subprocedimientos específicos para su producción, y que podrían ser anulados independientemente. Pero, sin necesidad de incurrir en excesos, es decir, en la llamada concepción «sustancial» del procedimiento, que intenta ver en este (como ya advirtió Garrido Falla<sup>325</sup>) la simple formación gradual de la voluntad administrativa como la resultante o integración de las voluntades de quienes han participado en el entramado procedimental, no puede soslayarse el hecho de que aquí está en juego la salvaguarda y aplicación nada menos que de un derecho fundamental, acreedor por ello de unos atributos reforzados de garantía, pues se trata de posibilitar la entrada domiciliaria y suspender la vigencia del artículo 18 de la CE. Y en tal tesitura, el derecho regulador del procedimiento en su conjunto no es que se erija en un límite objetivo para el ejercicio de las potestades administrativas, sino que reclama o apela también a que la propia Administración se autovincule y establezca los parámetros adecuados y respetuosos con ese derecho fundamental.

¿Ha de bastar cualquier mínima sospecha para que la AEAT pueda solicitar sin más el decaimiento de un derecho fundamental?<sup>326</sup>. Y si no bastan esas simples conjeturas, ¿no será

<sup>323</sup> Vid. García de Enterría y Fernández (2011, p. 586).

<sup>324</sup> González Pérez (1989, p. 77). Vid. al respecto Bohoyo Castañar (1986, pp. 19 y ss.).

<sup>325</sup> Vid. Garrido Falla (1955, *passim*).

<sup>326</sup> La STSJ de la Comunidad Valenciana 81/2019, de 23 de enero de 2019 (rec. núm. 82/2018), en su FJ 5.º, insiste en que la autorización judicial de entrada no puede basarse sin más en la mera existencia de las facultades inspectoras o en el desarrollo de las potestades administrativas, sino que exige un trabajo inspector previo justificativo:

Debemos señalar que la autorización judicial carece del juicio de ponderación necesario sobre el que se sustenta la autorización, por cuanto no es dable fundar esta en la propia existencia de las actuaciones inspectoras y en las potestades administrativas, la autorización debe contener un análisis completo de cada una de las exigencias antes expuestas. Examen que omite el auto apelado y ello determina necesariamente la revocación del mismo, la resolución analizada

imprescindible entonces desplegar una serie de actos, necesaria y materialmente comprobadores de la situación del contribuyente cuyo domicilio va a ser ocupado? Los principios de seguridad jurídica –con sus inherentes componentes de certeza y previsibilidad de las decisiones públicas– o el de igualdad –que exige que todas esas decisiones con contenidos similares se atengan a una misma metodología y programación–, entre otros principios

---

no se refiere a dichos requisitos, pues otorga la medida justificando la misma en el siguiente razonamiento: «Partiendo de lo expuesto y a la vista de la documentación remitida por la administración actuante, y considerando necesario y ajustado a derecho para el cumplimiento del plan de inspección, dada la actividad del obligado tributario y que según ha podido constatar la Administración, es necesario para la búsqueda de la documentación para la averiguación de los hechos que se investigan por si estos fueran constitutivos de algún tipo de infracción, dado los datos obrantes en poder de la Administración tributaria. De todo ello resulta la necesidad de autorizar la entrada solicitada, que resulta proporcionada a los fines que persigue, y donde resulta imprescindible la concesión de la misma *inaudita parte*, pues de lo contrario podrían verse frustrados los objetivos perseguidos, ante la posibilidad de hacer desaparecer la documentación objeto de inspección con anterioridad a la actuación administrativa». Por lo que, en este caso, no es dable realizar una tarea de integración del auto dictado con el contenido del informe de solicitud, esta sala por ello tiene vedada la referida composición integradora. Es el órgano jurisdiccional autorizante el que debe velar por la proporcionalidad, idoneidad y necesidad de la medida interesada, de modo tal que la entrada en el domicilio sea absolutamente indispensable y será este juicio de proporcionalidad, al que se refieren las STC 50/1995 y 69/1999, el canon de enjuiciamiento de la licitud de la autorización judicial de entrada en el domicilio, el que, de haberse respetado, que determina que no se produzca la vulneración del derecho fundamental. Por ello su concurrencia ha de constatarse al otorgarse la medida, lo que veda una posible función «sanadora» en apelación de los déficits de motivación del auto de entrada, pues para ello deberíamos partir de una concepción inerte del derecho fundamental, que *de facto* se restringe sin la concurrencia de las garantías necesarias, las cuales se completan *a posteriori*, posición que se rechaza por esta sala, que disiente del criterio que este extremo se sustenta entre otras en la STSJ Cataluña de fecha 23-3-2012, n.º 313/2012. Cuestión distinta es la posible aplicación de la técnica de la motivación *in alio* que a los efectos de la concesión en la instancia de la autorización de entrada es una técnica motivadora válida, tal como esta sala ha resuelto en la sentencia dictada en el RAP 4/2017 sin embargo en el caso de autos el propio contenido del auto apelado omite la referencia necesaria. A lo que cabe añadir que del contenido de la solicitud de autorización tampoco se cumplimenta un resultado analítico de los parámetros a los que debe ajustarse a la autorización de entrada, pues es fundamental que se constaten –aun acudiendo al mecanismo de la integración en la resolución judicial de los contenidos del informe– las exigencias expuestas en el fundamento precedente y por ello debe constar en forma concreta y explícita la causa y exigencias que dan razón de ser al acto de que se trate que tampoco en la referida solicitud se satisfacen.

En el mismo sentido, la STSJ de la Comunidad Valenciana 69/2019, de 16 de enero de 2019 (rec. núm. 75/2018), insistirá en que la sospecha relativa a la posible utilización de una doble contabilidad mediante programa informático, con el fin de ocultar una parte importante de las ventas obtenidas, cuando no existen datos de terceros para contrastar las declaraciones de ingresos, resulta una mera conjetura carente de base alguna. Asimismo, esta sentencia reprocha tanto a la solicitud de la AEAT como al propio auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que no concretaran una aproximación a la cuantía de la deuda tributaria eludida ni tampoco por qué el registro domiciliario constituía el único instrumento eficaz para la constatación de esos posibles fraudes.

constitucionales, así lo exigirían<sup>327</sup>. A diferencia de las potestades privadas, las potestades públicas y, en particular, las administrativas, son siempre serviciales o vicariales. Quiere ello decir que el ordenamiento no permite que sus titulares las ejerzan para su propio y particular provecho o beneficio, sino siempre para atender o satisfacer los intereses comunes de los ciudadanos, pues, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 103.1 de la CE, «la Administración pública sirve con objetividad los intereses generales»<sup>328</sup>. No se trata de que la AEAT actúe cómoda, más bien, de que lo haga adecuadamente y con pleno respeto a los derechos fundamentales. Podría pensarse, en contra del criterio del TS, que la LGT otorga a la Inspección libertad para moverse extramuros del procedimiento, en actos meramente preparatorios, ayunos del control y del rigor que aquel procura. Bastaría para ello una simple y sutil distinción entre «funciones inspectoras» y «funciones que realiza la Inspección»<sup>329</sup> en relación con un aspecto en el que anda en juego, nada menos, que un de-

<sup>327</sup> La proyección del principio de seguridad jurídica sobre la actividad inspectora exige algo más que su mera proclamación *ad pompam vel ostentationem*, toda vez que tanto su vertiente objetiva (certeza en la regla jurídica) como la subjetiva (confianza del ciudadano y salvaguarda de sus posiciones jurídicas) vedan cualquier habilitación genérica que configure potestades administrativas extra muros del procedimiento o con un alto grado de indefinición, pues lo contrario, como bien apuntó en su día Lozano Serrano (1990), implicaría:

una situación general de sujeción que no se aviene demasiado bien con la vinculación positiva a la legalidad que ha de presidir toda actuación administrativa. En conexión con lo anterior, no es de recibo que se reserven a los órganos inspectores amplias áreas de decisión discrecional, pues si en general debe reducirse la discrecionalidad administrativa, con mayor razón ha de procurarse ese objetivo en una materia como la tributaria tan imbuida del principio de legalidad y su correlato de indisponibilidad del tributo, y en un procedimiento como el inspector que se traduce en controlar y asegurar prestaciones del particular frente al ente público, cuando no en la imposición de sanciones para aquel. (p. 12)

<sup>328</sup> La configuración dogmática de la comprobación tributaria a través del concepto de potestad-función evidencia el carácter no facultativo que ostenta la comprobación tributaria. Por ello, el profesor Núñez Pérez (1987) llegará a decir a este respecto que:

La Administración no ejercita su potestad comprobadora en virtud de juicios de oportunidad (que es lo propio del particular titular de un derecho subjetivo), sino porque así lo dispone implícitamente el ordenamiento jurídico en aras del propio carácter servicial inherente a la Administración (de aquí la conceptualización de la mayor parte de las potestades administrativas como «fiduciarias», esto es, en tanto esta persigue la satisfacción de intereses comunitarios o generales. (p. 58)

<sup>329</sup> Cfr. Cervera Torrejón (1975, pp. 17 y ss.). Lo que plantea, a su vez, si esos supuestos actos internos deben estar privados de todo efecto externo. *Vid.* al respecto Baena del Alcázar (1965, *passim*) y Ortiz Díaz (1957, *passim*). Para estos autores, es palpable la distinción entre normas de naturaleza meramente interna, expresión bien de la potestad jerárquica o interpretativa de otros órganos (superiores), y aquellas otras que, por su contenido, que no por su *nomen iuris*, merecerían integrar el sistema de fuentes del derecho por enmascarar normas de clara filiación reglamentaria. Para estos autores, los criterios distintivos podrían fijarse a través de los siguientes criterios: si tales normas someten o no a sujeciones u otorgan garantías; comportan o no una decisión seguida de las correspondientes medidas de aplicación; y, por último, si crean o no una regla imperativa. La STC 27/1983, de 20 de abril, se inclina por el

recho fundamental de los más tutelados de la CE (inviolabilidad del domicilio). Sin embargo, no es razonable y ni siquiera conveniente que ello sea así. Cuando la materia está reservada a la ley, como es el caso, el legislador no puede dejar abiertas sus decisiones para que sean completamente concretadas por la Administración, porque, si así lo hiciera, relajaría su función constitucional y se desentendería de la adopción de decisiones que la CE confía exclusivamente en él (ni siquiera en el reglamentista)<sup>330</sup>. Es el legislador el que define o delimita las potestades de la Administración. Lo hace ciertamente, con diferente concreción, según las materias, pero está obligado constitucionalmente a precisar el contenido legítimo de dichas potestades, sobre todo, cuando de un procedimiento tan coercitivo como el inspector se trata y entra en juego la posible excepción a un derecho fundamental, lo que exige la concurrencia y la adecuada demostración de las circunstancias, datos e informaciones debidamente contrastadas que justifiquen este modo excepcional de iniciación de las actuaciones inspectoras, especialmente relevante también para los intereses genera-

---

criterio antiformalista en la calificación de las normas, atendiendo a su contenido intrínseco, más allá del nombre con que se las bautice:

Si la forma no es un criterio que permite determinar la naturaleza de la circular, lo normal será que tal calificación pueda realizarse a partir de su contenido [...] Por otra parte, los efectos de una u otra calificación son jurídicamente relevantes. La norma pasa a integrar el ordenamiento y deberá ser aplicada de acuerdo con el principio de legalidad por la Administración y los tribunales (arts. 9, 103.1 y 117.1 de la Constitución); el acto jerárquico interno no pasa de integrar el ordenamiento, y la consecuencia que produce su inobservancia por el subordinado es la responsabilidad disciplinaria del mismo, sin que tal inobservancia tenga, en principio trascendencia externa alguna.

<sup>330</sup> De la misma manera que al particular le incumbe, en justa correspondencia, rechazar y combatir las autorizaciones judiciales cuando entienda que las mismas no cumplen con los estándares de calidad y adecuada motivación que el sacrificio de su derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio impone. En tal sentido, los tribunales de justicia son muy reacios a revisar y otorgarle la razón a aquellos contribuyentes que no impugnaron inicialmente el auto judicial de entrada domiciliaria en apelación, pero invocan luego la posible lesión del derecho fundamental en el seno del proceso contencioso-administrativo donde se recurre la posterior liquidación administrativa. Así, por ejemplo, la STSJ de la Comunidad Valenciana 177/2019, de 30 de enero de 2019 (rec. núm. 421/2016), en su FJ 3.º, afirmará a este respecto lo siguiente:

La primera cuestión planteada en la demanda viene referida al auto de 5-4-2013 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Elche, que autorizó la entrada y registro del local del actor en fecha 17-4-2013, sobre el que se alega que no se encuentra motivo y no respeta la necesaria proporcionalidad, vulnerando derechos fundamentales con ello, por lo que considera ilegal la entrada y registro. Sin embargo, dicho auto es una resolución judicial firme por no haber sido recurrida en apelación ante esta Sala en el plazo de quince días desde su notificación, no pudiéndose en este proceso reabrir un debate ya finalizado por el principio de seguridad jurídica y por el propio consentimiento del auto por el actor. Por ello, no puede esta Sala entrar a valorar los argumentos de la demanda referidos a una resolución firme e inatacable, así como tampoco cabe cuestionar la información proporcionada al juzgado por la AEAT, pues forma parte de dicha resolución y no fue impugnada en tiempo y forma. Por ello, no cabe apreciar ni son admisibles los alegatos referidos a la ilegalidad de las pruebas obtenidas por el registro, ni cabe invocar extemporáneamente la vulneración de derechos fundamentales.

les<sup>331</sup>. Cuando se ponen en juego derechos fundamentales y principios constitucionales, no basta con invocar algún precepto suelto de un simple reglamento (art. 197 del RGAT, fun-

<sup>331</sup> La STSJ de la Comunidad Valenciana 1106/2019, de 2 de julio de 2019 (rec. de apelación 31/2019), enfatiza la importancia que debe otorgarse a las previas comprobaciones e indagaciones administrativas, pues solo y exclusivamente en ellas podrá apoyarse el juez de lo contencioso-administrativo para motivar su auto (denegatorio o favorable), en ese necesario ejercicio de ponderación, tendente a sopesar el peso de las evidencias obtenidas por los actuarios frente al sacrificio del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio:

Entrando a examinar el motivo alegado por la parte recurrente, referido a la falta de motivación del auto de 14-1-2019, deberemos pronunciarnos de forma inevitablemente estimatoria, conscientes de la relevancia del vicio denunciado y de sus graves consecuencias en el ámbito tributario. En efecto, el auto impugnado no pasa de ser un mero formulario de dos páginas al que se le han añadido los datos del peticionario de la entrada, la empresa afectada, las facultades que se otorgan, el día que se fija para su práctica, y la relación de los funcionarios de Hacienda que la practicarían. El auto menciona en su primer FD la doctrina constitucional aplicable a la autorización judicial de entrada domiciliaria y la competencia para ello de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo. En el FD segundo se hace la única y genérica mención al supuesto concreto al decir: «[...] a la vista de la documentación remitida por la Administración actuante [...]», para, a continuación, pasar a la parte dispositiva que autoriza la entrada domiciliaria. Así pues, tras sistemáticamente oír de forma innecesaria al Ministerio Fiscal en el procedimiento, pues ninguna exigencia legal existe sobre la intervención del Ministerio Público en los supuestos del artículo 8.6 de la LJCA, el auto recurrido despacha la motivación de las razones jurídicas a sopesar, de los principios aplicables y de los datos a considerar sin ninguna concreción, en un relato fáctico inexistente y con su posible aplicación a cualquier supuesto, sin explicar ni un solo dato o indicio, sin realizar una concreta e individualizada valoración de los intereses en conflicto, de la necesidad de la medida, de su necesaria proporcionalidad, sin entrar a considerar de forma específica la petición de la Agencia Estatal de la Administración ni los específicos requisitos necesarios para el otorgamiento de la entrada domiciliaria, sin realizar ninguna consideración sobre la necesidad ni relevancia tributaria de la medida de entrada interesada. No se ha dado, pues, la ponderación de la proporcionalidad, urgencia y necesidad de incidir en el derecho fundamental previsto en el art. 18.2 CE, para la ejecución de la resolución administrativa (comprobación e investigación inspectora de determinados tributos y de posibles ilícitos fiscales), sin realizar el juicio lógico que llevara a la conclusión de que era necesaria. Resulta, pues, justificada la queja de falta de motivación de la decisión judicial que, necesariamente, ha de estar explicada mediante una argumentación expresada, suficiente, racional y de contenido jurídico. A la misma conclusión conduce el examen de otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre la llamada motivación *in aliunde*, que no se han producido en el presente supuesto: a) La STC 140/2009, de 15 junio de 2009, reitera que «Una motivación por remisión o motivación *aliunde* satisface plenamente las exigencias de motivación que derivan del art. 24.1 CE (por todas, STC 82/2009, de 23 de marzo, F. 2), siempre que queden debidamente exteriorizados los elementos de juicio sobre los que se basa la decisión y su fundamentación jurídica resulte una aplicación no irracional, arbitraria o manifiestamente errónea de la legalidad (por todas, STC 21/2008, de 31 de enero, F. 3)». b) La STC 82/2009, de 23 marzo de 2009, insiste en que «la resolución administrativa resulta suficientemente motivada por remisión a los hechos y circunstancias reflejados en el acta de infracción en materia de extranjería levantada por la Inspección de Trabajo de Madrid con fecha 25 de febrero de 2005, de modo que la sociedad recurrente ha tenido pleno conocimiento de los elementos fácticos y las consideraciones jurídicas que fundamentan la decisión

ciones que realiza la Inspección versus funciones inspectoras) para desvincularse del procedimiento legalmente establecido, pues el grado de concreción de la ley ha de ser mayor en estos casos, so pena de vulnerar no solo la seguridad jurídica, sino también la certeza de que dicho principio impone a las normas la previsibilidad de sus consecuencias, la igualdad de trato ante situaciones repetitivas que sean parangonables o la confianza legítima en

---

administrativa. Estamos, en efecto, ante una motivación por remisión o motivación *aliunde*, que satisface plenamente las exigencias de motivación que derivan del art. 24.1 CE (entre otras muchas, SSTC 146/1990, de 1 de octubre, F. 1; 150/1993, de 3 de mayo, F. 3; 214/2000, de 18 de septiembre, F. 4; 171/2002, de 30 de septiembre, F.2; 91/2004, de 19 de mayo, F. 8; 308/2006, de 23 de octubre, F. 6; y 17/2009, de 26 de enero, F. 2)». c) La STC 144/2007, de 18 junio de 2007, con remisión a otros muchos pronunciamientos del mismo Tribunal Constitucional, destaca también que dentro de las modalidades que puede revestir la motivación, la fundamentación por remisión o *aliunde* –técnica en virtud de la cual se incorporan a la resolución que prevé la remisión los razonamientos jurídicos de la decisión o documento a la que se remite– «no deja de serlo ni de satisfacer la exigencia constitucional contenida en el derecho fundamental» a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando dicha remisión se produzca de forma expresa e inequívoca y que la cuestión sustancial de que se trate se hubiera resuelto en la resolución o documento al que la resolución judicial se remite. No se trata el presente supuesto de una motivación breve o sintética, en absoluto. Se trata de una inexistente motivación, no se ha realizado el mínimo esfuerzo por la jueza de instancia por indicar los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión de autorizar la entrada domiciliaria (STC 75/2007, de 16 de abril, FJ 4 con cita de otras muchas), ni siquiera ha tenido lugar una explicación por remisión o motivación *in aliunde* (SSTC 108/2001, de 23 de abril, y 171/2002, de 30 de septiembre), pues solo se menciona que se tiene a la vista la documentación remitida por la Administración actuante, sin mencionar ningún dato. En el caso de autos la resolución judicial que revisamos en apelación, por la que se autoriza la entrada en un domicilio no se encuentra debidamente motivada y, consecuentemente, no cumple la función de garantía de la inviolabilidad del domicilio que le corresponde, pues a través de ella no puede comprobarse que se ha autorizado la entrada tras efectuar una ponderación de los distintos derechos e intereses que pueden verse afectados. Por último, y a mayor abundamiento, es cierto que la información proporcionada por la AEAT es abundante en datos, pues consta la orden de carga en plan de la sociedad recurrente en fecha 16-7-2018, con alcance general para investigar el I. sociedades de 2014 y 2015 y el IVA del 3T de 2014 al 4T de 2015, así como para investigar a los administradores socios por el IRPF de 2014 y 2015 e IVA del 3T de 2014 al 4T de 2015, aportando serios indicios sobre la posible división artificial de la actividad de transporte por carretera de la sociedad y sus dos socios administradores, y de ellos puede deducirse que la AEAT sospechaba la comisión de diversos ilícitos tributarios relacionados con el IS, el IVA y el IRPF, así como que tales ilícitos eran graves por suponer un abuso del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA por socios y sociedad, con el claro objetivo de ocultar una única actividad empresarial para conseguir una menor tributación. Pero los antecedentes aportados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para justificar su solicitud de autorización de entrada en el local de la recurrente no son suficientes si el juzgado autorizante no motiva su decisión ni explica las razones de la misma, sin ponderar mínimamente los intereses concurrentes, limitándose a emitir un formulario genérico y estereotipado que autoriza una entrada sin valorar su proporcionalidad, urgencia o necesidad, con evidente vulneración del derecho fundamental previsto en el art. 18.2 de la Constitución española. Por lo expuesto, y sin necesidad de mayores consideraciones, deberá anularse la resolución judicial impugnada, con estimación de la apelación.

la estabilidad de la propia potestad y de su regulación<sup>332</sup>. Y todos esos principios imponen que el legislador se atenga a un grado cualitativo mayor en la programación de la actividad administrativa que permita protegerlos y respetarlos, pues, de otra forma, es decir, si abdicara de esa facultad y no delimitara la potestad administrativa concreta, impediría un adecuado control judicial, que ha de basarse no solo en las leyes, sino también en el derecho, al incluir estas otras normas distintas de aquellas y también un amplio abanico de principios generales, constitucionalizados o no<sup>333</sup>.

<sup>332</sup> Con enorme clarividencia lo apunta la SAN de 11 de febrero de 2010 (rec. núm. 464/2006) cuando en su FJ 7.º llega a afirmar a este respecto lo siguiente:

Aceptar que la Administración, unilateralmente, puede interpretar la ley y el reglamento de una manera tan alejada del sentido común y ensanchar a capricho los plazos máximos mediante el fácil recurso de multiplicar las posibilidades de apreciación de dilaciones indebidas, es tanto como consagrar que el plazo no lo fija la ley sino la Inspección, en cada caso, a su conveniencia, para soslayar los efectos desfavorables de normas imperativas. Conviene recordar, a este respecto, que, si la Administración está constitucionalmente obligada a servir con objetividad los intereses generales, que no son los suyos propios como organización, sino los de los ciudadanos a los que sirven (art. 103 de la Constitución), no puede quedar a su voluntad la determinación de los plazos máximos que ya tienen en la ley no solo su configuración, sino también sus excepciones y efectos. Baste con señalar que el procedimiento de comprobación también tiene que estar presidido por esa idea de celeridad, eficacia y servicio al administrado, de suerte que para verificar si una dilación se ha producido no será suficiente con examinarla en sí misma, sino en su comparación con la propia actitud de la Administración en el procedimiento, pues se producen tardanzas a cuyo acaecimiento no es ajena aquella, lo que sucede, por ejemplo, si se tiene en cuenta, de una parte, que el procedimiento de comprobación no está sujeto a fases o etapas preclusivas, por lo que la Inspección es en principio libre para ordenar la práctica de diligencias o los requerimientos de información de una forma u otra, es decir, a un ritmo u otro, acordando conjuntamente, para mayor eficiencia varias diligencias o dosificando por goteo la exigencia de informaciones; además, si toda dilación imputable al comprobado concluye con la entrega completa de lo requerido, esta se lleva a cabo normalmente no cuando está disponible para la aportación, sino en el transcurso de una diligencia cuyo señalamiento efectúa unilateralmente el actuario, no de común acuerdo con el sujeto pasivo o su representante, de suerte que de ahí puede resultar un objetivo retraso que no necesariamente es debido a la sola conducta del interesado. En suma, el principio de buena fe que ha de presidir las relaciones de la Administración con los administrados hace imposible que puedan excluirse de los plazos máximos de resolución aquellos periodos que, decide por sí la Administración que se deben a dilaciones del sometido a comprobación sin que este conociera siquiera que son tales dilaciones ni sus consecuencias. No es admisible imponer tan grave sanción al descuido, ni tampoco prescindir del principio de proporcionalidad, que exige equilibrar las consecuencias jurídicas de los actos de decisión a la intensidad y gravedad de los hechos que las provocan. Por lo demás, el plazo legal ha de interpretarse restrictivamente, de suerte que la duración del procedimiento es la que determina la ley y que solo puede excepcionalmente ampliarse en presencia de una causa justificada y formalmente razonada.

<sup>333</sup> Con especial énfasis defendía este extremo Cayón Galiardo (1982) al apuntar lo siguiente:

La crisis del principio de legalidad y de la reserva de ley que se han padecido en todo el derecho público [...] ha afectado naturalmente al derecho tributario y sus técnicas de garantía del contribuyente frente al Fisco. Y quizá más de lo que pudiera pensarse en un principio, puesto que,

Todas estas razones son las que en buena medida pesaron en el ánimo del TS en su Sentencia de 1 de octubre de 2020, exigiendo un procedimiento inspector ya abierto y notificado. La nueva ley quiere dejar las cosas como estaban antes de dicho pronunciamiento judicial. Se trata de un claro retroceso en las garantías del contribuyente, obtenido tras un fatigoso viaje de muchos años. No obstante, la extraordinaria fundamentación de dicha sentencia y la razón de fondo que le asiste creemos que no podrá ser ignorada por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo a la hora de ponderar las razones y fundamentos que la AEAT invoque para impetrar la autorización de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido. Esta es la conclusión a la que cabe aferrarse ante la contumaz lucha que el legislador de turno opone en tantas ocasiones a la decantada e impecable doctrina de la Sala Tercera del TS.

### 2.9.8. Se introduce una nueva letra c) en el artículo 130 («terminación del procedimiento iniciado mediante declaración»)

Se modifican las causas de terminación del procedimiento de gestión iniciado mediante declaración respecto de aquellos tributos que se liquidan por las importaciones de bienes, que podrá finalizar cuando se acuerde posteriormente sobre el mismo objeto del procedimiento el inicio de otro de comprobación limitada o inspección. En tal sentido, hasta su entrada en el Senado, el proyecto de ley preveía la inaplicación de la caducidad en el supuesto de tributos liquidados por importación de bienes. Tal medida podía considerarse ciertamente un agravio comparativo respecto a otros tributos no relacionados con el comercio exterior. Si bien es cierto que esa previsión del proyecto no hacía sino consumir una previsión introducida ya por la Ley 34/2015 en la disposición adicional vigésima de la LGT, que previó esa misma excepción para los tributos que integrasen la deuda aduanera regulada en la normativa de la UE. Siendo ello así, no parecía completamente incoherente que se aplicase la misma regla a los tributos internos (IVA e impuestos especiales) devengados en las liquidaciones por importaciones de bienes<sup>334</sup>. Tal solución era a nuestro juicio criticable, y suponía una nueva muestra más de la comodidad con la que se pretendía adornar el trabajo de la Administración. ¿Qué razones había de lucha contra el fraude o la evasión fiscal para derogar un plazo general establecido por el ordenamiento tributario? La modificación hubiera

---

así lo acabo de señalar, aquellos principios jurídicos constituían el armazón desde el cual se había construido toda la urdimbre del tejido sobre el que reposaban los derechos del particular y las limitaciones a las potestades tributarias de gestión de los tributos, de tal suerte que admitir la insuficiencia de aquellos postulados –que no es admitir su ineficacia ni predicar su desaparición– equivale a aceptar como un nuevo reto la presencia de un conjunto de potestades de gestión de los tributos que se sitúan fuera o en los límites de los controles tradicionales basados e inspirados en el modelo del control de legalidad como única técnica necesaria para, insisto una vez más, garantizar convenientemente los derechos de los contribuyentes. (p. 567)

<sup>334</sup> Así lo señalaba el Dictamen del Consejo de Estado 279/2020.

comportado que la Administración dispusiese de tres años para resolver el expediente sin tener que actuar diligentemente, sumiendo así en la inseguridad jurídica al contribuyente, que tiene interés cierto en que el procedimiento se resuelva cuanto antes (por no hablar de los costes financieros y de todo tipo que ello puede comportar).

La caducidad o perención constituye una válvula de seguridad introducida en los procedimientos administrativos, en virtud de la cual estos se dan por terminados cuando quien los promueve pierde interés por los mismos. Es el interés público que existe en el desarrollo ágil de los distintos procedimientos el que obliga a imponer plazos taxativos de actuación, cuyo incumplimiento determina su terminación anticipada sin resolver sobre el fondo de la cuestión debatida. La caducidad se introduce en el ordenamiento jurídico público al servicio de un interés general concreto: el respeto a los tiempos de habilidad de las actuaciones jurídicas, porque el tráfico jurídico, también en el derecho tributario –o quizá mucho más aquí todavía–, exige que los derechos, potestades y demás situaciones jurídicas no permanezcan indefinidamente pendientes<sup>335</sup>. Es en el derecho administrativo en el que encuentra terreno abonado la aplicación de la caducidad tanto a favor como en contra del ciudadano. En contra, porque, merced al privilegio de la autotutela administrativa, la Administración disfruta de la posibilidad de decidir con voluntad eficaz y ejecutiva, limitándose las posibilidades de reacción de aquel, que, más allá de los exiguos plazos de caducidad para impugnar los actos administrativos, pierde sus posibilidades de defensa, con el resultado paradójico de que situaciones que gozaban de amplios plazos de prescripción se ven sometidos y circunscritos así a unos breves e ininterrumpibles lapsos temporales de recurso. A favor, porque, como consecuencia de la procedimentalización de las relaciones entre la Administración –en sus diversos campos– y los ciudadanos, se produce una formalización de los cauces de relación, es decir, una concatenación de trámites también sujetos al tiempo que posibilitan que su transcurso se vuelva en contra de la propia Administración, caducando en su perjuicio los procedimientos iniciados de oficio que sean ablativos de los derechos de los particulares. Esta consecuencia, derivada de la inactividad o del inadecuado impulso por parte de la Administración, no ha de verse como un castigo, enfatizando los matices «sancionadores» que implica la caducidad para los poderes públicos, sino

<sup>335</sup> Vid. González Pérez (1958, pp. 13 y ss.). La caducidad del procedimiento, como señalara en su día González Navarro (1964):

Deja incólume los derechos, a menos que otros institutos, como el de la prescripción, los haya extinguido [...] Ni siquiera puede decirse que haya muerto la acción y subsista el derecho material, pues nada se opone a que si esta no ha prescrito, pueda hacerse valer en un nuevo procedimiento. Es decir, que ni la acción ni el derecho material se extinguen por la caducidad. Lo único que muere es el procedimiento. En definitiva, el problema de la naturaleza jurídica de la llamada caducidad del procedimiento se resuelve en una perogrullada: la caducidad del procedimiento es [...] la caducidad del procedimiento. Ni caducidad de derechos ni prescripción de acciones. Extinción del procedimiento y nada más. (p. 197)

Vid. Caballero Sánchez (1999, *passim*).

como un instituto al servicio de la justicia, pues lo justo es que las potestades se ejerciten y los derechos se cumplan y no permanezcan indefinidamente pendientes y amenazantes sobre el sujeto pasivo.

Esa previsión de inexistencia de caducidad incluida en el proyecto de ley implicaba un retroceso en los derechos y garantías del contribuyente. Si atendemos la cuestión desde una perspectiva histórica, las reivindicaciones de la doctrina (sobre todo del profesor González Navarro) y la falta de sentido de un privilegio que no hacía sino fomentar el incumplimiento de los plazos en general, provocaron reacciones de las que ya se hizo eco el propio TS (Sentencia de 22 de noviembre de 1988)<sup>336</sup>. Por lo demás, esa configuración de la caducidad con geometría variable que se plasmaba en el proyecto de ley (aplicable en unos casos, pero no así en otros) hubiera exigido una regulación de la misma más completa, contemplando los efectos que de ella pudieran derivarse, evitándose así, por ejemplo, la anomalía que supone que, de producirse la caducidad del procedimiento por causas imputables a la Administración, el contribuyente se viese perjudicado con la exigencia de unos intereses de demora por todo el periodo en que se extendió el procedimiento caducado, en caso de que la Administración posteriormente iniciase otro procedimiento o dictase una nueva liquidación<sup>337</sup>. Afortunadamente, esa previsión contenida en el proyecto de ley fue modificada en el Senado, que se limitó a otorgar nueva redacción a la letra c) del artículo 130 de la LGT sin hacer lo propio con la letra b) a efectos de suprimir la caducidad. Probablemente, la firme doctrina del TS sobre este punto ayudó de una manera decisiva<sup>338</sup>.

<sup>336</sup> Particularmente clara en tal sentido fue la STS de 29 de enero de 1994 (rec. núm. 2341/1992) al señalar literalmente lo siguiente:

Que algunas sentencias de esta Sala admiten, ya, la caducidad del procedimiento por causas objetivamente imputables a la propia Administración, sobre todo cuando el trámite ha sido iniciado de oficio [...], pues, teniendo la Administración el deber de impulsarlo por sí misma, su inactividad y la consecuente paralización (por su incuria o desidia) de las actuaciones, significaría, de no llevar implícita la consecuencia de la caducidad, el habilitar el mantenimiento, legalmente, de injustificadas situaciones de incertidumbre desencadenantes de evidentes perjuicios para los administrados interesados; y por ello cabe afirmar que la paralización del expediente administrativo, por inacción de la Administración, sin motivo alguno que lo justifique, debe generar la caducidad del procedimiento.

<sup>337</sup> Así lo propuso el Grupo Parlamentario Ciudadanos en el Congreso de los Diputados en su enmienda número 135 (*vid.* Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 162.).

<sup>338</sup> En tal sentido, la STS de 12 de marzo de 2019 (rec. núm. 676/2018), FJ 3.º, se manifestaba con claridad sobre la naturaleza y finalidad esencial del instituto de la caducidad:

Este Tribunal Supremo ha tenido ocasión de analizar el instituto de la caducidad de los procedimientos administrativos en numerosas ocasiones, entre las más recientes cabe citar la STS n.º 438/2018, de 19 de marzo (rec. 2054/2017). En la citada sentencia ya recordábamos que el ejercicio por la Administración de sus potestades de intervención está sujeta a límites, uno de ellos es el establecimiento de un plazo máximo para resolver los procedimientos. Su razón de ser obedece al deber de las Administraciones públicas de dictar resolución expresa en los plazos

### 2.9.9. Se da nueva redacción al apartado 3 del artículo 150 («plazo de las actuaciones inspectoras») para añadir un nuevo supuesto f) de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, referido a la aplicación de determinados instrumentos (comunicaciones) dirigidos a facilitar la cooperación y la coordinación entre la Administración tributaria estatal y la de los territorios forales

Era casi imposible que una ley de represión del fraude se resistiese a retocar lo atinente al plazo de las actuaciones inspectoras. La cuestión ya no admitía mucho margen desde que la Ley 34/2015 aumentara, considerable y acriticamente, dichos plazos, en buena medida, para contrapesar o conjurar la abundante doctrina del TS sobre los mismos y las serias objeciones que a la metodología sobre su cómputo se reprochaba a la AEAT (piénsese, por ejemplo, en todos los problemas que ocasionaba la reanudación de esos cómputos si los actuarios no habían advertido del alcance de las actuaciones que con posterioridad se

---

marcados por la ley, con ello se pretende garantizar que los procedimientos administrativos se resuelvan en un tiempo concreto, evitando la prolongación indefinida de los mismos por razones de seguridad jurídica. El incumplimiento de estos plazos conlleva como consecuencia jurídica la caducidad del procedimiento y el consiguiente archivo de las actuaciones (art. 44.2 de la Ley 30/1992), lo que no impide la apertura de nuevo expediente sobre el mismo objeto, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. La caducidad del procedimiento se constituye así como una forma de terminación del procedimiento que penaliza la falta de diligencia de la Administración en el cumplimiento de los plazos legalmente establecidos para tramitar y resolver. La esencia de la caducidad de un procedimiento es que queda inhabilitado como cauce adecuado en el que poder dictar una resolución válida sobre el fondo. Ello motiva que numerosas sentencias de este tribunal hayan venido sosteniendo la invalidez de las resoluciones administrativas dictadas en un procedimiento caducado, al entender que «debía considerarse extinguido y consecuentemente nula la resolución administrativa recurrida (STS, de 24 de septiembre de 2008, rec. 4455/2004)», o como se sostiene en la STS de 3 de febrero de 2010 (rec. 4709/2005) la obligación impuesta en una resolución administrativa dictada en un procedimiento caducado «ha perdido su soporte procedimental, y, por tanto, también su validez y eficacia». Es más, en nuestra STS n.º 9/2017, de 10 de enero (rec. 1943/2016) se afirmaba que «el procedimiento caducado se hace inexistente». Los actos y resoluciones administrativas han de dictarse en un procedimiento válido, ello constituye una exigencia básica de nuestro ordenamiento administrativo que se plasma en numerosos preceptos (art. 53 de la LRJPAC) llegándose a sancionar con la nulidad de pleno derecho los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido (art. 62.1 e) de la LRJPAC). De modo que, si el procedimiento ha devenido inválido o inexistente, como consecuencia de su caducidad, ha dejado de ser un cauce adecuado para dictar una resolución administrativa válida que decida sobre el fondo, por lo que la Administración está obligada a reiniciar uno nuevo. Así se establece también en el art. 95.3 de la nueva Ley de procedimiento administrativo común (Ley 39/2015) [...] En definitiva, tanto en la Ley 30/1992 como en la Ley 39/2015 de procedimiento administrativo común, disponen que la caducidad conlleva la necesidad de reiniciar un nuevo procedimiento para poder dictar una resolución administrativa válida. Por ello, en un procedimiento extinguido e inexistente no es posible dictar una resolución de fondo válida, salvo aquella que tenga como único objeto declarar la caducidad del procedimiento, tal y como dispone el art. 42.1 y 44.2 de la Ley 30/1992.

retomaban). En esta ocasión, lo que se incluye es una mención expresa, como elemento suspensivo del cómputo del plazo del procedimiento inspector, a:

La comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo 47 ter del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

Se pretende así que la mejor coordinación entre las Administraciones tributarias en los casos de regularización de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, o la calificación de operaciones de manera diferente a como las haya declarado el contribuyente cuando ello comporte una modificación de las cuotas soportadas o repercutidas en los impuestos indirectos en los que se haya establecido el mecanismo de la repercusión, no implique el rebasamiento del plazo de las actuaciones inspectoras, con los efectos que ello podría tener en la prescripción de los ejercicios afectados. No es precisamente extraño que se planteen supuestos de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones tributarias por la incompetencia manifiesta del órgano encargado de dictarlo (estatal o foral), razón por la cual se han querido suspender del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras los tiempos destinados a concretar el órgano competente, garantizando así la mejor coordinación entre la Administración tributaria estatal y las haciendas forales. Dicha suspensión finalizará cuando transcurra el plazo previsto en el párrafo segundo del apartado tres del artículo 47 ter del concierto económico sin que se hubiesen formulado observaciones por las Administraciones afectadas, cuando se hubiese llegado a un acuerdo sobre las observaciones planteadas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa o cuando se pudiesen continuar las actuaciones de acuerdo con lo previsto en el apartado cuatro del citado artículo (referencias estas al artículo 47 ter del concierto económico que deben entenderse hechas también al artículo equivalente del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra). No obstante, tampoco hubiera sido mucho pedir que con unos plazos tan dilatados se exigiese a la Administración una pronta respuesta, atendido el carácter inexorable que los plazos también juegan en la esfera del contribuyente<sup>339</sup>.

<sup>339</sup> La modificación del precepto más relevante respecto de la conclusión de la suspensión, reza de la siguiente manera:

En el caso contemplado en la letra f), la suspensión finalizará cuando transcurra el plazo previsto en el párrafo segundo del apartado tres del artículo 47 ter del concierto económico sin que se hubiesen formulado observaciones por las Administraciones afectadas, cuando se hubiese llegado a un acuerdo sobre las observaciones planteadas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa o cuando se puedan continuar las actuaciones de acuerdo con lo previsto en el apartado cuatro del citado artículo. Las referencias al artículo 47 ter del concierto económico deberán entenderse también realizadas al artículo equivalente del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

## 2.9.10. Se modifica al apartado 2 del artículo 157 («actas de disconformidad») para eliminar el carácter obligatorio del informe ampliatorio del actuario, haciéndolo simplemente facultativo

Constituye este otro elocuente ejemplo de cómo las leyes de represión del fraude pretenden facilitar el trabajo de la Administración y fomentar su comodidad, aunque ello comporte una merma en los derechos y garantías del contribuyente. La estrecha conexión existente entre el requisito de la motivación y el derecho de defensa del obligado tributario es de sobra conocida. Pero la exigencia de motivación no se reduce a esa evidente relación. La obligación de motivar no está prevista solo como garantía del derecho a la defensa de los ciudadanos, sino que tiende también a asegurar la imparcialidad de la actuación de la Administración tributaria, así como de la observancia de las reglas que disciplinan el ejercicio de las potestades que le han sido atribuidas legalmente. La nueva previsión legal, que abjura de la necesidad de informe ampliatorio en las actas de disconformidad, pretende justificarse por el hecho de que el acta y su ulterior liquidación (una vez dictada por el inspector jefe o la oficina técnica) incorporan un contenido similar al de dicho informe, toda vez que, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 153 c) de la LGT, en cualquier clase de acta ha de hacerse referencia «a los elementos esenciales del hecho imponible o presupuestos de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización». Sin embargo, la medida implica una nueva rebaja en las exigencias administrativas, a la par que un potencial peligro para el inspeccionado<sup>340</sup>. Resulta llamativo que con la enorme cantidad de obligaciones y modelos que deben cumplimentar los obligados tributarios –y que se aplican con indisimulado rigor por parte de la Administración– se libere a ésta de una obligación que, mal que bien, exigía al actuario recoger ulteriores datos, tales como la doctrina administrativa, la jurisprudencia y demás apoyatura en la fundamentación de sus pretensiones liquidatorias<sup>341</sup>.

<sup>340</sup> En el sentir del Consejo de Estado:

Suscita dudas la modificación propuesta en la medida en que la previsión del informe de actuario en el caso de las actas de disconformidad permite un mayor grado de detalle en la exposición de los fundamentos jurídicos de la regularización practicada (que no siempre concurre en las actas), lo que puede resultar relevante a los efectos de las posteriores actuaciones y, en su caso, de la ulterior impugnación. (Dictamen 279/2020, p. 37)

<sup>341</sup> La SAN de 3 de julio de 2017 (rec. núm. 259/2014) acoge la necesidad de que en el informe ampliatorio se recoja la doctrina administrativa aplicada por los actuarios, pues de otra forma se pondría en riesgo la adecuada defensa del contribuyente, originando la anulación de las actuaciones inspectoras:

Alega la actora que el informe del actuario que debe acompañar al acta de disconformidad (ex artículo 157.2 LGT) no fue entregado a la recurrente en el momento oportuno y que solo tuvo conocimiento de aquel en el trámite de puesta de manifiesto ante el TEAR, lo que le ha generado indefensión material. A este respecto, aunque el TEAR reconoce –página 6 de su resolución– que no queda claro este extremo en el expediente, el TEAC defiende que «[...] la indefensión en el contribuyente solo puede predicarse de un análisis conjunto del acta y del informe ampliatorio que le acompaña, de forma que si el contenido de ambos documentos considerado

El acta de inspección es la «manifestación escrita de algo que atañe directamente a una determinada situación tributaria y sobre la que, en acuerdo o en desacuerdo, se pronuncian conjuntamente el funcionario y el sujeto pasivo de la relación jurídica de inspección»<sup>342</sup>. Pese al silencio de la LGT, que no alude a los informes cuando se refiere a la documentación de las

---

como un todo permite al obligado tributario conocer todos los elementos que constituyen la regularización inspectora, pronunciándose sobre todas las cuestiones que se derivan de la misma, no cabe apreciar dicha indefensión» y rechaza, por tanto, la alegación de la recurrente sobre la base de que esta no ha acreditado «[...] que en el curso del procedimiento inspector y atendiendo al contenido conjunto del acta de disconformidad y del informe complementario a la misma, se le haya privado del acceso a los datos objetivos o fundamentos jurídicos empleados por la Inspección, que le hubiesen resultado necesarios para alegar y probar cuantos extremos entendía procedentes en defensa de sus pretensiones [...]» Frente a ello alega la actora que solo tuvo acceso al informe ampliatorio una vez finalizado el procedimiento inspector, de manera que fue privada de un elemento esencial para poder defenderse en dicho procedimiento. Pues bien, es cierto que siendo obligación de la Administración la de formar adecuadamente el expediente, a ella correspondía acreditar que, en su caso, la entrega del informe ampliatorio a la recurrente tuvo lugar en el momento adecuado, esto es, con el acta de disconformidad y no –como alega la actora– en el trámite de puesta de manifiesto ante el TEAR. Por tanto, al no haberse realizado dicha acreditación por la Administración, hemos de concluir que la entrega del informe ampliatorio no fue realizada en el plazo oportuno. Ahora bien, aun declarada la concurrencia del vicio o defecto procedimental, para que este surta el efecto anulatorio pretendido por la recurrente es preciso que haya producido al obligado tributario una verdadera y real indefensión, es decir, una indefensión en sentido material y no meramente formal. Pero, para poder apreciar esa indefensión material sería preciso que, al menos, la actora hubiese identificado qué parte del contenido del informe ampliatorio podía ser calificado como sustancialmente diferente o novedoso respecto del acta, pues solo de ese modo podríamos ahora colegir que la falta de conocimiento de aquel privó a la recurrente de la posibilidad de articular adecuadamente su defensa jurídica. Y como la actora no ha llevado a cabo dicha identificación, solo podemos concluir reconociendo que ha existido una indefensión formal, pero no material, por lo que este motivo de impugnación no puede ser acogido [...] Alega a este respecto la parte actora que, para elaborar el acta y los acuerdos de liquidación y de sanción, la Administración utilizó el resultado de las consultas realizadas a las bases de datos de la AEAT y que, en virtud de dicho resultado, la Inspección calificó como falsas las facturas giradas por determinados proveedores a la recurrente, al estimar que aquellas carecían de los medios materiales y humanos necesarios para poder realizar los trabajos reflejados en las facturas. Añade la recurrente que, si bien la Administración negó haber utilizado esos datos como medio de prueba en los escritos de 19 de junio de 2009 y 10 de agosto de 2009 (citados en la página 20 de la demanda), el acuerdo de liquidación (en su página 10) sí reflejó su utilización como medio de prueba, hecho expresamente reconocido por el TEAC (en el fundamento tercero de su resolución). Señala, además, la actora que la negativa de la Administración a facilitarle la información contenida en las bases de datos no puede quedar subsanada mediante su reproducción parcial en el acta y en el acuerdo de liquidación, porque de esa forma la recurrente no pudo comprobar esos datos, ni se le permitió verificar el resultado completo de las consultas a la base de datos de la AEAT para comprobar la existencia de otros extremos probatorios que pudieran contrarrestar los empleados por la Inspección, con la consiguiente indefensión material.

<sup>342</sup> *Notas de derecho financiero* (1975, p. 186). *Vid.* Mantero Sáenz (1987, pp. 209 y ss.) y Pont Mestres (1985, pp. 452 y ss.).

actuaciones inspectoras, la doctrina ha venido reconociendo la sustantividad propia de estos y su inequívoca relevancia en el procedimiento inspector<sup>343</sup>. Como bien señala la STS de 24 de noviembre de 2011 (rec. núm. 5928/2008), que el informe ampliatorio que se acompaña a las actas de disconformidad, al ser esencialmente un documento que da explicaciones y razonamientos jurídicos, no goce de presunción de certeza, no quiere decir que sea irrelevante o prescindible para los tribunales, en la medida en que constate algún hecho relevante. O, expresado en otros términos, sin presumirse cierto –porque no goza de presunción de certeza alguna–, no cabe entender que los tribunales necesariamente hayan de resolver como si dicho informe no existiera en relación con los hechos que describe, sino que, en este sentido, y puesto en relación con la propia acta de la que forma parte esencial, es un elemento más, susceptible de ser valorado junto con el resto de los medios probatorios que puedan obrar en los autos de la causa<sup>344</sup>.

<sup>343</sup> Vid. al respecto Cervera Torrejón (1975, pp. 125 y ss.) y Pont Mestres (1985, pp. 431 y 439). El carácter preceptivo que el informe ampliatorio tenía en las actas de disconformidad no implicaba que el trámite de informe fuese innecesario en todos los demás casos en los que el sujeto pasivo prestaba su conformidad. Por el contrario –afirma el SDFUM– precisamente en las actas definitivas con propuesta de liquidación, ese informe era más necesario que en ningún otro supuesto, aunque externamente no se calificase como informe, sino como propuesta de liquidación (vid. en tal sentido, *Notas de derecho financiero*, 1975, pp. 194 y 195).

<sup>344</sup> STS de 24 de noviembre de 2011:

En su cuarto motivo de casación denuncia la recurrente la falta de motivación del acta levantada por carecer de los elementos esenciales del hecho imponible y su atribución al sujeto pasivo. Como es sabido, el artículo 145 de la Ley general tributaria establece: «En las actas de la Inspección que documenten el resultado de las actuaciones se consignarán: a) El nombre y apellido de la persona con la que se extienda y el carácter o representación con que comparece; b) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo o retenedor; c) La regularización que la Inspección estime procedente de las situaciones tributarias; y d) La conformidad o disconformidad del sujeto pasivo, retenedor o responsable tributario». Por su parte, el artículo 49 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, aplicable tanto a las actas de conformidad como a las de disconformidad, dispone en su apartado 2 que «en las actas de la Inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán: [...] d) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta, con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar. e) En su caso, la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda, de las infracciones que aprecien, incluyendo los intereses de demora y las sanciones pecuniarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación, y determinando la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario». La concurrencia en las actas de los elementos esenciales del hecho imponible es una cuestión puramente de derecho y, por lo mismo, susceptible de ser revisada, aunque el acta sea de conformidad. La finalidad de la normas transcritas es que el inspeccionado tenga conocimiento de los «hechos» y «fundamentos jurídicos» de los que parte el inspector, posibilitando la impugnación puntual de cada uno de los mismos, evitando así indefensión alguna, lo cual significa que, como ya

En el marco del procedimiento de inspección (y excluyendo, por consiguiente, los ajenos al mismo), los informes son documentos en los que se justifica, fundamenta, explica, aclara y razona el contenido del acta o, en su caso, la propuesta que formula la Inspección como resultado de las actuaciones realizadas en el ejercicio de sus funciones de comprobación e

---

tiene dicho esta Sala con anterioridad (por todas, Sentencia de 22 de octubre de 1998), el sujeto pasivo debe conocer por medio del ejemplar del acta que le entregan los inspectores actuarios, y que opera como notificación, los hechos y motivos de la propuesta de liquidación, como exige el artículo 124, apartado 1 a), de la Ley general tributaria, así como, en su caso, las circunstancias concurrentes que permitan conocer la tipificación de las infracciones tributarias y los criterios aplicados para cuantificar las sanciones. Con base fundamental en la normativa expresada, esta Sala ha ido elaborando un cuerpo de doctrina, que consiste en sostener que, tanto en las actas de conformidad como en las de disconformidad, e incluso en las diligencias extendidas para hacer constar hechos o circunstancias, es obligado exponer de modo pormenorizado y concreto los elementos del hecho imponible, debidamente circunstanciado, que determinan los aumentos de la base imponible, o las modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc., de modo que el contribuyente conozca debidamente los hechos que acepta en las actas de conformidad o que niega en las de disconformidad. Sin embargo, lo cierto es que, como puso de relieve la Sentencia antes indicada de 22 de octubre de 1998, «ocurre en la realidad que en las actas de conformidad la expresión de los hechos y de los fundamentos jurídicos suele ser muy concisa, y algunas veces tanto que, ciertamente, se incumplen los preceptos referidos. En cambio, en las actas de disconformidad ocurre lo contrario, porque los inspectores actuarios deben incluso redactar un Informe ampliatorio del acta, como dispone el artículo 56, apartado 3, del Reglamento de la Inspección de los Tributos, que dice textualmente: "En las actas de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y, sucintamente, los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización [...]» sin perjuicio de que en el informe ampliatorio que posteriormente ha de hacer el actuario se desarrollen dichos fundamentos. El informe ampliatorio tiene como finalidad esencial y contenido específico la exposición amplia de la fundamentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia si la hubiere, aunque no existe obviamente inconveniente en utilizar dicho informe ampliatorio para el desarrollo detallado de los hechos consignados en el acta (STS 18 de septiembre de 2008, rec. cas. unif. doctr. 317/2004). Ahora bien, el que el informe ampliatorio, al ser esencialmente un documento que da explicaciones y razonamientos jurídicos, no goce de presunción de certeza no quiere decir que no sea ponderable por los tribunales, sin la referida presunción, en la medida en que constate algún hecho. O, dicho en otros términos, sin presumirse cierto –porque no goza de presunción alguna–, no cabe entender que haya de fallarse necesariamente como si no existiera el informe en relación con los hechos que describe, sino que, en este sentido, puesto en relación con la propia acta, es un elemento más susceptible de ser valorado por el tribunal de instancia, sin valor cualificado alguno, con el resto de los medios probatorios que puedan obrar en los autos. Sentado lo que antecede, en el supuesto a que se contrae el presente recurso, la sentencia recurrida reconoce que el adecuado examen del acta de disconformidad extendida, junto con el informe ampliatorio y la liquidación tributaria, demuestra que cumple los requisitos esenciales a que alude el artículo 145.1 de la LGT, pues se expresan los hechos y circunstancias que conducen a la regularización propuesta, siendo así que su contenido, junto con el informe ampliatorio emitido, permite al interesado conocer los elementos que componen el hecho imponible, pudiendo efectuar la oportuna impugnación, y ello con independencia de que se pueda haber sufrido algún error meramente material.

investigación<sup>345</sup>. Es evidente que los informes no son actos administrativos impugnables<sup>346</sup>, pero de su relevancia daba cuenta desde antiguo un Acuerdo del TEAC de 27 de marzo de 1953 que, en aplicación del artículo 62.2 del Reglamento para el ejercicio de la inspección de la Hacienda pública, de 13 de julio de 1926, anuló, por ausencia de ese informe de la Inspección, todas las actuaciones del procedimiento a partir del momento en que debió dictarse aquel. La existencia de informes complementarios a las actas inspectoras ha gozado de una tradición finisecular en el ordenamiento tributario español. Ya el Real Decreto de 30 de marzo de 1926, sobre «las bases por las que han de regirse la Inspección de los servicios de la Hacienda pública y la de los tributos», establecía entre las formalidades que debían observar los órganos de Inspección la de «pasar el acta acompañada de su informe a la Administración de rentas públicas» (base 31). El Reglamento para el ejercicio de la Inspección de la Hacienda pública, de 13 de julio de 1926, desarrollaba esta exigencia en los siguientes términos:

Previamente (a la remisión del acta a la Administración de rentas públicas) el inspector actuante informará, en pliego unido a aquella, acerca de los hechos en la misma consignados, ya limitándose a ratificarlos o ya ampliándolos en la forma que estime conveniente. En su informe propondrá la liquidación que, a su juicio, deba practicarse, y consignará todos los datos y razonamientos conducentes a ilustrar el juicio de la Administración, fijándose especialmente en si el expedientado ha incurrido en reincidencia y demás circunstancias que puedan caracterizar el hecho». (art. 62, párrafo 2.º)<sup>347</sup>

<sup>345</sup> Vid. Pont Mestres (1985, p. 440).

<sup>346</sup> Así lo señaló, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 10 de marzo de 1965 señalando que:

Claro está que si las actas no tienen ni pueden tener la cualidad de actos administrativos, con mucho menos motivo cabe atribuir dicha cualidad al informe o propuesta que el Inspector actuante emite a continuación del acta en observancia de lo dispuesto en el art. 62 del Reglamento de la Inspección de 13 de julio de 1926.

También el TS, en su Sentencia de 7 de mayo de 1979, declaró que los informes no eran actos administrativos impugnables:

Es de esencia del acto administrativo [...] constituir una especie de acto jurídico emanado de un órgano administrativo en manifestación creadora de una situación jurídica. Estas notas excluyen de aquel precepto cualquier otra declaración o manifestación que, aunque provenga de órganos administrativos, no sea por sí misma creadora o modificadora de situaciones jurídicas, es decir, carezca de efectos imperativos o decisorios. Así no pueden merecer el calificativo de actos impugnables los dictámenes e informes, manifestaciones de juicio, que siendo meros actos de trámite [...].

También el Acuerdo del TEAC de 2 de mayo de 1988 reitera que el informe de la Inspección es irrecurrible, como tal, en vía económico-administrativa.

<sup>347</sup> Como señalara Cervera Torrejón (1975), a partir de este precepto, el informe de la Inspección se convirtió en una formalidad inherente a la extensión del acta, sobre todo, «en caso de discrepancia entre los datos declarados previamente y los obtenidos merced a la actuación de la Inspección» (pp. 126-127). Como añade el mismo autor:

La Resolución del TEAC de 6 de diciembre de 1977 señala: «El informe del inspector es una parte del acta, como ampliación o continuación de la misma, al proporcionar todos los elementos de juicio que en ella no se hicieron constar». Incluso la Resolución del TEAC de 22 de marzo de 1963 llegará a afirmar que el objeto del informe es «aclarar y explicar el acta, la cual pierde su efectividad cuando [...] el informe contradice los hechos fundamentales para el nacimiento de la obligación tributaria».

Así, la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 1988 llegará a anular el acta y la liquidación por no constar en las actuaciones (y entre ellas, en el informe ampliatorio) cuál de los medios señalados por la LGT había sido utilizado por la Inspección en la comprobación realizada<sup>348</sup>.

La jurisprudencia ha venido siendo constante en la consideración del informe ampliatorio como necesario en orden a la adecuada motivación del acta y la imprescindible defensa

---

La disposición que más claramente recogió la exigencia del informe de la Inspección fue la Orden de 10 de abril de 1954, que contenía normas de inspección en la antigua contribución de utilidades e impuesto sobre valores mobiliarios. Su artículo 2 E) dice «todas las actas, excepto las de expresa y total conformidad del contribuyente, serán informadas posteriormente por el inspector, debiendo analizarse en el informe, a través de los preceptos legales de aplicación, los hechos reflejados en el acta, y se cifrarán las bases sobre las que, a juicio del inspector, deba practicarse la liquidación definitiva. Cuando el inspector no pudiera cifrar exactamente las bases impositivas propondrá que se someta el expediente a conocimiento del Jurado de Estimación. A este fin, consignará en su informe cuantos datos y antecedentes sean necesarios o convenientes para que la oficina gestora decida si procede declarar la competencia del Jurado, y este, en su caso, pueda determinar las bases impositivas». (pp. 126-127)

Se ha tratado, pues, siempre de un trámite preceptivo. *Vid.* al respecto Antón Pérez (1989, pp. 25 y ss.); *Notas de derecho financiero* (1975, p. 194). La STS de 22 de mayo de 1962 admitía que el informe pudiera retrasarse, respecto de los plazos previstos para su emisión, siempre que se diera cuenta del mismo al contribuyente, «a tenor de la reiterada doctrina jurisprudencial, que exige para la anulación de los actuado en el expediente realidad demostrada de perjuicios determinantes de indefensión para el contribuyente». Por su parte, la Resolución del TEAC de 14 de enero de 1966 declaró que la demora en el informe no tenía por qué producir la nulidad del acta «ya que [...], a mayor abundancia [...], ni el propio contribuyente ha alegado, ni menos probado, que el retraso de la Inspección en formalizar el informe le haya causado perjuicio ni indefensión alguna en sus derechos». Sin embargo, la Resolución del TEAC de 11 de junio de 1973 declarará el trámite de «puesta de manifiesto del expediente –integrado por el acta y el informe ampliatorio– es esencial en el procedimiento».

<sup>348</sup> Resolución del TEAC de 16 de marzo de 1988:

Tal disconformidad viene determinada por la falta de concreción, que se manifiesta tanto en el acta como en el informe reglamentario de la Inspección, de cuáles han sido «las comprobaciones realizadas» por el actuario para determinar y cuantificar la base imponible; todo lo cual coloca al contribuyente en una posición de indefensión frente a la Administración, toda vez que la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, y en caso de insuficiencia recaen sobre la misma las consecuencias de una prueba insuficiente.

del contribuyente<sup>349</sup>. Lo que no es extraño, si no perdemos de vista que dicho informe forma parte misma del acta, sirviendo para clarificar conceptos y explicar cifras justificativas de

<sup>349</sup> La SAN de 15 de octubre de 2015 (rec. núm. 94/2013) alude a esa imbricación entre el acta y su informe ampliatorio permitiendo un cierto reparto de papeles, siempre que ambos estén transidos por un mismo móvil motivador:

A estos efectos, es necesario tener en cuenta que, para apreciar indefensión en el contribuyente por falta de motivación del acta, no debe analizarse solo esta, sino que también es necesario analizar el informe ampliatorio que la acompaña. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en numerosas ocasiones (SSTS 09/06/2005, RC7864/00; 03/04/2006, RC 3795/01; 11/05/2006, RC 3393/01; 25/06/2009, RC 9180/03; 07/06/2010, RC 1909/05; 29/03/2012, RC 203/09; 02/04/2012, RC 411/09; 11/06/2012, RC 588/2009) en las que se reconoce al informe ampliatorio virtualidad para completar la motivación de las actas de inspección, satisfaciendo el objetivo de que el sujeto pasivo tenga un cabal conocimiento de la regularización practicada, de su contenido, alcance y razones que la justifican. Pues bien, en el supuesto que ahora enjuiciamos concurre esta circunstancia que permite negar la existencia de indefensión en la actora. Como hemos visto, el acta ha sido oportunamente completada por un informe ampliatorio, que, fue comunicado a la entidad. Por todo lo anterior, en el caso presente, no puede apreciarse la falta de motivación que se alega por la entidad respecto del acta de referencia. En este caso se considera que la motivación tanto del acuerdo de liquidación, como del acta y del informe ampliatorio es suficiente y permite al interesado conocer todos los elementos que constituyen su decisión, pronunciándose sobre todas las cuestiones planteadas. Tercero: La siguiente cuestión a resolver es la relativa a la posible incongruencia en la motivación. Alega la recurrente que mientras que en el acta de disconformidad se refiere a gastos no correlacionados con los ingresos en base a los establecido en el artículo 14.1 e) del TRLIS, que es relativo a donativos y liberalidades, en el informe ampliatorio no se hace mención al artículo 14.1 e) ni al concepto donativos o liberalidades, sino que parte del artículo 10.3 TRLIS para acceder a las normas contables de correlación de gastos con los ingresos. Para este tribunal, tanto en el acta como en el informe ampliatorio el motivo de considerar los gastos como deducibles es que estos no están correlacionados con los ingresos. Así, en el acta, después de transcribir el artículo 10.3 TRLIS se señala lo siguiente: «Por tanto, dado que el TRLIS asume los criterios contables para la determinación de la base imponible de los sujetos pasivos, a efectos de la cuantificación de la base imponible, no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles, tal y como se detalla en el informe ampliatorio, que acompaña a esta acta, al no estar correlacionados con los ingresos (en base a lo establecido en el artículo 14.1 e) del TRLIS), gastos contables por importe de 383.388,27 euros en el ejercicio 2005 y 501.252,73 euros en el ejercicio 2006». El artículo 14.1 TRLIS dispone: «No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...] e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en este párrafo los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocional directa o indirectamente, la venta de bienes o prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos». Por lo tanto, la remisión que se hace en el acta a este artículo es debido a que en este apartado se hace referencia a la regla general de que para que un gasto sea deducible debe estar correlacionado con los ingresos, de tal manera que los donativos y liberalidades no son deducibles al incumplir este requisito. En el informe ampliatorio, al igual que en el acta se transcribe el artículo 10.3 TRLIS, señalando posteriormente que uno de los principios de contabilidad incluidos en el Plan General Contable es el de correlación de ingresos y gastos. Del expediente se desprende que no se han aportado pruebas a lo largo del procedimiento de comprobación que justifiquen la necesidad de

incrementos o la apoyatura doctrinal o jurisprudencial seguida por el actuario, colmando así las exigencias contenidas en el artículo 145.1 b) de la LGT y salvando la posible indefensión del inspeccionado, pues dicho informe es previo al trámite de puesta de manifiesto para alegaciones antes de dictarse el acto administrativo de liquidación (SSAN de 20 de octubre

---

los gastos para la obtención de ingresos, siendo el fundamento tanto del acta como del informe ampliatorio el incumplimiento del principio de correlación de ingresos y gastos, por lo que ha de confirmarse la regularización así fundamentada. El TEAC rechaza este planteamiento de la recurrente y señala que ésta no ha acreditado que exista información relevante dimanante de esa fuente de información –la consulta a la base de datos de la AEAT– que haya sido sustraída a su conocimiento, ni ha aportado documentación que desvirtúe lo actuado por la Inspección. Pues bien, a juicio de la Sala la razón asiste a este respecto a la parte actora por las razones que a continuación expondremos. En primer lugar, debemos tener en cuenta que la utilización como medio de prueba del resultado de las consultas a las bases de datos de la AEAT, que había sido inicialmente negada por la Administración, ha sido finalmente reconocida incluso por el TEAC. Partiendo de este dato, es evidente que la simple reproducción parcial en el acta y en el acuerdo de liquidación de la información obtenida a partir de las consultas a las bases de datos de la AEAT no constituye garantía suficiente de defensa para la recurrente. Si la Inspección ha utilizado ese medio de prueba –legítimo, por otra parte– para llevar a cabo su labor, la recurrente debe poder acceder al contenido completo de la información manejada por la Inspección pues, de lo contrario, no podrá acreditar –como le exige el TEAC– que pudiera existir, en su caso, información relevante dimanante de esa fuente de información que hubiera sido sustraída a su conocimiento y, del mismo modo, se le limitará –al menos potencialmente– la posibilidad de acceder a determinada documentación que pudiera servir para desvirtuar lo actuado por la Inspección. En definitiva, si se impide al obligado tributario conocer el contenido completo de la información utilizada por la Inspección como medio de prueba, se estará limitando de manera inaceptable su derecho de defensa. Esta conclusión adquiere todavía más relevancia en supuestos como el presente, en el que la parte actora afirma en la demanda que esa información es la única acreditación que ofrece la Administración Tributaria sobre los hechos regularizados. La Abogacía del Estado no niega esta aseveración y se limita en su escrito de contestación a la demanda a rechazar la argumentación de la actora con argumentos sustancialmente coincidentes con los empleados por el TEAC, señalando que lo relevante en este caso no es la transcripción de las consultas, sino la incorporación al expediente de la información obtenida de las mismas, referida a los medios materiales y humanos de los proveedores de la recurrente y la contrastación que de dicha información ha realizado la Inspección mediante la información proporcionada por clientes y proveedores requeridos al amparo del artículo 93 LGT, con razonamientos lógicos sobre sus conclusiones. Invoca, además, la Abogacía del Estado el artículo 144 LGT, que determina que los hechos constatados por la Inspección y consignados en las actas extendidas por aquella se considerarán probados, salvo acreditación en contrario. Pero, este razonamiento de la Abogacía del Estado olvida un elemento esencial: al no permitir a la recurrente acceder al contenido de las consultas, se está limitando gravemente a esta la posibilidad de realizarse prueba en contrario a la que alude el mencionado artículo 144 LGT. En consecuencia, la Sala estima que este motivo de impugnación alegado por la parte actora debe ser acogido y, en consecuencia, procede anular el acuerdo de liquidación, así como el de sanción que deriva del anterior, y ordenar que se retrotraiga el procedimiento a fin de que se subsane el defecto advertido, facilitando a la recurrente el acceso a la información completa de las consultas a las bases de datos de la AEAT utilizada por la Administración como medio de prueba.

de 2005 [rec. núm. 352/2003] y de 15 de septiembre de 2005 [rec. núm. 1282/2002])<sup>350</sup>. La STS de 27 de junio de 2007 (rec. núm. 205/2002) ya enfatizaba que los informes complementarios o ampliatorios al acta, en función de su contenido, pueden ser de gran relevancia en orden a evitar una indefensión material del obligado tributario y la consiguiente nulidad de actuaciones<sup>351</sup>.

Si bien se ha dudado respecto del perímetro de dicho informe, es decir, si se debía limitar a ampliar lo ya hecho constar en el acta sin incluir hechos nuevos o no, lo cierto es la

<sup>350</sup> Para ambas sentencias, el acta junto con el informe conforma el entramado del acuerdo liquidatorio que debe recoger los elementos definitorios del mismo y sin los cuales existiría indefensión. También las SSAN de 27 de octubre de 2005 (rec. núm. 1373/2002) y de 19 de octubre de 2006 (rec. núm. 30/2004) abundan sobre el particular. La última de ellas recoge una doctrina interesante sobre la íntima relación entre el acta de disconformidad y el informe ampliatorio, así como reflexiones generales muy valiosas acerca de la motivación de las liquidaciones tributarias.

<sup>351</sup> STS de 27 de junio de 2007:

Pues bien, en el presente caso, tal como ha quedado reflejado en el antecedente segundo, las actas de inspección se vieron complementadas con el correspondiente informe emitido por la Inspección, una vez que se dedujo la reclamación económico-administrativa, circunstancia esta que ya diferencia el supuesto que contemplados de los recogidos en las sentencias de esta sala, aportadas como contraste. Tampoco se hace referencia a los informes complementarios o ampliatorios, en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, ofrecidas como contraste. Y es que la existencia de este tipo de informes, y siempre naturalmente en función de su contenido, puede ser de gran relevancia, en orden a evitar una indefensión material del obligado tributario, que determine la nulidad de las actuaciones administrativas. En este sentido, la Sentencia de 3 de abril de 2006 es ilustrativa de lo que decimos, pues en ella se declaró no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina, que giraba tan solo en torno a la alegada falta de «motivación» del acta, con base en la siguiente argumentación: «SEGUNDO. La cuestión litigiosa, según el planteamiento de la recurrente, consiste en determinar si es no ajustada a derecho la resolución dictada el 12 de mayo de 1997 por el TEAC, denegando la petición de anulación de la liquidación derivada del acta de Inspección (A01) incoada a "Aries Complex, SA" por el impuesto sobre sociedades de ejercicio de 1991. El motivo alegado frente al referido acto administrativo es "la carencia de elementos esenciales del acta de Inspección", que ha sido resuelto por la sentencia impugnada en contradicción con las que la recurrente señala. Y, en particular, reproduce el fundamento jurídico 3.º de aquella: "En el presente caso, y al igual que razonábamos en el recurso interpuesto por la entidad recurrente respecto al ejercicio 1990, es cierto que las actas se limitan a reflejar los importes y los conceptos a que responden, procediendo a la regularización tributaria del contribuyente. Pero también es cierto que el sujeto pasivo durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras tuvo cumplido conocimiento de las operaciones practicadas por la Inspección, primero al constar unida al acta la declaración-liquidación presentada ante la Hacienda pública, de la que la Inspección extrajo los importes y conceptos que, comprobados, dieron lugar a los incrementos de la base imponible declarada, y, segundo, porque la Inspección emitió con fecha 28 de junio de 1994 informe ampliatorio que vino a complementar lo expresado en el acta, a la que la actora dio su conformidad, asintiendo en los importes comprobados, resultantes de la liquidación practicada"».

gran relevancia que tradicionalmente se le ha venido otorgando<sup>352</sup>. Por lo primero, es decir, por la imposibilidad de incluir hechos nuevos, se decantaba la Resolución del TEAC de 5 de julio de 1983, sin embargo, la Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 1961 admitió la referencia en el informe de la Inspección a hechos no consignados en el acta, siempre que fuesen datos contables de la propia empresa<sup>353</sup>. La STS de 18 de septiembre de 2008 (rec.

<sup>352</sup> Como afirma la STS de 30 de noviembre de 2010 (rec. núm. 714/2006), el acta, como documento directamente preparatorio de la liquidación tributaria, debe expresar los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación y que permitan explicar al sujeto pasivo y justificar, en caso de impugnación, la determinación de la base imponible, a fin de evitar una situación de indefensión y el informe que acompaña al acta de disconformidad en modo alguno puede suplir los posibles defectos de aquella, en lo que se refiere a la procedencia de las cantidades que en la misma deben hacerse constar de forma individualizada, al tener por finalidad principal desarrollar los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la propuesta, pero no establecer unos nuevos hechos:

El acta, como documento directamente preparatorio de la liquidación tributaria, debe expresar los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación y que permitan explicar al sujeto pasivo y justificar, en caso de impugnación, la determinación de la base imponible, a fin de evitar una situación de indefensión. Por otra parte, el informe que acompaña al acta de disconformidad en modo alguno puede suplir los posibles defectos de aquella, en lo que se refiere a la procedencia de las cantidades que en la misma deben hacerse constar de forma individualizada, al tener por finalidad principal desarrollar los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la propuesta, pero no establecer unos nuevos hechos. Así en la Sentencia de esta sala de 27 de octubre de 2001, rec. de casación núm. 796/96, se señala que: «Además, de una vez por todas, debe quedar claro que en el cuerpo del acta de disconformidad es donde deben incluirse todos los elementos del hecho imponible, de la base imponible, de las circunstancias que determinan la sujeción pasiva, de la aplicación espacial y temporal, etc., con cita de los preceptos legales y reglamentarios aplicables al caso, amén de la tipificación y calificación de la posible infracción tributaria, con la propuesta de la correspondiente regularización tributaria, quedando relegado el Informe ampliatorio, esencialmente, a la exposición amplia de su completa fundamentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa y de la jurisprudencial si la hubiere, no existiendo obviamente inconveniente en utilizar el Informe ampliatorio para el desarrollo detallado de los hechos consignados en el acta, pero, insistimos, los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria deben incluirse con el máximo detalle en el acta de disconformidad, que es la que goza de la presunción de veracidad a que se refiere el artículo 145, apartado 3, de la Ley general tributaria, según la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, no el informe ampliatorio que esencialmente es un documento que no constata hechos, sino explicaciones y razonamientos jurídicos».

En análogo sentido, la SAN de 24 de mayo de 2001 (rec. núm. 697/1998).

<sup>353</sup> La referida Resolución del TEAC de 5 de julio de 1983 llegará a decir a este respecto lo siguiente:

La técnica seguida en el cuerpo del acta es llegar a la determinación de la base imponible restando de los ingresos brutos los gastos necesarios o fiscalmente deducibles a juicio del inspector; es después *a posteriori* cuando en el informe ampliatorio del acta se clasifican conceptos y se explican cifras justificativas de los incrementos: provisión para insolvencia, gastos de fabricación, compras y actividad ganadera con sus cantidades individualizadas y los motivos de discrepancia, y más claro en el acto administrativo dictado por el inspector jefe; que evidentemente en

núm. 317/2004) recuerda a estos efectos que el informe ampliatorio puede integrar incluso la necesaria motivación de la infracción reflejada en el acta<sup>354</sup>. Y la STS de 12 de junio de 2012

el momento de suscribir el acta de inspección, el representante legal de la sociedad recurrente [...] supo que la deuda tributaria alcanzaba la cifra de [...], pero desconocía racionalmente el detalle de los hechos que originaban tales incrementos en la base imponible declarada en provisional, y permanecía indefenso ante los fundamentos de derecho para su impugnación, no relacionados ni sucinta ni claramente para su comprensión, y lo que es más importante, carecía de seguridad jurídica alguna para una posible aceptación parcial de la propuesta de regularización de su situación tributaria, perdiendo la ocasión de suscribir la formalización del acta previa y liquidación a cuenta, de sumo interés a la hora de calificar el acta orillando la severidad de la norma en el momento de cuantificar la sanción reglamentaria [...] Las consecuencias que se desprenden de los hechos relacionados [...] no ofrecen duda, porque: primero, es preciso retrotraer las actuaciones a su tramo inicial con el objeto fundamental de que el acta de inspección reúna todos los requisitos exigidos; segundo, es necesario dar ocasión al sujeto pasivo de su acepta parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria que se le formule, pueda suscribir acta previa, con la correspondiente liquidación «a cuenta», a la vista de su conformidad en esta vía administrativa de determinadas partidas.

Por este mismo criterio se decanta la SAN de 24 de mayo de 2001 (rec. núm. 697/1998).

<sup>354</sup> STS de 18 de septiembre de 2008:

La doctrina de esta sala sobre la cuestión, basada en los dos preceptos citados, se contiene en numerosas sentencias de las que es exponente la de 8 de mayo de 2000 (fundamento III): «tanto en las actas de conformidad como en las de disconformidad, e incluso en las diligencias extendidas para hacer constar hechos o circunstancias, es obligado exponer de modo pormenorizado y concreto los elementos del hecho imponible, debidamente circunstanciados, que determinan los aumentos de la base imponible, o las modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc., de modo que el contribuyente conozca debidamente los hechos [...]. Para que el interesado conozca las causas o motivos en que se funda la actividad de la Administración, es necesario que el acta contenga los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo (art. 145.1 b) de la Ley general tributaria) y los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar (art. 49.2 d) del Reglamento general de la inspección). Las actas deben contener, en todo caso, los datos necesarios para evitar que el contribuyente quede indefenso. Solo con conocimiento de los antecedentes que permitan la identificación y comprensión de los hechos que se aceptan, relatados con cierta generalidad (Sentencia de 27 de octubre de 2001, rec. cas. n.º 796/96), podrá decirse que la conformidad a los hechos consignados en el acta se ha prestado con conocimiento de causa. Es decir, el sujeto pasivo debe conocer por medio del ejemplar del acta los hechos y motivos de la propuesta de liquidación, como exige el art. 124, apartado 1 a), de la LGT/1963, así como las circunstancias concurrentes que permitan conocer la tipificación de las infracciones tributarias y los criterios aplicados para cuantificar las sanciones». Doctrina que obliga a examinar, a la vista de las circunstancias fácticas en cada caso concurrentes, si se han cumplido los requisitos formales exigidos por los preceptos invocados, teniendo en cuenta siempre que dicha consideración ha de hacerse siempre desde la perspectiva del derecho que corresponde al sujeto pasivo de conocer los elementos fácticos y jurídicos que sustentan el acta (STS 15 de marzo de 2005). b) Valoración del informe ampliatorio. El informe ampliatorio tiene como finalidad esencial y contenido específico la exposición amplia de la fundamentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia si la hubiere, aunque no existe obviamente inconveniente

(rec. núm. 3277/2009) ya consideraba necesario que en el informe ampliatorio se motivase en forma adecuada todos los elementos del tributo para entender cumplidas las exigencias de plena motivación contenidas en la LGT<sup>355</sup>. Por su parte, la STS de 14 de diciembre de 2011

en utilizar dicho informe ampliatorio para el desarrollo detallado de los hechos consignados en el acta. Por consiguiente, es únicamente el acta la que goza de la presunción de veracidad a que se refería el apartado 3 del mencionado artículo 145 LGT/1963, en la forma como ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional y de esta misma sala (STS de 13 de junio de 2005, rec. cas. 7096/2000). Es reiterada la jurisprudencia de este tribunal limitar el valor atribuible a las actas de la Inspección, refiriendo la presunción de certeza a solo los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el inspector, o a los inmediatamente deducibles de aquellos o acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta, sin que se reconozca la presunción de certeza a las simples apreciaciones jurídicas, cuando se refiera a hechos que se localizan temporalmente en el pasado. Tal doctrina está ratificada por la del Tribunal Constitucional, que, en S. 76/1990 de 26 de abril FJ 8 B, respecto al valor probatorio de las actas de la Inspección de Tributos, que, al analizar el art. 145.3 de la Ley general tributaria cuestionado a la sazón, dice: «el precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección Tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de libre valoración de prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples apreciaciones que los Inspectores consignen en las actas y diligencias» (sent. del TS de 24 de junio de 1991). Esta presunción de certeza, que, en principio, desplaza la carga de la prueba al sujeto pasivo, no excluye que este se libre de la misma acreditando que el inspector no ha realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción reflejada en el acta o bien que la actividad realizada no tuviera ninguna relación con los hechos que después se describen como ciertos en las actas. Es decir, que la citada presunción no impide un elemental control de la real existencia de algún medio idóneo para que el inspector haya podido concluir razonablemente que son ciertos los extremos que describe en el acta. Pero si concurre esta circunstancia, entonces la presunción de certeza despliega toda su eficacia, de modo que habrá de ser el interesado quien acredite con las pruebas precisas que no se ajustan a la realidad de los hechos descritos por la Inspección. Ahora bien, el que el informe ampliatorio, al ser esencialmente un documento que da explicaciones y razonamientos jurídicos, no goce de la limitada presunción de certeza a que se ha hecho referencia no quiere decir que no sea ponderable por los tribunales, sin la referida presunción, en la medida en que constate algún hecho. O, dicho en otros términos, sin presumirse cierto –porque no goza de presunción alguna–, no cabe entender que haya de fallarse necesariamente como si no existiera el informe en relación con los hechos que describe, sino que, en este sentido, puesto en relación con la propia acta es un elemento más susceptible de ser valorado por el tribunal de instancia, sin valor cualificado alguno, con el resto de los medios probatorios que puedan obrar en los autos.

<sup>355</sup> STS de 12 de junio de 2012:

En su primer motivo de casación, la entidad recurrente aduce que la sentencia infringe el art. 145 LGT, por defectos de motivación del acta, sin que esto pueda ser subsanado por el informe ampliatorio. Esta sala, en la jurisprudencia más reciente, considera suficiente que en el informe ampliatorio se motive en forma adecuada sobre todos los elementos del tributo, para que se entienda cumplido lo dispuesto en dicho precepto. Así, en efecto, en Sentencia de 22 de diciembre de 2010, y las que en ella se citan, se dijo que: «b) Valoración del informe ampliatorio. El informe ampliatorio tiene como finalidad esencial y contenido específico la exposición amplia de la funda-

(rec. núm. 189/2009) reputaba el informe ampliatorio también preceptivo y relevante en relación con el sujeto pasivo, pero no frente a otros sujetos pasivos como, por ejemplo, el responsa-

mentación jurídica, con la cita obligada de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia si la hubiere, aunque no existe obviamente inconveniente en utilizar dicho Informe ampliatorio para el desarrollo detallado de los hechos consignados en el acta. Por consiguiente, es únicamente el acta la que goza de la presunción de veracidad a que se refería el apartado 3 del mencionado artículo 145 LGT/1963, en la forma como ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional y de esta misma sala (STS de 13 de junio de 2005, rec. cas. 7096/2000). Es reiterada la jurisprudencia de este tribunal limitar el valor atribuible a las actas de la inspección, refiriendo la presunción de certeza a solo los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el inspector, o a los inmediatamente deducibles de aquellos o acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta, sin que se reconozca la presunción de certeza a las simples apreciaciones jurídicas, cuando se refiera a hechos que se localizan temporalmente en el pasado. Tal doctrina está ratificada por la del Tribunal Constitucional, que, en S. 76/1990, de 26 de abril, FJ 8 B, respecto al valor probatorio de las actas de la Inspección de Tributos, que, al analizar el art. 145.3 de la Ley general tributaria cuestionado a la sazón, dice: «el precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección Tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de libre valoración de prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio solo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples apreciaciones que los Inspectores consignen en las actas y diligencias» (sent. del TS de 24 de junio de 1991). Esta presunción de certeza, que, en principio, desplaza la carga de la prueba al sujeto pasivo, no excluye que este se libre de la misma acreditando que el inspector no ha realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción reflejada en el acta o bien que la actividad realizada no tuviera ninguna relación con los hechos que después se describen como ciertos en las actas. Es decir, que la citada presunción no impide un elemental control de la real existencia de algún medio idóneo para que el inspector haya podido concluir razonablemente que son ciertos los extremos que describe en el acta. Pero si concurre esta circunstancia, entonces la presunción de certeza despliega toda su eficacia, de modo que habrá de ser el interesado quien acredite con las pruebas precisas que no se ajustan a la realidad de los hechos descritos por la Inspección. Ahora bien, el que el informe ampliatorio, al ser esencialmente un documento que da explicaciones y razonamientos jurídicos, no goce de la limitada presunción de certeza a que se ha hecho referencia no quiere decir que no sea ponderable por los tribunales, sin la referida presunción, en la medida en que constate algún hecho. O, dicho en otros términos, sin presumirse cierto –porque no goza de presunción alguna–, no cabe entender que haya de fallarse necesariamente como si no existiera el informe en relación con los hechos que describe, sino que, en este sentido, puesto en relación con la propia acta es un elemento más susceptible de ser valorado por el tribunal de instancia, sin valor cualificado alguno, con el resto de los medios probatorios que puedan obrar en los autos». Por su parte la Sentencia de 21 de septiembre de 2011 indica que: «Debe recordarse que esta sala viene señalando que la existencia de un informe ampliatorio suficientemente motivado, debidamente comunicado al interesado, acompañado de otras circunstancias, como el hecho de que el obligado tributario haya estado presente durante las actuaciones inspectoras y que no haya alegado los defectos de motivación en la fase administrativa, permiten rechazar la existencia de indefensión. Así, entre otras, las Sentencias de 9 de junio de 2005 (rec. 7864/2000), 3 de abril de 2006 (rec. 3795/2001), 11 de mayo de 2006 (rec. 3393/2001), 27 de junio de 2007 (rec. 205/2002), 18 de septiembre de 2008 (rec. 317/2004) y 25 de junio de 2009 (rec. 9180/2003)». De acuerdo con lo anterior debe desestimarse este motivo.

ble solidario<sup>356</sup>. La reforma, por lo tanto, supone un paso atrás para los derechos y garantías del contribuyente y un nuevo y gratuito obsequio a la comodidad de la Administración.

<sup>356</sup> STS de 14 de diciembre de 2011:

La solución alcanzada en el anterior fundamento condiciona totalmente el pronunciamiento que procede, en segundo lugar, con relación a la nulidad de la liquidación propuesta por falta del preceptivo informe ampliatorio. La representación procesal de don Fernando alega que la falta de informe ampliatorio de la Inspección del art. 48.3 del RGIT constituye un defecto insubsanable de procedimiento invocando, como Sentencias de contraste las del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2008 y de 10 de mayo de 2000 y las de la Audiencia Nacional de 10 de abril y de 16 de septiembre de 2001. Pues bien, en primer lugar, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de abril de 2002 (rec. núm. 222/1999), en la que se impugnaba también un acuerdo de derivación de responsabilidad por un administrador, por no haber solicitado ni el TEAR ni el TEAC informe de la Inspección, a pesar de que en su reclamación económico-administrativa contra las actas de conformidad había alegado el demandante la nulidad de las mismas, la Sala concluye que «según resulta del expediente, ni el TEAR de Murcia ni el TEAC, solicitaron Informe de la Inspección, a pesar de que en su reclamación económico-administrativa contra las actas de conformidad, el hoy demandante alegó la nulidad de las actas, por lo que se produjo la omisión de un trámite imprescindible, que impidió al recurrente conocer la fundamentación esgrimida por la Inspección acerca de las liquidaciones giradas. La conclusión de lo anterior, por la concurrencia de una vulneración sustancial del procedimiento, es la nulidad de todo lo acaecido desde el momento en que el indicado informe debió solicitarse» (FD cuarto). De igual forma, debe tenerse en cuenta que la Sentencia impugnada se refiere expresamente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 10 de mayo de 2000, aportada como sentencia de contraste por el recurrente, lo que evidencia que la sala era conocedora de la doctrina en ella contenida. Es verdad que allí se pronunciaba sobre la falta del preceptivo informe ampliatorio, pero en aquel caso, a diferencia de lo que sucede en la sentencia ahora impugnada, se declaraba la nulidad de la liquidación porque, además de la ausencia del mencionado informe, existía una situación en la que también se producía la omisión de los elementos esenciales del hecho imponible en el acta. Al respecto, la Sentencia de 10 de mayo de 2000 concluía que «es claro que la idea que subyace en el art. 48.3 a) del reglamento es la de que la reclamación económico-administrativa inicia un procedimiento contradictorio, en sede distinta a la de gestión (art. 90 de la Ley general tributaria), de modo que este informe es el equivalente al informe ampliatorio regulado en el art. 56.3 del Reglamento de la inspección de los tributos, por tanto la contradicción se traslada a la vía de reclamación económico-administrativa, en la que el recurrente puede plantear el incumplimiento de los requisitos formales del acta, entre los cuales se halla la omisión de los elementos esenciales del hecho imponible, que es el caso de autos, de manera que hay que concluir que además de la infracción de los artículos 145.1 b) de la Ley general tributaria y artículo 49.2 d) del Reglamento general de la inspección de los tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, se ha cometido también la infracción del art. 48.3 a) de dicho reglamento». Por el contrario, la sala de instancia manifiesta que esa doctrina no resulta de aplicación al caso que nos ocupa por cuanto –señala– «en la misma se tienen presentes dos defectos en la tramitación del procedimiento, una la falta del informe preceptivo indicado, y otra la falta de elementos esenciales contenidos en la[s] [actas] que impiden poder conocer el proceso seguido por la Inspección al tiempo de fijar el resultado de la liquidación», y, en este supuesto «nos hallamos, como queda razonado, que en las liquidaciones se recogen los datos esenciales para poder conocer cuál ha sido el procedimiento para fijar el resultado de la liquidación, y únicamente falta el informe del inspector al que se le debió dar traslado para que emitiese

2.9.11. Se modifica el apartado 2 del artículo 161 («recaudación en periodo ejecutivo») para precisar que la reiteración de solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación que anteriormente hubieran sido denegadas no impidan el inicio del periodo ejecutivo y aclarar que la declaración de concurso no afecta al periodo voluntario

La modificación comporta una reflexión general previa. Ya hemos dado cuenta de lo proclive que es el legislador a contrariar la doctrina del TS, especialmente cuando la misma garantiza aspectos que incomodan o retrasan el trabajo administrativo en los planos gestor, inspector o recaudador. En este caso ocurre justamente lo contrario y se eleva a rango legal la doctrina administrativa del TEAC que venía advirtiendo de posibles mecanismos abusivos por parte del contribuyente. El artículo 161 de la LGT regula la recaudación en periodo ejecutivo señalando expresamente que la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes. El TEAC ya había advertido en algunas de sus resoluciones sobre los inconvenientes que dicha regla legal podía comportar en los casos en los que se abusaba de dicha posibilidad con el único fin de retrasar el inicio del periodo ejecutivo. Así, por ejemplo, en su Resolución de 29 de abril de 2004 (RG 1071/2003), el TEAC había resuelto un recurso de alzada para unificación de criterio concluyendo que:

En los casos en que dentro del periodo voluntario de pago de una deuda tributaria, se hubiera solicitado el aplazamiento del pago de la misma y se hubiera denegado este dando plazo al interesado para su ingreso en periodo voluntario, una vez transcurrido el plazo concedido, no resultará ya de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 6 del artículo 51 del Reglamento general de recaudación, por lo que en el supuesto de que el interesado no proceda al ingreso de la deuda tributaria dentro de los plazos previstos en el artículo 20 del Reglamento general de recaudación, dará comienzo el periodo ejecutivo procediendo la noti-

---

el preceptivo informe complementario, ante la disconformidad mostrada no por el sujeto pasivo, sino por el responsable subsidiario» (FD séptimo). Doctrina que cohonesta bien con el contenido del art. 93.3 del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico administrativas aplicable en este caso, aprobado por RD 1999/1981, de 20 de agosto, en él se dispone que «con el expediente se remitirá también el informe de la oficina de gestión, cuando sea preceptivo o, en general, cuando no consten expresamente en el expediente los motivos o fundamentos que determinaron el acto administrativo». Por lo tanto, no faltando en este caso los elementos esenciales en el acta que permitan conocer cuáles han sido los motivos que originaron la liquidación, no puede entenderse que concurren las identidades necesarias para acudir a la unificación de doctrina pretendida por el recurrente.

ficación de la correspondiente providencia de apremio, aun cuando hubiera podido interponerse recurso de reposición contra la denegación del aplazamiento.

Análogo criterio puede rastrearse en otras Resoluciones como la de 25 de febrero de 2016 (RG 05419/2013), en la que se señala expresamente que una segunda solicitud de aplazamiento, una vez denegado el solicitado en periodo voluntario, no tiene efecto suspensivo alguno, debiendo comenzar el periodo ejecutivo y el consiguiente apremio, o la de 28 de septiembre de 2017 (RG 3698/2015), para la que no puede entenderse que una solicitud de compensación, presentada una vez denegado el aplazamiento solicitado inicialmente en periodo voluntario y abierto el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT, tenga efectos suspensivos del procedimiento recaudatorio.

Sin embargo, no siempre tiene por qué ser así, y hubiera convenido flexibilizar la regla general que la nueva ley introduce en todos aquellos casos en los que concudiesen circunstancias específicas que adverbaren la buena fe del contribuyente, por ejemplo, en los supuestos en los que en la segunda solicitud de suspensión se ofreciesen nuevas garantías o un pago en especie o el reconocimiento de una devolución tributaria sobrevenida con posterioridad a la solicitud originaria de compensación, etc. Es más, y como señalaba el Consejo de Estado (que, por lo demás, consideraba la modificación normativa acertada), tampoco habrían de descartarse supuestos en los que pudieran concurrir:

dos solicitudes de aplazamiento o compensación con distinto objeto –por ejemplo, primero una solicitud de suspensión que se admite a trámite pero, que finalmente se deniega, y después una solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria correspondiente–, [por lo que parecería] oportuno introducir alguna cautela que, en supuestos como este o similares, impida el inicio del periodo ejecutivo. (Dictamen 279/2020)

Por último, se introduce una previsión específica para las deudas concursales, en cuya virtud se establece que la declaración de concurso no tendrá efectos suspensivos del plazo voluntario de pago de dichas deudas, sin perjuicio de que las actuaciones del periodo ejecutivo se rijan por lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal. Se pretende con ello evitar también la existencia de varios periodos voluntarios de pago. Esta vez, sin embargo, el criterio legal se separa del criterio mantenido por el TEAC en varias de sus resoluciones (22 de julio de 2011 [RG 2074/2020], de 24 de marzo de 2015 [RG 8883/2014] y de 17 de diciembre de 2015 [RG 3134/2015]), que abogaba por tutelar la situación de las sociedades en concurso, señalando que el plazo de pago en periodo voluntario de las deudas tributarias calificadas como deudas de la masa quedaba suspendido o paralizado, debiendo concederse nuevamente plazo voluntario de pago tras el cese de los efectos de la declaración de concurso. Y si no se hubiese iniciado el periodo voluntario de pago de las deudas referidas en la fecha del auto declarativo del concurso, y una vez dictada sentencia de aprobación del convenio, la Administración debería requerir su pago en periodo voluntario.

### 2.9.12. Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 175 («procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria») para precisar que las referencias han de entenderse hechas al periodo voluntario de pago «original»

La modificación operada en este apartado 1 del artículo 175 tiene como finalidad, en palabras de la propia exposición de motivos de la nueva ley, «clarificar la normativa vigente», especificando, a los efectos del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria, que el periodo voluntario de pago de las deudas es el «original» u «originario» de pago, sin que las vicisitudes o problemas acaecidos frente al deudor principal, tales como suspensiones o aplazamientos, deban surtir efectos o proyectarse sobre el procedimiento seguido contra los responsables. La reforma, por lo tanto, permite a la AEAT la exigencia de pago al responsable solidario en el supuesto de que el deudor principal haya solicitado un aplazamiento o fraccionamiento de pago, incluso si este hubiese sido concedido, es decir, sin que la Administración tenga necesidad alguna de acreditar la existencia de riesgos de impago de la deuda (y lo mismo ocurrirá cuando el obligado principal haya logrado la suspensión de la ejecutividad de la deuda por haber presentado el correspondiente recurso o reclamación y constituido o formalizado la correspondiente garantía). Tal solución, que la DGT y la AEAT han considerado conveniente en aras de acelerar las gestiones recaudatorias cerca del responsable (y cobrar de paso los posibles recargos ejecutivos que pudieran generarse), presenta también un claro inconveniente, cual es el de tergiversar la propia esencia de la responsabilidad y la filosofía general de la LGT respecto de la unidad de régimen jurídico entre el deudor principal y los responsables solidarios, tanto en el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios (art. 67.2 de la LGT) como para la interrupción del plazo prescriptivo (art. 68.8 de la LGT). Por lo tanto, el establecimiento de regímenes diferenciados para el deudor principal y los responsables solo en aquello que beneficia a la pronta recaudación puede comportar problemas e incoherencias jurídicas de fondo graves<sup>357</sup>. En tal sentido, el Consejo de Estado consideró oportuno:

<sup>357</sup> Como acertadamente señala Malvárez Pascual (2021b):

De acuerdo con ello, siempre que el deudor principal realice una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento o una solicitud de suspensión, es muy posible que sea el responsable solidario quien termine pagando la deuda, pese a que el deudor principal cumpla escrupulosamente con la normativa tributaria, pues la única exigencia para ello es que haya transcurrido el denominado como plazo de pago original correspondiente a este último. Esta norma subvierte las reglas generales de distribución de la carga tributaria que corresponde realizar al legislador, pues finalmente queda en manos de la Administración la exigencia de la deuda a una persona distinta de la que es titular de la capacidad económica gravada, pese a que esta no haya incumplido su obligación de pago ni se haya puesto en riesgo la recaudación, pues, de hecho, la deuda no se encuentra ni tan siquiera en periodo ejecutivo [...] Evidentemente, dicha reforma está orientada a lograr una mayor eficacia en el cobro de las deudas pero menoscaba la posición de los responsables solidarios, pues se pueden ver obligados a pagar una deuda que ni tan siquiera se encuentra en periodo ejecutivo, liberando al deudor principal, de tal forma que el único recurso que les quedaría para

llamar la atención sobre el hecho de que esta previsión puede alterar en cierta medida los perfiles de la responsabilidad solidaria, cuya exigencia se hace depender exclusivamente del impago del deudor principal en el periodo inicial de pago voluntario, de modo que si el deudor originario solicita, por ejemplo, el aplazamiento del pago y se le deniega dicha solicitud, reabriéndose el periodo voluntario de pago, esta circunstancia no tiene efectos para el responsable solidario, ya que el aplazamiento obtenido, conforme a la redacción proyectada, no demora la exigencia de la referida responsabilidad. En todo caso, si se mantiene en los términos proyectados, sería más acertado no introducir un adjetivo para calificar el periodo de pago que ha de tenerse en cuenta a estos efectos (máxime cuando, aparte de la explicación que ofrece la exposición de motivos, no hay precepto alguno que defina qué debe entenderse por periodo de pago «original») y optar por introducir un párrafo aclaratorio, al final del apartado 1 B) del artículo 95 bis y en el artículo 175.1, en el que se indique que, a los efectos de las citadas regulaciones, se entiende que la referencia al periodo voluntario de pago lo es al periodo inicial, con independencia de las actuaciones que hubiera podido realizar el deudor principal o de las vicisitudes por las que pudiera atravesar la deuda tributaria. (Dictamen 279/2020, p. 39)

A estos efectos conviene recordar que la SAN de 2 de diciembre de 2019 (rec. núm. 82/2018) corrigió el planteamiento de la AEAT cuando entendía que la solicitud de aplazamiento de pago de la deuda tributaria –en concepto de renta de aduanas– efectuada por el importador no beneficiaba al deudor solidario, que actuó como su representante indirecto. En el sentir de la AEAT, cuando se produjo el pago, el deudor solidario había entrado ya en periodo ejecutivo, que se inició una vez finalizado el plazo de pago voluntario, 10 días a partir de la notificación de la liquidación al deudor solidario. Sin embargo, para la AN, carece de fundamento la afirmación que se hace en el acto impugnado de que, si bien la deuda tributaria de los deudores solidarios es única, son distintas las obligaciones de pago, y de ahí inferir que aquella puede ser exigible a unos y no a otros beneficiados por un aplazamiento de la deuda. No tiene sentido que, si a uno de los deudores solidarios se le concede un aplazamiento de la obligación de pago, se espere de los demás deudores solidarios que abonen la deuda tributaria, porque se trata de la misma obligación tributaria principal. Los responsables solidarios de la deuda tributaria tienen cada uno, desde luego, una obligación tributaria de pagar, con el alcance que se indica en el acto de derivación, autónoma de la que pesa sobre el deudor principal, y la solidaridad significa que se tiene acción de cobro frente al responsable, que puede ejercitarse separadamente de la del deudor principal y de los demás responsables solidarios, porque está articulada sobre la declaración de una obligación tributaria

---

recuperar el dinero satisfecho sería el siempre difícil de ejecutar el derecho de reembolso. Por todo ello, esta reforma nos parece desacertada, al agravar de forma desproporcionada la situación de los responsables solidarios y dejar en manos de la Administración la determinación de la persona que va a pagar una deuda tributaria en contra de las reglas de reparto de la carga tributaria que ha diseñado el legislador, sin que ni siquiera exista un riesgo acreditado de que el cobro de este crédito se pueda ver frustrado. (p. 21)

autónoma, pero, para la AN, el artículo 124.2 del RGR no puede ser trasladado al supuesto de los deudores solidarios, que responden de una misma obligación tributaria de pago de la deuda tributaria, enfatizando la independencia de obligación tributaria de cada uno de los responsables tributarios<sup>358</sup>. Por lo tanto, y en el sentir de la AN, si se aplaza la obligación de pago respecto de uno de los deudores solidarios tributarios y se difiere la exigibilidad de la deuda, no puede entenderse esta exigible respecto de los demás. En consecuencia, no podría considerarse que se devenga el recargo ejecutivo, que tiene por objeto incentivar el pago de la deuda dentro del periodo voluntario de pago. Conviene advertir que contra este pronunciamiento de la AN el ATS de 5 de noviembre de 2020 (rec. núm. 2486/2020) ha admitido recurso de casación<sup>359</sup>. Esperaremos al pronunciamiento del TS, pero, con toda probabilidad, la reforma legislativa habrá contribuido, si no a despejar los problemas jurídicos de fondo, sí a facilitar las tareas recaudatorias de la Administración tributaria.

### 2.9.13. Las reformas operadas en el régimen de infracciones y sanciones tributarias

2.9.13.1. Se añade un nuevo artículo 201 bis por el que se introduce un nuevo régimen de infracciones y sanciones por la fabricación, producción, comercialización y tenencia de los sistemas informáticos de gestión contable que no cumplan con las especificaciones exigidas por la nueva normativa

Como ya hemos señalado, y con el objetivo de no permitir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que posibilitan la manipulación de los datos contables y de gestión, la nueva ley establece la obligación de que dichos sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a ciertos

<sup>358</sup> El artículo 124.2 del RGR prevé que:

Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes.

<sup>359</sup> Señalando a este respecto que:

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en: Determinar si la solicitud de aplazamiento y posterior pago en periodo voluntario de la deuda tributaria, en concepto de renta de aduanas, efectuada por el importador beneficia o no al representante indirecto, dada su consideración de deudor solidario de aquel y, en consecuencia, en el supuesto de que no le beneficie, cabe exigirle el recargo ejecutivo si no hubiera aplazado dicha deuda. 3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 28.2, 65.2, 161.2 y 167.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, 124.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de recaudación y 1144 y 1145 del Código Civil.

requisitos que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros; requisitos cuya especificación técnica puede ser objeto de desarrollo reglamentario, incluyendo en este la posibilidad de someterlo a certificación. En concordancia con dicha regulación, se establece un régimen sancionador específico, derivado de la mera producción de estos sistemas o programas, o la tenencia de los mismos sin la adecuada certificación. De esta manera, constituye infracción tributaria la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Permitan llevar contabilidades distintas en los términos dispuestos por el artículo 200.1 d).
- b) Permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas.
- c) Permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas.
- d) Permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable.
- e) No cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria, en los términos del artículo 29.2 j) de la LGT.
- f) No se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.

Asimismo, constituye infracción tributaria la tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido en el referido artículo 29.2 j) cuando los mismos no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados. Todas estas infracciones serán consideradas graves y se sancionarán con multa pecuniaria fija de 150.000 euros por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas o con multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se omita el certificado. Asimismo, la infracción consistente en la tenencia de los sistemas o programas informáticos que no se ajusten a lo establecido en el artículo 29.2 j) de la LGT se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio cuando se trate de la infracción por la tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados<sup>360</sup>.

<sup>360</sup> Sobre el particular, se vertieron algunas puntualizaciones en sede de proyecto de ley:

El Consejo de Estado considera plenamente acertada la tipificación como infracción de la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las

2.9.13.2. Se modifica la enumeración de los posibles sujetos infractores para incluir a la entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del IVA. Se modifica el artículo 181 de la LGT

También hemos aludido a esta cuestión, en coherencia con la reforma del artículo 163 *nonies.7* de la LIVA, de tal forma que responda la entidad dominante, tal y como venía ya aconteciendo en el régimen de consolidación fiscal del IS. Se equiparan así las consecuencias sancionadoras en el IS y en el IVA. A tal fin, el artículo decimotercero.diecisiete de la nueva ley añade una letra h) en el apartado 1 del artículo 181 de la LGT.

2.9.13.3. Se introducen cambios en el régimen de las reducciones aplicables a las sanciones tributarias, modificándose para ello los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la LGT

Con el fin de favorecer el ingreso voluntario de las sanciones y reducir la litigiosidad, la reducción de las sanciones derivadas de actas con acuerdo se eleva del 50 al 65 %. Asimismo, se incrementa la reducción de las sanciones por pronto pago del 25 al 40 %. Se mantiene, sin embargo, la reducción del 30 % en el caso de conformidad. Por lo tanto, tras la reforma, y en el caso de que el contribuyente suscriba el acta en conformidad y se tenga derecho a la reducción por pronto pago (art. 188.3 de la LGT), la rebaja alcanzará un 58 % de la sanción inicialmente impuesta, frente al 47,5 % existente hasta la fecha.

2.9.13.4. Se reforma el artículo 198.4 de la LGT por la no presentación en plazo de las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras cuando no determinen el nacimiento de una deuda

Se eleva así la sanción mínima de 100 a 600 euros para el caso de las conductas infractoras relacionadas con la declaración sumaria de entrada prevista en el artículo 127 del Re-

---

especificaciones exigidas por la normativa aplicable. Además, las sanciones previstas tienen unos importes que realmente les permite cumplir una función disuasoria de la realización de este tipo de conductas. La regulación proyectada requerirá, como complemento indispensable, de un desarrollo reglamentario en el que se incluyan las especificaciones técnicas correspondientes e incluso, como se ha apuntado en el expediente, las cuestiones relativas a la homologación y certificación de tales sistemas y programas. Debe, sin embargo, realizarse un esfuerzo a la hora de delimitar las conductas sancionables y las sanciones a ellas anudadas, teniendo en cuenta que se prevé una sanción fija –50.000 euros para la tenencia y 150.000 euros en los demás casos– por cada ejercicio económico. En cuanto a la delimitación de los tipos infractores, cabría sopesar la conveniencia de modular el importe de la sanción en atención a las circunstancias concretas de cada caso; en cuanto al importe de las sanciones, se atiende exclusivamente al ejercicio económico como parámetro temporal, pero cabe pensar en conductas infractoras que tengan una duración diferente. (Dictamen 279/2020, p. 40)

glamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión. La nueva ley considera que estas infracciones de carácter formal no revestían el suficiente componente aflictivo o disuasorio y que el incumplimiento por falta de presentación o presentación incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas exigidas por la normativa aduanera dificulta y, en ocasiones, impide la realización por las autoridades aduaneras de un análisis adecuado de riesgos y de los controles necesarios para supervisar el comercio internacional legítimo de la UE. La medida mereció un juicio favorable del Consejo de Estado, sobre todo, tras la atención de las reivindicaciones de los sectores afectados<sup>361</sup>.

### 2.9.13.5. Se reforma el artículo 199.7 de la LGT en materia aduanera

La sanción prevista en el artículo 199.7 de la LGT, atinente a las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, se eleva a 600 euros cuando se trate de la declaración sumaria de entrada (art. 127 del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión). Tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1 por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000. Si las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras se presentasen por medio distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

<sup>361</sup> Dictamen 279/2020:

Las entidades representativas del sector aduanero han formulado diversas observaciones sobre la quiebra del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador al establecer la redacción del apartado 4 del artículo 198 y del apartado 7 del artículo 199, en la versión del anteproyecto sometida al trámite de audiencia pública, una sanción mínima de 600 euros por no presentar en plazo o presentar de forma incompleta declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera. A la vista de las observaciones formuladas, se ha optado por mantener el límite mínimo vigente de 100 euros, con una excepción referida a la declaración sumaria de entrada a la que alude el artículo 127 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, para la que se prevé una sanción mínima de 600 euros. La regulación proyectada es respetuosa con el principio de proporcionalidad, ya que el significativo incremento de la sanción mínima previsto inicialmente se limita en la versión definitiva del texto proyectado a aquel supuesto en el que el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso de las obligaciones de presentación de documentos y declaraciones tiene unas consecuencias más graves, en la medida en que las referidas declaraciones sumarias de entrada «constituyen la piedra angular del análisis y la gestión de los riesgos». (p. 39)

### 2.9.13.6. Se otorga nueva redacción al apartado 2 del artículo 209 («iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria») para modificar el plazo máximo de inicio de determinados procedimientos sancionadores, que pasa de tres a seis meses

Constituye esta previsión otro paradigma donde queda patente la voluntad de la norma por facilitar la labor de la Administración, con una justificación, por lo demás, absolutamente incoherente. Dicho plazo se cuenta desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. De igual forma, se amplía el plazo para el inicio de los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones no pecuniarias establecidas en el artículo 186 de la LGT, plazo que también se computa desde que hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción no pecuniaria a que alude el precepto. La justificación que la exposición de motivos de la nueva ley otorga a esta modificación normativa es ciertamente curiosa: con el establecimiento de este plazo máximo de seis meses para el inicio del procedimiento sancionador se estaría «alineando el mismo con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios». Una justificación de todo punto inconsistente, pues, como bien señalara el Consejo de Estado, «es inexacta y confunde el plazo para iniciar un procedimiento y el plazo para su resolución»<sup>362</sup>.

<sup>362</sup> Dictamen 279/2020:

Se dice en la exposición de motivos, y también en la memoria, que esta previsión tiene como finalidad alinear dicho plazo «con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios» [...] Por tanto, deben incorporarse al expediente las razones en las que se fundamenta la propuesta de ampliar el plazo para la iniciación de expedientes sancionadores. Es claro que esta ampliación no vulnera por sí sola el principio de seguridad jurídica, pero también lo es que las razones esgrimidas en algún escrito de contestación a las objeciones formuladas –problema de las notificaciones en el extranjero, plazo de prescripción de las infracciones y plena salvaguarda del ejercicio del ius puniendi– tampoco constituyen un fundamento evidente de la ampliación propuesta.

La STS de 9 de julio de 2020 (rec. núm. 26/2018) ya enfatizaba la necesidad del plazo:

No causa entonces esfuerzo aplicativo la ubicación en ese instante del inicio del cómputo del plazo trimestral. Es un acto, la presentación del modelo 340, recibida telemáticamente por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que por su propia naturaleza permite exigir a la Administración tributaria cumplir con el citado plazo trimestral. La tercera consideración que debe hacerse del presente caso es la valoración de las consecuencias de la actuación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Esta administración, no se olvide, es, como todas las demás, servicial. Ha de actuar en beneficio de los contribuyentes, debe aplicar las normas conforme a las reglas de la buena fe (art. 7 CC, art. 12 LGT). Si se aplica sin mayores limitaciones el plazo cuatrienal de prescripción de las infracciones (art. 189.2 LGT), la Administración demandada podría tolerar incumplimientos tardíos de obligaciones para, al límite del citado plazo, iniciar los oportunos procedimientos sancionadores, lo que en un caso como el presente código seguro supondrían al contribuyente unas 48 sanciones tributarias. A juicio de la sala, si la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tolera sin mayores acciones el cumplimiento tardío de un determinado deber, sin iniciar ninguna acción correctora del mismo, y como en el presente caso, deja transcurrir nada menos que dieciocho meses antes de iniciar el procedimiento sancionador, su comportamiento tardío ha generado una evidente confianza en el actuar

Pero, para entender bien la cuestión, conviene que nos remontemos un tanto en el tiempo. En el ámbito administrativo general, el derogado artículo 6.2 del Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (RD 1398/1993, que desarrollaba las previsiones de la Ley 30/1992) facultaba a la Administración con un plazo de dos meses para notificar al ciudadano la iniciación del procedimiento sancionador dirigido contra él. De manera que, de no hacerse así, «se procederá al archivo de las actuaciones, notificándose al imputado, sin perjuicio de las responsabilidades en que se hubiera podido incurrir». El que la propia normativa no atribuyese a la conculcación de tal plazo temporal la denominación expresa de perención no eximía a tal supuesto como un caso claro de caducidad, por lo que, si transcurría tal plazo bimensual, el efecto inmediato era que se tenía por terminado el procedimiento en su mismo inicio.

¿Pasaba algo parecido en el procedimiento sancionador tributario? De entrada, podría parecer que no, habida cuenta que circunscribir el perímetro de cuatro años a que alude la LGT para imponer sanciones podría significar un desdoro y una contravención legal si, por vía reglamentaria, se introdujese una previsión análoga a la que se contemplaba en el procedimiento sancionador administrativo general. Sin embargo, si se observaba con más calma y atención la cuestión, había de llegarse a una solución contraria, pues una cosa es la existencia de un plazo amplio de prescripción de la acción tendente a la persecución de los ilícitos tributarios y otra bien distinta acotar un plazo en el que, una vez que obraran en la Administración los datos relevantes en orden a la apertura del oportuno procedimiento sancionador, este tuviese lugar, pues, de lo contrario, no solo se habría interrumpido el cómputo de la prescripción de la infracción con las actuaciones administrativas tendentes al descubrimiento de la posible deuda tributaria –con el consiguiente alargamiento del plazo de prescripción final de la infracción que habría de contarse de nuevo–, sino que se dejaría en manos de la Administración una libertad omnímoda de iniciar o no el procedimiento sancionador, modulando con ello posteriores interrupciones de la prescripción, alterando de paso y a voluntad los efectos de inmediatez y disuasión que debe presidir la persecución de toda infracción, y la imposición de la sanción oportuna como respuesta a la comisión del ilícito tributario<sup>363</sup>.

En tal sentido, fue oportuna y correcta la previsión contenida en la disposición final primera del derogado Real Decreto 1930/1998 por el que se modificaba parcialmente el Reglamento general de la inspección de los tributos y que, en la nueva redacción de su artículo 49.2, *in fine*, señalaba:

---

de la mercantil hoy recurrente, desapareciendo claramente el elemento de la culpabilidad. Esa confianza legítima sin duda aflora cuando, transcurridos esos tres meses desde la comisión de la infracción y teniendo la Administración un cumplido y completo conocimiento del hecho (en el caso de declaraciones presentadas tardíamente), no inicia con prontitud y eficacia el oportuno procedimiento sancionador. Confianza traicionada cuando, mucho tiempo después, tiene a bien la incoación de este, sin justificar siquiera mínimamente el porqué de la tardanza.

<sup>363</sup> Vid. Pérez Royo y Aguallo Avilés (1996, pp. 222 y ss.).

A estos efectos, y si transcurridos los plazos previstos en el apartado 2 del artículo 60 de este reglamento, en relación con las actas de conformidad, y en el apartado 4 del mismo, respecto de las actas de disconformidad, no se hubiera ordenado la iniciación del procedimiento sancionador, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales plazos, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley general tributaria en materia de revisión de actos administrativos.

Plazo que, en los supuestos contemplados por el reglamento, eran en ambos casos de un mes (no de 30 días hábiles con todo lo que ello comportaba):

2. Cuando se trate de actas de conformidad, se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de esta, no se ha notificado al interesado acuerdo del inspector-jefe competente por el cual se dicta acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, se inicia el expediente administrativo a que se refiere el apartado siguiente, o bien se deja sin eficacia el acta incoada y se ordena completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses.

En este último supuesto, el resultado de las actuaciones complementarias se documentará en acta, la cual se tramitará con arreglo a su naturaleza.

[...]

4. Cuando el acta sea de disconformidad, el inspector-jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones.

Asimismo, dentro del mismo plazo para resolver, el inspector-jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses. En este caso, el acuerdo adoptado se notificará al interesado e interrumpirá el cómputo del plazo para resolver. Terminadas las actuaciones complementarias, se documentarán según proceda a tenor de sus resultados. Si se incoase acta, esta sustituirá en todos sus extremos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda; en otro caso, se pondrá de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado por un plazo de quince días, resolviendo el inspector-jefe dentro del mes siguiente.

Transcurridos por lo tanto esos plazos, el procedimiento sancionador ya no podía iniciarse, de tal manera que se producía en el ámbito sancionador tributario un efecto análogo al existente en el sancionador administrativo general<sup>364</sup>. Este es el efecto fundamental que

<sup>364</sup> Coincide con esta opinión algún otro pronunciamiento doctrinal. En tal sentido, *vid.* Cervera Torrejón *et al.* (1998, p. 19).

se deriva del transcurso del meritado plazo, incluso aunque pueda discreparse de la naturaleza concreta que el mismo representa<sup>365</sup>.

<sup>365</sup> En tal sentido resultan interesantes las consideraciones que Falcón y Tella (1998) realiza sobre este tema, inclinándose por no considerar tal lapso temporal como plazo de caducidad, sino más bien como alusivo a la firmeza del acto que su transcurso produce:

Hemos de hacer referencia al desarrollo reglamentario de la separación de procedimientos, que constituye el núcleo de la nueva regulación y que ha llevado a dar nueva redacción al artículo 49.2 j) del RGIT, al objeto de impedir la iniciación del procedimiento sancionador una vez transcurrido el plazo de un mes (a contar desde el acta, si es de conformidad, o desde la finalización del plazo para alegaciones) en que el inspector jefe ha de dictar la liquidación. A primera vista podía pensarse que se trata de una suerte de plazo de caducidad, pero a mi juicio la medida se explica mejor como una consecuencia de la firmeza de los actos administrativos. En este sentido hay que entender que el transcurso del plazo de un mes, con independencia de que haya liquidado o no, implica una decisión presunta de no sancionar, que ha de considerarse firme, y que por tanto solo puede revisarse a través de los procedimientos especiales de los artículos 153 o 154 LGT, como expresamente dispone el citado art. 49.2 j) RGIT, en su nueva redacción. En apoyo de esta interpretación hay que tener en cuenta que la caducidad del procedimiento es un modo de terminación de procedimientos ya iniciados, y que dicha caducidad no impide la apertura de un nuevo procedimiento siempre que no se haya consumado la prescripción, que no se considera interrumpida por el procedimiento caducado. En el caso que nos ocupa no se trata, sin embargo, de la terminación de procedimiento alguno, sino de la imposibilidad de iniciarlo, lo que solo se explica si partimos de la existencia de un acto administrativo presunto declarativo de la inexistencia de infracción. Téngase en cuenta, además, que en realidad esto ya era más o menos así en el sistema tradicional de procedimiento único, liquidatorio y sancionador, pues es claro que también con anterioridad al RD 1930/1998 una liquidación sin sanciones una vez adquirida firmeza, impedía sancionar, o más precisamente suponía una declaración administrativa de la inexistencia de responsabilidad, en principio inmodificable sin seguir los procedimientos especiales de revisión de oficio. De lo que se trata, por tanto, es de evitar que la separación de procedimientos operada por la Ley 1/1998 perjudique a los contribuyentes, prolongando el plazo durante el que está abierta la posibilidad de sancionar. Esto último habría resultado inadmisibles, pues hay que decir, con total claridad, que la separación de procedimientos tal como se ha instrumentado en la Ley 17/1998 y en el RD 1930/1998 –sin garantizar una paralela separación orgánica ni la incomunicación de datos entre un procedimiento y otro, que era lo decisivo–, no ha servido realmente para nada, a no ser para añadir complejidad burocrática que a nadie puede beneficiar; y en estas circunstancias hubiera sido el colmo que la única consecuencia práctica de la nueva regulación fuera la prolongación del plazo para sancionar. Al menos esto último se ha evitado. Pero, en todo caso, la actual regulación de la separación de procedimientos, tal como se ha concretado, recuerda la técnica de las leyes de acompañamiento y, al igual que estas, no puede engañar a nadie, pues ningún sentido tiene un procedimiento sancionador separado si automáticamente se incorporan al mismo los datos del procedimiento liquidatorio, incluidos los aportados por el propio sujeto infractor, respecto a los que el art. 29.3 del nuevo decreto no contiene salvedad alguna. No se trata, sin embargo, de una mera cuestión de técnica legislativa, sino de un derecho fundamental (véase editorial del núm. 12/97) cuya observancia resulta imprescindible cualesquiera que sean los términos de la norma. Pero hubiera sido una buena ocasión para reconocerlo así expresamente; es decir, para ajustar la regulación del procedimiento sancionador tributario a las previsiones constitucionales. (p. 8)

Pero la novedad consistente en que el plazo de apertura del posible procedimiento sancionador se alargue en tres meses más (de tres a seis) comporta graves problemas que conviene no desdeñar, pues el obligado tributario afectado por un procedimiento de regularización administrativa no puede permanecer durante un periodo tan extenso de tiempo ante la incertidumbre de si se incoa o no un subsiguiente procedimiento sancionador. Máxime, si se tienen en cuenta que las pruebas y demás extremos necesarios a tal fin constarán ya en el previo procedimiento inquisitivo. No se alcanza a ver de qué modo esta previsión normativa está dirigida a luchar contra el fraude fiscal. Si la Administración tributaria ha acopiado los datos necesarios para iniciar el procedimiento sancionador, un plazo de tres meses como el que hasta ahora regía es más que suficiente. Pero la cuestión todavía se entiende mucho menos si reparamos en el hecho de que, en la inmensa mayoría de las ocasiones, los procedimientos sancionadores se inician paralelamente al propio procedimiento inquisitivo, lo que ha dado lugar a un reciente pronunciamiento del TS sobre el particular que hace más difícil apreciar la conveniencia de la medida recientemente aprobada. Efectivamente, la STS de 15 de septiembre de 2020 (rec. núm. 3277/2019)<sup>366</sup> resolvía dos cuestiones casacionales del siguiente tenor:

- 1) Determinar si la Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación [...] teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de esta.
- 2) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como *dies a quo* del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario.

Ambas cuestiones casacionales se resumían, en realidad, en una sola: en el caso de infracciones que causan perjuicio económico a la Hacienda pública (que constituyen, por lo demás, el grueso de las sanciones tributarias que se imponen en nuestro país), ¿la AEAT puede iniciar el procedimiento sancionador antes de haber dictado y notificado la correspondiente liquidación que cuantifique ese perjuicio? Y es que la práctica habitual de la AEAT en esta materia no es otra que la siguiente:

- a) El inicio del expediente sancionador se produce antes de dictarse el acto de liquidación derivado del procedimiento inquisitivo.

<sup>366</sup> En el mismo sentido, la STS de 26 de enero de 2021 (rec. núm. 5758/2019).

- b) El acto de liquidación coincide en el tiempo con la formulación de la propuesta de resolución sancionadora.
- c) Dicha resolución sancionadora se dicta tiempo después de la finalización del procedimiento inspector y dentro del plazo de seis meses previsto por el artículo 211.2.1 de la LGT.

Pues bien, el TS afirma en su Sentencia de 15 de septiembre de 2020 tres extremos de interés que evidencian el sinsentido de la ampliación del plazo de tres a seis meses que la nueva ley acaba de aprobar:

- a) Que el inicio del procedimiento sancionador puede ser anterior a la finalización del propio procedimiento liquidador y ninguna tacha jurídica debe oponerse a ello.
- b) Que ni el artículo 209.2 de la LGT ni ninguna otra norma legal o reglamentaria establecen en su literalidad que deba iniciarse el procedimiento sancionador tras la notificación de la liquidación tributaria.
- c) Además, el inicio del procedimiento sancionador no equivale a la resolución sancionadora, sino a la simple instrucción de un procedimiento punitivo, como consecuencia de la existencia de indicios de la presunta comisión de infracciones tributarias<sup>367</sup>.

De esta manera, el TS confirma cuatro extremos, a nuestro juicio harto sorprendentes:

- a) Que ello no vulnera el derecho a no autoincriminarse (art. 24.2 de la CE).
- b) Y tampoco lesiona la separación de procedimientos, pues dicha separación no exige necesariamente que los procedimientos sean sucesivos.
- c) Ni que no puedan simultanearse en el tiempo los procedimientos sancionador y liquidador.
- d) Y ello porque esa separación obedece a la necesidad de garantizar la equidad y la presunción de inocencia y la AEAT no los vulnera con dicha práctica ni genera indefensión material.

---

<sup>367</sup> El TS afirma a este respecto:

De manera que –salvo que se mantenga que todo inicio de un procedimiento tributario sancionador acaba inevitablemente en la imposición de una sanción, lo que abstracción hecha de las estadísticas, no puede aceptarse en absoluto jurídicamente– no existe ningún inconveniente en que se inicie un procedimiento sancionador mientras se instruye el de aplicación de los tributos.

Y concluye: «Puede aceptarse, en definitiva, en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador».

La sentencia, sin embargo, cuenta con un rotundo voto particular del magistrado Navarro Sanchís (al que se adhiere Montero Fernández) que resuelve en mejores condiciones de lo que lo hace la mayoría de la sala las cuestiones más controvertidas de esta espinosa cuestión. De entrada, los magistrados discrepantes enmarcan bien la cuestión, desvelando lo que hace la STS, que no es sino bendecir una práctica administrativa común o habitual de la AEAT, creyendo que sostener lo contrario la perjudicaría en su día a día:

En realidad, el núcleo de la sentencia, a la postre, no es otro que el de indicar que nada obsta a la posibilidad que la propia Administración haga sin cortapisas ni trabas lo que ella misma afirma que viene haciendo en el 95 % de los casos [...] Parece que se impone, de nuevo, una pregunta retórica a la sala sentenciadora de este tribunal: ¿qué sentido jurídico tiene permitir esa anticipación en el inicio? O, en otras palabras, ¿qué interés general, qué faceta del bien común, qué fines puestos al servicio de los principios y reglas penales reclama que un procedimiento sancionador se inicie antes del momento en que el hecho determinante de ese procedimiento queda establecido? ¿Qué se gana con esa interpretación? ¿En qué medida prevalecen los derechos fundamentales con tal solución? [...] Que el art. 209.2 LGT no prohíba, no puede ser traducido, como hace la mayoría, en un apoderamiento para hacer.

En el sentir del voto particular esa práctica administrativa habitual es contraria a derecho por cuatro razones muy concretas:

- a) La STS parte de un argumento profundamente erróneo: lo que la ley no prohíbe a la AEAT, se lo permite. Y eso contraría el cimiento de la teoría de las potestades. No basta con que algo no esté prohibido para que brote espontáneamente una suerte de potestad «por ocupación». Además, resulta una técnica exegética discutible la de escudriñar una disposición con rango de ley en función de lo que dice o hace la AEAT. Los principios de legalidad y certeza se oponen a que ambos procedimientos finalicen simultáneamente.
- b) El plazo de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador nos está diciendo algo al respecto: si no puede abrirse el procedimiento sancionador cuando se agoten los tres meses desde la notificación de la liquidación, no tiene sentido considerar que la referencia al acto final del procedimiento es irrelevante. Y ello porque se trata de normas en blanco. Hay sanciones muy fáciles de constatar (las de tráfico o las medioambientales, por ejemplo), pero eso no ocurre con las tributarias, donde la conducta típica no es tan fácilmente apreciable. Se exigen indagaciones e interpretaciones. Por eso, iniciar el procedimiento sancionador sin la conclusión del previo de liquidación responde a una impresión provisional o a la mera intuición o predisposición del funcionario.
- c) La coexistencia simultánea o paralela de un procedimiento inspector y otro sancionador, dada su mutua y necesaria interdependencia, supone arrumbar definitivamente el principio de separación de procedimientos reconocido por el artículo

208 de la LGT. El sentir mayoritario de la sala ha perdido así la oportunidad de embridar la tendencia natural de la AEAT a desconocer o evitar dicha separación. Una separación procedimental que tenía y tiene todo el sentido jurídico:

El principio de separación, en rigor, requiere, entre otros elementos para su efectividad, una separación no solo conceptual, esto es, real y no formal o aparente, sino también temporal, un encadenamiento sucesivo, pues solo así se pueden hacer efectivos los derechos del expedientado y que no queden en una mera declaración rutinaria y formal, con nulo efecto práctico. De no ser así, cabe afirmar que el art. 208.1 LGT constituiría un precepto meramente ornamental, interpretado el 209.2 como lo hace la sentencia.

La interpretación que hace la mayoría de la sala del artículo 209.2 de la LGT viola el principio fundamental de la no autoincriminación o *nemo tenetur* (art. 24.2 de la CE y abundante jurisprudencia del TEDH). ¿Cómo se puede exigir la aportación de datos y documentos cuando ya está abierto un paralelo procedimiento sancionador? No se debería afirmar, tal y como hace la sala mayoritaria, que la literalidad del artículo 209.2 de la LGT no prohíbe hacer a la AEAT lo que habitualmente hace. No, porque la interpretación debe ser otra, y acorde con la primacía de los derechos fundamentales:

Se trata en todo caso de procedimientos distintos que obedecen a fines muy diferentes, por lo que permitir que coincidan en el tiempo hace que, o bien no pueda la AEAT actuar con plenitud de facultades legales en el procedimiento de regularización, o bien que se conculque gravemente –o caiga en grave riesgo de quebrantamiento– unos de los principios elementales de la potestad sancionadora por conminarse al sujeto a hacer una declaración autoinculpatoria.

Y concluye dicho voto particular con una argumentación irrefutable:

En todo caso, parece imposible salvaguardar el principio de separación de procedimientos, con automática comunicabilidad de datos, si coexisten dos procedimientos, de regularización y sancionador, y en el segundo se utilizan datos autoincriminatorios obtenidos bajo coacción en el primero, ya que la ley no prevé una salvedad [...] cuando se abre el procedimiento sancionador y aún no ha culminado el de inspección. La más prestigiosa doctrina científica ha expresado su seria preocupación por la laxitud con la que en materia tributaria se ha hecho visible la tutela de este derecho fundamental, que parece desterrado de nuestra disciplina. A uno de sus más doctos y comprometidos miembros se deben estas encomiables palabras, escritas en una obra publicada: «el derecho a no declarar contra sí mismo no admite ningún género de excepciones, limitaciones o matizaciones o, dicho de otro modo, tiene un contenido constitucional que coincide con el esencial». Ello me hace pensar que la relevancia y fuerza expansiva de tal derecho, y su carácter nuclear, no puede ser sacrificada o desplazada en virtud de principios meramente funcionales como los de celeridad, economía o eficacia.

Le asiste toda la razón al voto particular. El principio de no autoincriminación encierra un doble contenido. En primer término, el derecho a no declarar contra sí mismo, es decir, a guardar silencio y no colaborar con las pesquisas judiciales o administrativas que revelen pruebas que luego puedan ser aprovechadas para castigar. En segundo término, la prohibición de que esa información autoincriminatoria, obtenida bajo coacción o amenaza de sanción, se utilice como prueba de cargo en un proceso penal posterior. El primero de esos dos contenidos, es decir, el derecho a guardar silencio, rige únicamente en el seno del propio proceso penal. De esta forma, en el marco de un procedimiento inquisitivo de otra naturaleza como, por ejemplo, el de una inspección tributaria, el sujeto no tiene derecho a rehusar la información que le sea legítimamente requerida, incluso bajo la compulsión representada por la amenaza de una posible sanción<sup>368</sup>. En tal sentido, es doctrina plenamente consolidada del TEDH que el derecho a la no autoincriminación no excluye ni prohíbe el empleo de coacción para obtener información fuera del contexto de un proceso penal o sancionador. Ahora bien, el ciudadano, de conformidad con esa misma doctrina del TEDH, tiene derecho también a que la información de carácter incriminatorio así obtenida no sea luego empleada para imputarlo en un proceso penal o sancionador, con independencia incluso de que esas pruebas autoincriminatorias sean efectivamente utilizadas en dicho proceso penal o de que este se hubiese iniciado (Stedh Shannon c. Reino Unido, de 4 de enero de 2005)<sup>369</sup>.

Después de todo lo que se ventilaba en esta STS y otorgándole la razón a la práctica administrativa que se realiza en la práctica totalidad de los procedimientos sancionadores, ¿tenía algún sentido la ampliación del plazo de los tres a los seis meses? La respuesta no puede ser otra que negativa. Un nuevo, elocuente y gratuito ejemplo de previsión normativa al servicio de la comodidad administrativa, con menoscabo de la seguridad jurídica del contribuyente y sin conexión alguna con la lucha contra el fraude fiscal.

<sup>368</sup> Sobre el concepto de coacción, tanto la jurisprudencia del TEDH (Sentencia JB c. Suiza) como la del TS han ratificado la condición suficiente de las sanciones pecuniarias, capaces, por sí mismas, de vulnerar el derecho a la no autoinculpación. *Vid.* SSTS 480/2009, de 22 de mayo (rec. núm. 10084/2008); 245/2012, de 27 de marzo (rec. núm. 1967/2011); 304/2012, de 24 de abril (rec. núm. 11478/2011); 608/2013, de 17 de julio (rec. núm. 1589/2012); 129/2014, de 26 de febrero (rec. núm. 1487/2013); y 487/2015, de 20 de julio (rec. núm. 10121/2015). Es más, el TEDH, en su Sentencia Engel c. Holanda, de 8 de junio de 1976, ya tuvo ocasión de advertir a este respecto que lo mismo daba que se tratara de sanciones penales o administrativas, pues:

si a los Estados contratantes se les permitiera bajo su discreción, clasificar una infracción como disciplinaria en vez de penal, la operatividad de las cláusulas fundamentales de los artículos 6 y 7 quedarían subordinadas a su voluntad soberana. La extensión de una libertad así llevaría a resultados incompatibles con el propósito y objetivo del convenio.

En análogo sentido la STEDH de 25 de agosto de 1987, caso Lutz c. Alemania. Al fin y al cabo, como bien señala Herrera Molina (1997, p. 147), una multa administrativa puede producir tanta o más coacción sobre el sospechoso que la multa impuesta por el juez penal en función de la cuantía.

<sup>369</sup> El TEDH, en sus Sentencias de 8 de abril de 2004, Weh c. Austria, y de 4 de octubre de 2005, Shannon c. Reino Unido, concluyó que el derecho a no declarar contra sí mismo no prohíbe la amenaza de un castigo para obtener información perjudicial del administrado en procedimientos que no sean punitivos, pero paralelamente impide que luego la información así obtenida pueda ser utilizada a los efectos aflictivos.

No podemos concluir esta cuestión, no obstante, sin realizar algunas puntualizaciones al respecto. Ese plazo general de tres meses (que ahora pasa a seis) lo es para la imposición de sanciones que provengan de infracciones constatadas en declaraciones o procedimientos de verificación de datos, comprobación limitada o inspección, pero no en otros supuestos. Así, por ejemplo, la STS de 25 de marzo de 2013 (rec. núm. 2885/2012, de casación para unificación de doctrina) ya señaló que ese plazo trimestral no regía en todo caso, sino en aquellos supuestos en los que la liquidación proviniese de procedimientos iniciados mediante declaración o de procedimientos de verificación de datos, comprobación o inspección, por lo que:

Quando los referidos procedimientos sancionadores tuvieren su origen no en la declaración o merced a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, no sería de aplicación el plazo trimestral señalado, sino únicamente el plazo general de prescripción del art. 189 LGT.

También la STS de 20 de julio de 2014 (rec. núm. 1718/2012) llegó a análoga conclusión sin apreciar prescripción ni de la acción de comprobación ni de la potestad sancionadora. La conclusión, por lo tanto, es que el artículo 209.2 de la LGT no rige con carácter general para todas las actuaciones de aplicación de los tributos, pues, como señala la STS de 9 de julio de 2020 (rec. núm. 26/2018):

Ciertamente el instituto de la caducidad en los procedimientos posee su fundamento en el art. 9.3 de la CE, principio de seguridad jurídica, reforzado, si cabe, en el procedimiento sancionador, con el fin de que el ejercicio de la potestad sancionadora no se retrase más allá de un tiempo razonable; fundamento que hace aconsejable, como aspiración, en beneficio de la garantía de los ciudadanos frente a los poderes públicos, que se regule legalmente en los procedimientos sancionadores este aspecto, evitando que el inicio del procedimiento contra alguna persona se demore en demasía creando una situación indeseable de incertidumbre. Ahora bien, ha de convenirse que no estamos ante un mandato constitucional al legislador que le imponga inexorablemente que se establezca en los procedimientos sancionadores con carácter universal plazos de caducidad, por lo que queda a criterio y oportunidad del que posee la potestad legislativa regular esta materia en el ámbito tributario. Ningún reparo, en este, sentido cabe hacerle al texto del art. 209.2 de la LGT, ni a su acotación, de suerte que, como se pone de manifiesto en la doctrina jurisprudencial es posible, y lícito, que para los supuestos de procedimientos sancionadores no incluidos en el texto del art. 209.2 de la LGT, el inicio del procedimiento sancionador pueda alargarse durante todo el tiempo que la ley le autoriza a la Administración Tributaria para perseguir sin prescribir la infracción tributaria.

En el caso de esta sentencia, la sanción provenía de la declaración extemporánea del resumen anual del IVA. No obstante, y como prueba de la confusión que sigue reinando en este punto, el reciente ATS de 11 de marzo de 2021 (rec. núm. 7450/2020) ha admitido el

recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la STSJ de Madrid de 30 de septiembre de 2020 (rec. núm. 768/2019) que se había apartado de la doctrina del TS. En dicho ATS, la cuestión casacional para la formación de jurisprudencia es precisamente:

Si el plazo de tres meses previsto por el artículo 209.2 LGT para el inicio del procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación únicamente a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de una procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; o, por el contrario, resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria, como ocurre en el caso particular con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

#### 2.9.13.7. Se modifica el artículo 11.1 de la Ley orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando

Aunque no se trata de una materia atinente estrictamente a la LGT, por coherencia con la regulación de las infracciones y sanciones, consideramos que conveniente insertarlo aquí. El cambio, operado por el artículo undécimo de la Ley 11/2021, se realiza con el objeto de que, con independencia del valor de los bienes, géneros o efectos objeto de contrabando, cuando se incurra en una de las conductas tipificadas como contrabando y la misma no sea constitutiva de delito, dicha conducta se califique como infracción administrativa, explicitándose, por motivos de seguridad jurídica, que dichas infracciones se pueden apreciar cuando concurra una conducta con cualquier grado de negligencia.

#### 2.9.14. Se introducen los apartados 6 y 9 en el artículo 233 («suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa»), renumerándose los apartados existentes. En concreto, se prevé la posibilidad de que el TEAR decida sobre la admisión a trámite de determinadas solicitudes de suspensión y se permite que la Administración tributaria pueda, en el caso de solicitudes de suspensión con dispensa de garantías o con garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, y siempre que la deuda se encuentre en periodo ejecutivo, continuar las actuaciones, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si aquella finalmente fuese aceptada

El artículo decimotercero.veintitrés de la nueva ley, a través de la adición de dos nuevos apartados al artículo 233 de la LGT, otorga cobertura legal a dos preceptos que hasta

ahora tenían mero rango reglamentario, si bien con alguna matización ulterior en su contenido. El añadido del nuevo apartado 6 del artículo 233 de la LGT (hasta ahora contenido en el art. 46.1 del RD 520/2005, de 13 de mayo) constituye un nuevo ejemplo –otro más– de medida adoptada para contrariar la doctrina jurisprudencial consolidada del TS, al rechazar que el Tribunal Económico-Administrativo pudiese en estos casos adoptar un acuerdo de inadmisión de la solicitud de suspensión (en lugar de un acuerdo de desestimación de dicha solicitud, entrando en el fondo del asunto). La STS de 21 de diciembre de 2017 (rec. núm. 496/2017) traía causa de un litigio donde el contribuyente impugnó ante el TEAC la liquidación girada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de la AEAT en concepto de «tarifa exterior-comunidad» de los ejercicios 2011 a 2013, por importe de 767.044,29 euros y, al tiempo de interponer la reclamación, presentó escrito interesando la suspensión de dicho acto sin prestar garantía, alegando que su ejecución podría irrogarle perjuicios de imposible o difícil reparación como, a su juicio, se desprendía de las cuentas anuales del ejercicio 2013, que adjuntaba, respecto de las que el importe de la deuda supondría el 133 % del patrimonio neto, el 180 % de los gastos de personal, el 300 % del inmovilizado, el 400 % de la tesorería y el 756 % del resultado contable. Asimismo, aportó certificado de dos entidades de crédito denegando el aval solicitado. El TEAC, en Resolución de 23 de julio de 2015, inadmitió a trámite la solicitud, de conformidad con lo previsto en el artículo 46.4 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RRVA), porque, «a la vista de las alegaciones y de los documentos aportados, no apreciaba el carácter de irreparabilidad o difícil reparación de los perjuicios invocados» (FJ 3.º). Interpuesto el oportuno recurso contencioso-administrativo ante la AN, se alegó en la demanda que el TEAC había adoptado su decisión sin respetar el procedimiento establecido porque, en virtud del apartado cuarto.4.2.3 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la AEAT, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los tribunales económico-administrativos y la AEAT (RSEH, BOE de 3 de enero de 2006), en relación con el artículo 46.3 del RRVA, antes de rechazarla debió requerirle para que subsanara el supuesto déficit probatorio detectado en su solicitud de suspensión, razón por la cual la omisión de tal trámite determinaba, en opinión del contribuyente, la nulidad de la resolución de inadmisión. En el seno del propio recurso contencioso-administrativo ante la AN, el recurrente solicitó la suspensión sin garantías de la resolución recurrida, pero la sentencia rechazó dicho planteamiento, puesto que «la petición de suspensión debe hacerse a instancia de parte, el escrito debe tener un contenido mínimo predeterminado, y a este escrito deben acompañarle aquellos documentos en que la parte base las circunstancias concurrentes que justifican su petición» (FJ 6.º), concluyendo que, al ser el procedimiento para sustanciar una petición de suspensión ante el TEAC, un procedimiento seguido a instancia de parte, las peticiones realizadas por el interesado y los documentos en los que base sus peticiones tienen que aportarse por la parte, sin que su omisión, o la falta de carga probatoria que tengan dichos documentos presentados, deba ser subsanada a instancia del propio Tribunal Económico-Administrativo.

El recurso de casación ante el TS se interpuso porque antes de inadmitir la petición de suspensión, y a juicio del recurrente, debió requerirse la subsanación de las supuestas carencias apreciadas en la misma, razón por la cual la omisión de dicho requerimiento de subsanación intoxicó jurídicamente la inadmisión decretada, pues esta fue acordada obviando un trámite básico y trascendental del que se prescindió. La ineludible necesidad de proceder a practicar un requerimiento de subsanación con carácter previo a decidir la inadmisión se infería con claridad para el contribuyente de los siguientes preceptos:

- a) Del artículo 2.2 del RRVA, que incluye una taxativa y genérica regla que obliga a requerir la subsanación de los defectos apreciados en la primitiva petición.
- b) Del artículo 46.3 del RRVA, al que debió prestar su atención la AN, en lugar de a los artículos 43 y 44 del RRVA, relativos a la suspensión automática o a la garantizada con otras cauciones, respectivamente. El citado artículo 46.3 dispone que, examinada la solicitud, se procederá en su caso a la subsanación prevista en el artículo 2.2 del mismo texto reglamentario.
- c) Del apartado cuarto.4.2.3 del RSEH, con arreglo al que, cuando se aprecie en la solicitud o en la documentación que la acompañe la existencia de defectos distintos del que indica el apartado cuarto.4.2.2 (solicitudes de suspensión no vinculadas a reclamación alguna), se requerirá al interesado para que proceda a la subsanación en el plazo de 10 días. Y ello porque el RSEH es una norma de obligado cumplimiento para la Administración y los tribunales económico-administrativos, como se deduce de su artículo 3.

El TS resolvió la cuestión realizando unas valiosas acotaciones al contenido de la propia resolución del TEAC por el que se rechazaba la solicitud de suspensión:

1. Tanto el RRVA (artículo 46.4, primer párrafo) como la RSEH (apartado cuarto.4.2.4, primer párrafo) determinan que, subsanados los defectos o sin trámite de subsanación cuando no sea necesario, la solicitud debe ser inadmitida si de la documentación acompañada no puede deducirse la existencia de los perjuicios de difícil o imposible reparación (el primero de los preceptos habla de «indicios»).

2. La primera observación que cabe hacer es que tal forma de resolver no es la ajustada a la razón de decidir. Las resoluciones de inadmisión rechazan la solicitud, sin juzgar el fondo de la misma, porque se incumplen presupuestos o requisitos que condicionan su estudio y decisión. No ha lugar a pronunciarse porque no concurren las circunstancias a las que el ordenamiento jurídico sujeta el pronunciamiento de una decisión sobre el fondo o el interesado ha incumplido las cargas que dicho ordenamiento le impone para que un órgano, en este caso económico-administrativo, considere su solicitud. Basta la lectura del artículo 239.4 LGT para comprobar que una resolución de inadmisión no es el vehículo adecuado para rechazar, en cuanto al fondo, una solicitud de suspensión por no acreditarse con la prueba practicada la concurrencia de los requisitos que permitirían acceder a la misma.

3. Esta distinción está presente en nuestra jurisprudencia, que ha afirmado la necesidad de diferencia entre las fases de admisión y de decisión, reservando a esta última la valoración de la capacidad de la ejecución para causar perjuicios de difícil o imposible reparación (sentencias de 20 de noviembre de 2014 [casación 4341/2012; ES:TS:2014:4685], FJ 4.º; 19 de febrero de 2016 [casación 1852/2014; ES:TS:2016:550], FJ 4.º; y 24 de febrero de 2016 [casación 1301/2014; ES:TS:2016:695, FJ 3.º]). Es verdad que esta jurisprudencia, de forma implícita, admite una decisión de inadmisión cuando de la documentación aportada no se obtengan «indicios» de los perjuicios alegados (expresión que es la utilizada por el RRVA, no por la RSEH). Pero un análisis más detenido del marco normativo y de los parámetros utilizados para resolver por los órganos económico-administrativos conducen a este tribunal a precisar su jurisprudencia, indicando que en tales supuestos la decisión debe ser también de desestimación en cuanto al fondo. Las razones que abonan esta conclusión son las siguientes:

(i) La operación a desarrollar es la misma en todo caso. La valoración de si la documentación presentada ofrece «indicios» (expresión del RRVA) de que la ejecución vaya a causar perjuicios irreparables o de difícil reparación, o que de ella no puede deducirse su «existencia» (expresión de la RSEH), o que no acredita su producción es siempre de la misma sustancia: se trata de valorar la prueba y de concluir si concurre el presupuesto al que la norma condiciona la suspensión.

(ii) Por definición, cuando se trata de apreciar si la ejecución puede causar daños de la repetida naturaleza, ha de operarse siempre con indicios, pues nunca puede existir prueba directa de las circunstancias resultantes de un hecho que todavía no se ha producido: la ejecución.

4. La diferencia, por lo demás, no es meramente nominalista («inadmisión» versus «desestimación»), pues la regulación sobre la suspensión en la vía económico-administrativa anuda consecuencias bien distintas a una decisión y otra:

(i) La admisión a trámite produce efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud, quedando automáticamente suspendido todo procedimiento de recaudación hasta que el tribunal se pronuncie sobre el fondo, concediendo o denegando la suspensión (artículo 46.4 RRVA, segundo párrafo, y apartados cuarto.4.2.5, párrafo primero, y cuarto.4.2.6, párrafo segundo, ambos de la RSEH).

(ii) Por el contrario, mediante la inadmisión a trámite se tiene por no presentada la solicitud de suspensión a todos los efectos, determinando la inmediata reanudación del procedimiento de recaudación, considerándose no producida la suspensión cautelar vigente durante la tramitación de la solicitud (artículo 46.4 RRVA, párrafo tercero, y apartado cuarto.4.2.5 RSEH, segundo párrafo).

5. Siendo así, al inadmitir por inexistencia o falta de acreditación de los perjuicios irreparables o de difícil reparación una solicitud de suspensión, se está anudando a una resolución que es materialmente de fondo las consecuencias jurídicas que

el ordenamiento prevé solo para aquellas decisiones que rechazan la petición en trámite liminar.

6. Ante esta situación, a este Tribunal Supremo se le abren dos vías:

(i) bien poner en tela de juicio la legalidad de tales previsiones reglamentarias por su oposición al artículo 239.4 LGT, incurriendo en *ultra vires*, con las consecuencias inherentes a tal constatación;

(ii) bien, acudiendo al principio de interpretación conforme y de conservación de los componentes normativos del ordenamiento jurídico, realizar una exégesis de tales normas reglamentarias que las acorde con la ley.

7. Para rectificar la constatada anomalía, esta sala considera suficiente con acudir a esta segunda vía. De este modo, allí donde el RRVA y la RESH determinan que la solicitud de suspensión debe ser inadmitida cuando se tenga por no acreditada con la documentación adjuntada la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, debe entenderse que la decisión debe adoptar la forma de desestimación, previa admisión a trámite de la solicitud, con las consecuencias que dichas normas reglamentarias anudan a una resolución de tal naturaleza.

8. En definitiva, el artículo 46.4 RRVA y el apartado cuarto.4.2.5 RSEH deben interpretarse en el sentido de que, subsanados los defectos o cuando no sea necesaria la subsanación, el órgano económico-administrativo llamado a resolver la solicitud de suspensión considere que de la documentación presentada no puede deducirse la existencia de los perjuicios de imposible o difícil reparación alegados, la solicitud debe ser admitida a trámite y desestimada en cuanto al fondo.

Para concluir, en su FJ 6.º, que lo oportuno jurídicamente debió ser la adopción del acuerdo de inadmisión de la solicitud de suspensión, en lugar de un acuerdo de desestimación de dicha solicitud, entrando en el meollo de la misma:

1. Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales y reglamentarios concernidos en este litigio.

2. En particular, el artículo 46 RRVA, apartados 3 y 4, y los apartados cuarto 4.2.3 y cuarto 4.2.4 RSEH deben ser interpretados en el sentido de que: Cuando, solicitada en la vía económico-administrativa la suspensión de la ejecución del acto reclamado sin presentación de garantías, o con dispensa parcial de las mismas, porque la ejecución puede causar al interesado perjuicios de difícil o imposible reparación, y el órgano llamado a resolver considera que con la documentación aportada (que no presenta defecto alguno susceptible de subsanación o cuyos defectos ya han sido subsanados) no se acredita, ni siquiera indiciariamente, la posible causación de esa clase de daños, no procede abrir un incidente de subsanación para solventar esa deficiencia probatoria, sino admitir a trámite la solicitud y desestimarla en cuanto al fondo.

Con la nueva regulación, se trata de circunvalar esa jurisprudencia del TS. El TEAR, ahora ya por disposición legal, no reglamentaria, podrá decidir sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en los actos con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación o en aquellos casos en los que la suspensión se solicitase por posible existencia de error aritmético, material o de hecho con dispensa de garantía. En este segundo supuesto, la nueva norma matiza lo dispuesto hasta ahora en el reglamento señalando que el tribunal inadmitirá la solicitud cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión u obrante en el expediente administrativo la existencia de indicios de esos perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia del error aritmético, material o de hecho y sin necesidad alguna de solicitar en tal sentido informe al órgano de recaudación competente (hasta ahora, el art. 47.1 del RD 520/2005 preveía la existencia de dicho informe). El TEAR, por lo tanto, podrá decidir por sí mismo sobre la procedencia de la suspensión e inadmitir de plano las solicitudes. También se otorga rango legal a la posibilidad de que la AEAT continúe con sus actuaciones cuando la deuda se encontrase en periodo ejecutivo. En definitiva, se trata, sin más, de unas medidas de corte recaudatorio que, como ya señaló el Consejo de Estado, implican una «desnaturalización de la finalidad misma del instituto de la suspensión de la ejecución de las deudas tributarias [...]». Por ello se sugiere su reconsideración» (Dictamen 279/2020, p. 40).

#### 2.9.15. Se introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 260 («recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario»)

El artículo decimotercero.veinticuatro de la nueva Ley 11/2021 reconoce en la normativa general tributaria la doctrina recogida en la STJUE de 15 de mayo de 1997 (caso Textilwerke Deggendorf GmbH [TWD] contra Comisión de las Comunidades Europeas y República Federal de Alemania, asunto C-355/95), según la cual no pueden concederse nuevas ayudas estatales individuales a una empresa que tenga pendiente de cumplir una obligación de reintegro derivada de una decisión de la Comisión Europea. El referido apartado 4 señala a estos efectos que:

No podrán disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas estatales según el ordenamiento comunitario quienes hubieran percibido ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles con el mercado interior, con una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión, hasta que tales ayudas no se hayan reembolsado.

#### 2.9.16. Se modifica el apartado 4 de la disposición adicional sexta («número de identificación fiscal»)

Con el fin de mejorar la gestión de los censos tributarios, se da nueva redacción al régimen de revocación del NIF para que las entidades inactivas con número revocado no puedan reali-

zar inscripciones en ningún registro público ni otorgar escrituras ante notario, a excepción de los trámites indispensables o imprescindibles para la cancelación de la correspondiente nota marginal. En tal sentido, se introducen cambios en la Ley del notariado (arts. 23 y 24 de la Ley del notariado, de 28 de mayo de 1862), previendo expresamente la obligación de incluir el NIF en la escritura pública por la que se cree o constituya cualquier tipo de entidad jurídica y se prevé asimismo un sistema automatizado mediante el cual el Consejo General del Notariado facilitará a la AEAT la identificación de aquellas entidades con NIF revocado que hubieran pretendido otorgar un documento público, con el fin de mejorar el control efectivo de estas entidades, evitando así situaciones de potencial fraude fiscal.

2.9.17. Se otorga nueva redacción a los apartados 1 y 2 de la disposición adicional decimoctava («obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero») para incluir la información sobre las criptodivisas o monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular o se tenga la condición de beneficiario o sobre las que se ostente poder de disposición. Asimismo, se determina el régimen de infracciones y sanciones aplicable al incumplimiento de esta obligación

Dicha disposición adicional decimoctava de la LGT fue introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, relativa a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. De esta manera, las criptodivisas también habrán de ser objeto de declaración informativa por parte de su titular, beneficiario o autorizado, determinándose las sanciones asociadas al incumplimiento de la nueva obligación (multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros, siendo la sanción de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración hubiese sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración). La nueva norma establece así respecto de las criptomonedas un doble control. Por un lado, las nuevas obligaciones de información que se establecen en la disposición adicional decimotercera de la LIRPF, que recae sobre las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros. Por otro, la obligación que pesa sobre el propio titular, beneficiario o autorizado de aquellas monedas virtuales radicadas en el extranjero, quien deberá informar cumplimentando el modelo 720. La exposición de motivos de la nueva ley considera que:

Una vez transcurridos más de cinco años desde la entrada en vigor 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, que introdujo la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, resulta necesario ajustar su contenido a las nuevas circunstancias existentes en el mundo económico. A tal fin, se introduce la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero.

Lo que resulta increíble es que se desaproveche la nueva regulación para revertir y corregir el elenco de medidas represivas contenidas en la Ley 7/2012, dada su flagrante ilegalidad por vulneración del derecho de la UE y la CE. La lucha contra el fraude fiscal también exigiría corregir unos excesos punitivos que generan desafección y alarma social. La promulgación de la nueva ley debería haber servido para corregir los evidentes desatinos en los que incurrió 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, al introducir toda una batería de medidas tendentes a combatir la evasión fiscal, tal y como aclaraba su exposición de motivos señalando sin recato alguno lo siguiente:

Esta ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude<sup>370</sup>.

La evidente desmesura que tal afirmación encerraba («colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude») respecto de los bienes situados en el exterior supuso el establecimiento de tres elementos fundamentales:

- a) Una obligación de declarar esos bienes y derechos radicados fuera de España, incorporada en la disposición adicional decimioctava de la LGT, de nuevo cuño, que se cumple a través del citado modelo 720.
- b) El establecimiento de sendas normas especiales en el IRPF y el IS para que los bienes no consignados en la declaración informativa anterior pasen a considerarse como ganancias patrimoniales no justificadas, con el añadido de la llamada «imprescriptibilidad» para las mismas.

<sup>370</sup> Así lo señalaron abiertamente distintos grupos parlamentarios en el trámite de enmiendas en el Congreso de los Diputados. *Vid.* por ejemplo, la enmienda número 127 de Ciudadanos (Boletín de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, 15 de enero de 2021, p. 157).

- c) El establecimiento de un régimen punitivo específico que contempla sanciones por el incumplimiento de la obligación formal de información, así como el agravamiento de las sanciones por falta de ingreso que se deriven de la regularización de las ganancias no justificadas a las que acaba de aludirse.

Además, dicha ley introdujo una novedosa disposición adicional decimoctava en la LGT por la que se imponía otra obligación tributaria de carácter informativo o formal, cuya finalidad no era sino la obtención de información respecto de bienes y derechos de contenido económico ubicados o gestionados en el extranjero, titularidad de personas físicas o jurídicas residentes en España. En desarrollo de dicha previsión, se añadieron al Reglamento general de gestión e inspección y de aplicación de los tributos tres nuevos artículos: el 42 bis, relativo a la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; el 42 ter, atinente a la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero; y el 54 bis, por el que se regulaba la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos situados en el extranjero. El marco normativo se completó con la aprobación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprobó el modelo 720 de la mencionada declaración informativa sobre bienes y derechos radicados en el extranjero, y en la que se determinaba el lugar, forma, plazo y procedimiento para su presentación. De esta manera, están obligados a presentar la referida declaración tributaria (modelo 720) las personas físicas o entidades residentes en España, incluidos los obligados tributarios residentes en los territorios forales de País Vasco y Navarra. Las consecuencias sancionadoras aparejadas a la falta de presentación de la declaración de bienes y derechos ubicados en el extranjero, o de su presentación extemporánea, así como de su incorrecta cumplimentación, son extraordinariamente graves para todos aquellos contribuyentes obligados a declarar, y no solo por la vía de la sanción directa asociada al referido incumplimiento formal. Efectivamente, el incumplimiento de la obligación de información se califica de infracción tributaria muy grave. En el caso del incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero, o sobre bienes inmuebles o derechos sobre los mismos, la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado que, según su clase, hubiera debido incluirse en la declaración, o que hubiera sido aportado de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros. En caso de que la declaración se presente con el contenido correcto, pero extemporáneamente, las sanciones por cada dato o conjunto de datos sufren importantes reducciones hasta una sanción mínima de 1.500 euros. Además, la falta, defecto o presentación extemporánea de la declaración informativa comporta una consecuencia específica de orden inequívocamente liquidatorio, pero con un claro componente punitivo, ya que los bienes o derechos situados en el extranjero no declarados o declarados errónea o extemporáneamente pueden llegar a ser considerados por la Inspección como ganancias patrimoniales no justificadas, sobre la base de la mera ficción jurídica de que se adquirieron con renta no declarada, incluso aunque pudiese probarse fehacientemente que ya pertenecían al contribuyente en

periodos prescritos, estableciéndose además una regla especial de imputación temporal para las mismas. Se conoce comúnmente a esta regla como la «imprescriptibilidad» de las ganancias patrimoniales no justificadas, derivadas de bienes o derechos radicados en el extranjero no declarados correcta y tempestivamente en la declaración informativa modelo 720 que el contribuyente debería haber presentado (arts. 39.2 de la LIRPF y 121 de la LIS). Además, las graves consecuencias en la imposición personal, por aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF, y la imposición de una sanción agravada del 150 % sobre la cuota resultante, no se reducen o atemperan en el caso de la presentación voluntaria extemporánea de la reiterada declaración informativa modelo 720, en cuanto dichas consecuencias se aplican, por la AEAT, tanto en el caso de una ausencia total de declaración como en todos aquellos supuestos de una presentación extemporánea y voluntaria, sin que se haya previsto modulación legal alguna asociada a la regularización voluntaria del incumplimiento inicial. Cabe añadir que la DGT solo considera como causa excluyente de la sanción del 150 % si, además del modelo 720 extemporáneo, también se presenta una declaración de IRPF que regularice, como ganancia patrimonial no justificada, el valor íntegro de los bienes y derechos incluidos en el 720 presentado fuera de plazo. En este último caso, en lugar de la sanción del 150 %, se aplicaría el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT (Consulta de la DGT V1434/2017, de 6 de junio).

La solución por la que optó la Ley 7/2012 fue claramente desproporcionada. Una completa desmesura, con quiebra grave de los principios rectores del TFUE o los constitucionales de seguridad, irretroactividad, igualdad y capacidad económica, en beneficio de la mera comodidad administrativa en el aprovechamiento del arsenal de medidas antielusivas, existiendo en estos momentos un procedimiento de infracción contra el Reino de España, promovido por la Comisión Europea, en relación con esta declaración de bienes y derechos radicados en el extranjero (dictamen motivado al amparo del artículo 258 del TFUE/ infracción n.º 4330, de 15 de febrero de 2017, y suscrito por el Comisario Pierre Moscovici) y sobre el que en breve habrá de pronunciarse el Tribunal de Luxemburgo. La Comisión Europea ha entendido, con pleno conocimiento de causa, que la normativa española es contraria al TFUE, en particular, a la libre circulación de capitales, al establecer una obligación que se proyecta exclusivamente respecto a los bienes y derechos ubicados fuera de España y lleva aparejado un régimen sancionador específico, doblemente represivo, constituido, por un lado, por las propias sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación de información y por las sanciones agravadas sobre las cuotas tributarias resultantes de las regularizaciones administrativas basadas en bienes y derechos en el extranjero no incluidos en la declaración informativa y, por el otro, por la propia imprescriptibilidad de la obligación tributaria, razón por la cual el propio dictamen de la Comisión concluye señalando literalmente lo siguiente:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 258, párrafo primero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [...] el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE.

Desde luego, hubiera sido ocasión más que propicia la nueva ley para asumir con humildad los errores y corregir todos esos excesos, pero, lejos de eso, nada se ha previsto en tal sentido, con los efectos consabidos que tendrá luego la devolución de las millonarias cantidades cobradas ilegalmente por responsabilidad del Estado legislador (cuando el TJUE condene al Reino de España por el evidente desafuero de una legislación contraria a los más elementales principios comunitarios y constitucionales). Y, puestos a preguntarse, ¿no es eso también un fraude tributario aunque de signo inverso? ¿No habría de lucharse también contra el menoscabo que comportarán unas devoluciones dignas de mejor causa, recapitulativas del oprobio que implica la ejecución de leyes absolutamente contrarias al ordenamiento jurídico? Habrá que suponer también, por supuesto, que ninguna responsabilidad personal se derivará para los dirigentes e impulsores políticos que adoptaron esas decisiones ilegales. Y así parece refrendarlo implícitamente la nueva ley haciendo mutis por el foro respecto de unas medidas que nos colocaban, más que «a la vanguardia de la lucha contra el fraude fiscal», como rezaba la exposición de motivos de la Ley 7/2012, al frente de un clamoroso oprobio jurídico de magnitudes todavía desconocidas. Además, no puede alegarse aquí desconocimiento imprudente o inadvertencia por parte de los poderes públicos, pues las afirmaciones contenidas en la denuncia formulada por la Comisión contra nuestro país no se hacían precisamente a humo de pajas, toda vez que, respecto de esa imprescriptibilidad establecida por el artículo 39.2 de la LIRPF como restricción a la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios, el TJUE ya se había pronunciado en varios de sus antecedentes, algunos años antes, con idéntica conclusión de condena por violación de las reglas contenidas en el TFUE. Existía, por lo tanto, un claro cuerpo doctrinal que exigió haber pensado las cosas de otro modo y huir de decisiones manifiestamente ilegales<sup>371</sup>. Efectivamente, en la STJUE de 11 de junio de 2009, dictada en los asuntos acumulados n.º C-155/08 y C-157/08 (caso X y E. H. A. Passenheim-van Schoot contra Staatssecretaris van Financiën), se examinaba el caso de una normativa establecida en Países Bajos en relación con el impuesto sobre sucesiones que fijaba un plazo de prescripción de cinco años para los bienes y derechos ocultados a la Hacienda pública, pero que ampliaba ese plazo a 12 años cuando esos mismos bienes y derechos procedían de otro Estado miembro de la UE. El TJUE señaló que una normativa como la controvertida violaba los principios de libre prestación de servicios y de libertad de movimiento de capitales, al constatar que dificultaba las prestaciones de servicios entre Estados miembros<sup>372</sup>. Posteriormente, en Sentencia de

<sup>371</sup> Y así lo advirtió tempranamente la doctrina, con escaso éxito, por cierto. *Vid.* al respecto Sánchez Pedroche (2016, pp. 53 y ss.).

<sup>372</sup> STJUE de 11 de junio de 2009:

32. A este respecto, procede recordar que el artículo 49 CE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro (véanse, en particular, las Sentencias de 28 de abril de 1998, Safir, C-118/96, Rec. p. I-1897, apartado 23; de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 23; y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apartado 81). 33. Además,

15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10 (caso Olivier Halley, Julie Halley y Marie Halley contra Belgische Staat), el TJUE abundó en esta misma cuestión, analizando la normativa del impuesto sobre sucesiones belga, que establecía con carácter general un plazo de dos años para la prescripción de las acciones dirigidas a la valoración de bienes sometidos a tasación (bienes radicados en Bélgica) en caso de infravaloración por los declarantes, mientras que dicho plazo se ampliaba hasta los 10 años cuando dicha infravaloración se refería a bienes no sujetos a tasación (esto es, los bienes situados fuera de Bélgica). Se cuestionaba, en este caso, si el precepto denunciado era compatible con los artículos 26, 49, 63 y 65 del TFUE, habida cuenta de que el plazo de prescripción del impuesto sobre sucesiones adeudado por las acciones nominativas era de dos años si la sede de la dirección efectiva de la sociedad se hallaba en Bélgica, mientras que este plazo prescriptivo se ampliaba a 10 años si esa sede de la dirección efectiva de la sociedad no se ubicaba en Bélgica. Y, nuevamente, el TJUE reconoció que el mencionado precepto invadía la esfera de la libre circulación de capitales, con vulneración de los tratados fundacionales<sup>373</sup>.

---

constituyen en particular restricciones a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, las medidas impuestas por un Estado miembro que puedan disuadir a sus residentes de solicitar préstamos o realizar inversiones en otros Estados miembros (véase, en particular, la Sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 18) [...] 35. Si, al someter las facultades de imposición de las autoridades tributarias a un plazo máximo para efectuar la liquidación complementaria, la legislación neerlandesa ha querido conceder a los contribuyentes residentes en los Países Bajos cierta seguridad jurídica en cuanto a sus obligaciones tributarias, esta solo se obtiene, en lo que respecta a los activos y rendimientos procedentes de otro Estado miembro, después de doce años, en vez de cinco años. 36. Esta diferencia de trato dependiendo de la localización de los activos procedentes del ahorro no desaparece por el hecho, señalado por los Gobiernos neerlandés y belga, de que el contribuyente se encuentre todavía en disposición de declarar a la Hacienda pública los activos que posee en el extranjero y los rendimientos que de ellos obtiene. 37. Efectivamente, basta con señalar que, en lo que respecta a los activos o rendimientos nacionales, como admitió el Gobierno neerlandés en la vista, el plazo para efectuar la liquidación complementaria no se amplía en caso de ocultación a la hacienda pública. Así ocurre con los activos o rendimientos nacionales que no se poseen en una cuenta bancaria o no proceden de tal cuenta y que, por tanto, al no existir obligación de informar sobre ellos a la hacienda pública, no se le han declarado. De ello resulta que, cuando un contribuyente no declara dichos activos o rendimientos nacionales a la Hacienda pública, obtiene al cabo de cinco años la certeza de que ya no serán objeto de imposición, mientras que, en caso de no declarar los activos o rendimientos procedentes de otro Estado miembro, tal certeza solo se produce al cabo de doce años.

<sup>373</sup> STJUE de 15 de septiembre de 2011:

23. En cuanto a la legislación controvertida en el litigio principal, se desprende de la resolución de remisión que esta legislación conduce a que se establezca una distinción por lo que se refiere al plazo de prescripción para la valoración de acciones nominativas, a efectos de tributación de una sucesión, en función de la ubicación de la sede de la dirección efectiva de la empresa emisora, habida cuenta de que el plazo de prescripción para la valoración de las acciones emitidas por una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en Bélgica es de dos años, mientras que, cuando las acciones se poseen en una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, dicho plazo de prescripción es de diez años. 24. Pues bien,

Por lo tanto, y como acaba de señalarse, el TJUE ya había tenido ocasión de examinar la aplicación de los principios comunitarios en casos similares al que representaba el modelo 720 español, particularmente, la concurrencia de la necesaria proporcionalidad a supuestos de establecimiento de plazos de prescripción ampliados en relación con la liquidación de las obligaciones tributarias de los bienes y derechos situados en el exterior respecto de los aplicables para las mismas liquidaciones cuando se referían a bienes y derechos radicados en el territorio del Estado miembro en cuestión (recordemos que nunca se ha regulado un plazo de prescripción ilimitado, como el establecido por el vigente art. 39.2 de la LIRPF). Con esta rotundidad se manifestaba el TJUE en su Sentencia de 11 de junio de 2009:

62. Para apreciar si una normativa como la controvertida en el litigio principal no va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles tributarios y luchar contra el fraude fiscal hay que distinguir dos hipótesis.

63. La primera hipótesis corresponde a una situación en la que los elementos imponibles en un Estado miembro y situados en otro Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias del primer Estado miembro y estas no disponen de indicio alguno sobre la existencia de dichos elementos que permita emprender una investigación. En este caso, ese primer Estado miembro se encuentra imposibilitado de dirigirse a las autoridades competentes del otro Estado miembro con el fin de que estas le transmitan la información necesaria para la correcta liquidación del impuesto.

64. Puesto que el artículo 2.º de la Directiva 77/799 solo permite a las autoridades de un Estado miembro dirigirse a las autoridades competentes de otro Estado miembro con relación a un caso concreto, las autoridades fiscales del primer Estado miembro que no dispongan de indicio alguno respecto a la existencia de elementos imponibles situados en ese otro Estado miembro solo estarán en condiciones de realizar una investigación si se les comunica previamente información sobre la existencia de esos elementos, ya sea por el otro Estado miembro, en particular mediante un sistema automático de intercambio de información como el establecido en el artículo 9.º de la Directiva 2003/48, ya sea por el propio contribuyente o por terceras personas.

65. Contrariamente a lo que sostiene la Sra. Passenheim-van Schoot, el hecho de que un Estado miembro no tenga acceso a la posibilidad de intercambio automático de información prevista en el artículo 3.º de la Directiva 77/799 para obtener

---

la aplicación de un plazo de prescripción superior a los herederos titulares de acciones de una sociedad cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro distinto al Reino de Bélgica puede tener por consecuencia disuadir a los residentes belgas de invertir o de mantener las inversiones en activos situados fuera de dicho Estado miembro, dado que sus herederos se encontrarán durante más tiempo con la incertidumbre de poder ser objeto de una liquidación tributaria complementaria. 25. Por consiguiente, dicha legislación nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE, apartado 1.

los datos bancarios de sus contribuyentes no basta por sí solo para privar a este Estado miembro de la facultad de aplicar a dichos contribuyentes un plazo distinto para la liquidación complementaria, dependiendo de que sus activos procedentes del ahorro se posean en ese mismo Estado miembro o en otro Estado miembro. Efectivamente, al atribuir a los Estados miembros la responsabilidad de establecer un mecanismo regular y automático de intercambio de información para las categorías de casos que aquellos deben determinar en el procedimiento de consulta regulado en el artículo 9.º de esta misma directiva, dicho artículo 3.º se limita a prever la facultad de un Estado miembro de dirigirse a otros Estados miembros con el fin de establecer tal mecanismo, cuya realización depende por tanto de la decisión de esos otros Estados miembros.

66. Cuando los elementos imponibles situados en un Estado miembro se han ocultado a las autoridades tributarias de otro Estado miembro y estas no disponen de indicio alguno sobre su existencia que permita iniciar una investigación, la cuestión de si la aplicación por este último Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria constituye un medio proporcionado en relación con el objetivo de garantizar el respeto de las disposiciones tributarias no depende en modo alguno, por tanto, de si este plazo corresponde al lapso de tiempo necesario para obtener la información del Estado miembro en el que se poseen estos elementos imponibles.

67. Dado que, en un caso como este, al no haber datos que permitan iniciar una investigación, está descartado recurrir a un mecanismo de intercambio de información, debe considerarse que la concesión a las autoridades tributarias de un plazo mayor para liquidar el impuesto cuando se trata de elementos imponibles situados en otro Estado miembro no tiene por objeto procurar a dichas autoridades el tiempo necesario para obtener de ese otro Estado miembro la información sobre los elementos imponibles que se encuentran situados en él, sino únicamente establecer un periodo más largo durante el cual el posible descubrimiento de esos elementos imponibles todavía permita una liquidación complementaria en la medida en que la investigación iniciada a consecuencia de tal descubrimiento pueda conducir a esa liquidación complementaria antes de que expire este periodo.

68. Por otra parte, dado que la aplicación por un Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria en caso de elementos imponibles situados en otro Estado miembro, y con relación a los cuales las autoridades tributarias del primer Estado miembro no disponen de indicio alguno, no depende de la posibilidad de estas autoridades de obtener información de ese otro Estado miembro, tampoco es relevante saber si este último aplica el secreto bancario.

[...]

74. La segunda hipótesis corresponde a una situación en la que las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios sobre los elementos imponibles situados en otro Estado miembro que permiten iniciar una investigación.

En este caso, no puede justificarse la aplicación por ese primer Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria que no tenga por objeto específico permitir a las autoridades tributarias de este Estado miembro recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos impositivos de que se trate se sitúen en otro Estado miembro.

75. En efecto, como sostienen los recurrentes en el litigio principal, en efecto, cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799 o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos impositivos de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua.

76. Se desprende de cuanto precede que los artículos 49 CE y 56 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, cuando los activos procedentes del ahorro y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias de un Estado miembro, y estas no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación, dicho Estado miembro aplique para proceder a la liquidación complementaria un plazo que es mayor cuando estos activos se poseen en otro Estado miembro que cuando se poseen en el primer Estado miembro. A este respecto, carece de relevancia que ese otro Estado miembro aplique el secreto bancario.

En su Sentencia de 15 de septiembre de 2011, asunto C-132/10, Halley, también referida a una ampliación del plazo de prescripción, el TJUE consideró que la libre circulación de capitales se oponía a que se aplicase un plazo de prescripción extendido<sup>374</sup>. Debe desta-

<sup>374</sup> STJUE de 15 de septiembre de 2011:

33. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el plazo de liquidación en caso de que se oculten a las autoridades tributarias activos procedentes del ahorro o de rendimientos derivados de esos activos resulta que deben distinguirse dos hipótesis, la primera correspondiente a una situación en la que los elementos impositivos se han ocultado, y dichas autoridades no disponen de indicio alguno que permita emprender una investigación, y la segunda correspondiente a una situación en la que las autoridades tributarias disponen de información relativa a dichos elementos impositivos (Sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, Rec. p. I-5093, apartados 62 y 63). 34. En el asunto principal consta que las acciones nominativas de que se trata se mencionaron en las declaraciones de herederos, de manera que las autoridades tributarias del Estado miembro afectado disponen de información acerca de dichas acciones. La legislación controvertida en el litigio principal corresponde, por lo tanto, a la segunda hipótesis mencionada en el apartado anterior. 35. Pues bien, por lo que

carse, asimismo, la existencia de una diferencia importantísima entre la regulación asociada al incumplimiento del modelo 720 y las normas enjuiciadas por el TJUE en las sentencias antes mencionadas. Así, y frente a la rotunda imprescriptibilidad administrativa de la normativa española introducida en 2012, en los casos examinados y fallados por el TJUE simplemente se había alargado un poco el plazo de prescripción, tal y como ocurre, por cierto, en nuestro país con la propia prescripción penal, cuyos lapsos temporales prescriptivos son más amplios que el general de cuatro años existente en la vía puramente administrativa. Esta diferencia es relevante, pues la entidad o el *quantum* de esa ampliación del plazo prescriptivo se tiene muy presente por el TJUE como otro de los parámetros esenciales en la valoración de la proporcionalidad de la medida adoptada por la regulación nacional del respectivo país<sup>375</sup>. No es necesario recordar aquí que la imprescriptibilidad penal solo está prevista para delitos extraordinariamente graves, como los de lesa humanidad o genocidio, lo que resulta plenamente lógico, pues la prescripción del delito es la institución que regula los efectos del paso del tiempo para la subsistencia de la imperiosa necesidad de reacción penal, toda vez que ese transcurso temporal incide tanto en la disolución de la antijuridicidad material como en el propio decaimiento de las necesidades de prevención general o especial, sirviendo así a una política criminal útil para la convivencia. La propia jurisprudencia nacional ha enfatizado la conveniencia de la prescripción penal. Como señala la STS de 27 de junio de 1986, junto a

poderosas razones de política criminal y utilidad social, cuales son el aquietamiento que el transcurso del tiempo produce en la conciencia ciudadana, la aminoración, cuando no eliminación, de la alarma social producida, el palidecimiento de

---

respecta a esta segunda hipótesis, el Tribunal de Justicia ha declarado, en el apartado 74 de la Sentencia X y Passenheim-van Schoot, antes citada, que no puede justificarse la aplicación por un Estado miembro de un plazo ampliado para la liquidación complementaria que no tenga por objeto específico permitir a las autoridades tributarias de dicho Estado recurrir eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros y que se inicie desde el momento en que los elementos imposables de que se trate se sitúen en otro Estado miembro. [...] 40. Del conjunto de consideraciones anteriores resulta que procede responder a la cuestión planteada que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la legislación de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, que en materia de derechos de sucesión establece un plazo de prescripción de diez años para la valoración de acciones nominativas de una sociedad de la que el causante era accionista y cuya dirección efectiva está establecida en otro Estado miembro, mientras que ese mismo plazo es de dos años cuando la dirección efectiva está establecida en el primer Estado miembro.

<sup>375</sup> Así, en su Sentencia de 11 de junio de 2009, el TJUE afirmará lo que sigue:

69. En cuanto a la alegación de que el plazo para la liquidación complementaria previsto en el artículo 16, apartado 4, de la AWR se fijó arbitrariamente en doce años, es preciso señalar que, en la medida en que tal plazo se prolongue en caso de ocultación de elementos imposables a la Hacienda pública, no parece desproporcionada la opción de un Estado miembro por limitar temporalmente este plazo y por determinar este límite tomando como referencia el plazo aplicable para las diligencias penales en los casos de delito fiscal.

la resonancia antijurídica del hecho ante el efecto invalidador del tiempo sobre los acontecimientos humanos,

existen otras atinentes a «dificultades de acumulación y reproducción del material probatorio, y hasta grave impedimento en el acusado para hacer posible su justificación», encontrando apoyo el instituto prescriptivo en justificaciones «de todo tipo, subjetivas, objetivas, éticas y prácticas». Y en análogo sentido, la STS de 8 de febrero de 1995 razonará lo siguiente:

La institución de la prescripción en general –se dice en la STC 157/1990, de 18 de octubre (RTC 1990, 157)– encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica consagrado de manera expresa en el artículo 9.3 de la Constitución, puesto que en la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento de las relaciones jurídicas; desenvolvimiento que, en el ámbito del derecho penal, se completa y acentúa en el derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas.

El propio TS, en su Sentencia de 26 de mayo de 1994, alude a la clara vulneración del principio de proporcionalidad que se generaría con la supresión de la prescripción penal debido a la «aminoración de la alarma social producida, el palidecimiento de la resonancia antijurídica del hecho ante el efecto invalidador del tiempo sobre los acontecimientos humanos» (en este mismo sentido, las SSTS de 10 de junio de 1990, de 18 de junio de 1992 o de 26 de mayo de 1994). Es más, desde el punto de vista de la paz jurídica, el inicio del proceso penal por un acto tipificado ya prescrito no supondría sino una nueva alteración de la ya alcanzada, tal y como afirma la STS de 10 de febrero de 1989 cuando apostilla que «esa misma conciencia social se aquieta y pacifica [...] y la imposición de la pena en esas circunstancias supone un nuevo agravio, individual y colectivo». También el TC ha señalado lo cuestionable que resultaría «un sistema jurídico penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de los delitos y las faltas» (STC 157/1990) porque con la prescripción se asume que el desvalor social y jurídico que mereció en su momento un hecho concreto no puede mantenerse con la misma fuerza eternamente. De esta forma, la prescripción es considerada una circunstancia que modifica cualitativamente el contenido de injusto del delito, en cuanto que marca el límite temporal a la relevancia penal del hecho tipificado. Resulta paradójico, desproporcionado y plenamente contradictorio que la prescripción penal opere plenamente en nuestro ordenamiento jurídico (arts. 131, 133 y 135 del CP) y, por el contrario, no rija en la vía puramente administrativa para conductas merecedoras de un menor reproche social. Nótese que la prescripción penal del delito tiene una repercusión inequívoca en el ámbito procesal, pues su carácter sustantivo se asocia a la necesidad de su apreciación de oficio, aun cuando no se hubiera alegado como artículo de previo pronunciamiento antes de la apertura del juicio oral, estimándose posible su apreciación, incluso, en vía casacional. Es más, la prescripción penal no se erige en un instituto jurídico disponible por las partes, porque no se instituye en interés del presunto delincuente (aunque su verifica-

ción, ciertamente, le beneficie), sino de la sociedad, que decide no utilizar los mecanismos penales donde ha dejado de estimarlos necesarios. Pudiera decirse, incluso, que la prescripción se instaura en provecho de la comunidad, y que el inculpado se beneficia a pesar de ello. Por otra parte, el artículo 2.2 del CP únicamente acepta la aplicación retroactiva de las normas que regulan los plazos y condiciones de prescripción en aquellos supuestos en los que la nueva ley resulte más favorable, al reputarse inadmisibles la reapertura de los plazos de prescripción ya vencidos, atendidos los principios básicos del Estado de derecho (art. 9.3 de la CE).

La imprescriptibilidad administrativa instaurada desde finales del año 2012 vulnera claramente el principio constitucional de proporcionalidad que necesariamente debe existir entre el orden penal y el tributario. A este relevante extremo alude expresamente la jurisprudencia del TJUE considerándolo uno de los parámetros más significativos para dilucidar la validez jurídica de la medida adoptada por la normativa interna del país miembro de la UE. Con plazos legales de prescripción penal, como los contemplados actualmente en los artículos 131 y siguientes del CP, no es posible ya sostener la validez jurídica de dicha imprescriptibilidad administrativa. Quizá el legislador pudo regularlo de otra manera, optando en su momento por la propia imprescriptibilidad penal –pues la jurisprudencia del TC ha señalado la corrección de tal posibilidad<sup>376</sup>–, pero, existiendo plazos de prescripción en los delitos contra la Hacienda pública, resultaba de muy dudosa constitucionalidad y adecuación a la normativa europea la solución adoptada en 2012 por el legislador español. Debe finalmente reseñarse que, sobre la duración de la ampliación del plazo de prescripción, el TJUE ha indicado con claridad, en su Sentencia de 11 de junio de 2009, dictada en los asuntos acumulados C-155/08 y C-157/08, X y Passenheim, la medida o el límite en el que resultaría razonable esa ampliación de los plazos de prescripción, que no

<sup>376</sup> Las SSTC 255/1988, de 21 de diciembre; 83/1989, de 10 de mayo, y 203/1991, de 25 de diciembre, así lo apuntan. Pero, sin duda, son las SSTC 63, 64, 65, 66, 68, 69 y 70/2001, de 17 de marzo, las que recogen bien la doctrina del máximo intérprete de la Norma Fundamental:

La apreciación en cada caso de la concurrencia o no de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad criminal es una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los tribunales ordinarios y que carece, por su contenido, de relevancia constitucional [...] es al legislador a quien corresponde determinar, con plena libertad, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica (STEDH de 22 de junio de 2000 [TEDH 2000, 149], caso Coëme 146), así como los criterios de política criminal que estime idóneos y atendibles en cada caso concreto, el régimen jurídico, el sentido y el alcance de la prescripción de las infracciones. Y es en este sentido, en relación con el legislador, en el que puede afirmarse, sin riesgo de confusión, que la regulación de la prescripción es una cuestión de libre configuración legal, es decir, que queda deferida a la voluntad del legislador sin condicionamientos materiales que deriven de la Constitución. Su establecimiento no merma el derecho de acción de los acusadores (STEDH de 22 de octubre de 1996 [TEDH 1996, 47], caso Stubbings, 46 y ss.) ni las peculiaridades del régimen jurídico que el legislador decida adoptar (delitos a los que afecta, plazos de prescripción, momento inicial de cómputo o causas de interrupción) afectan, en sí mismas, a derecho fundamental alguno de los acusados.

sería otro que el propio plazo de prescripción correspondiente a las conductas tipificadas penalmente como delito.

Pero los graves problemas jurídicos que contenían las medidas represivas de lucha contra el fraude fiscal previstas por la Ley 7/2012 no se circunscribían a la vulneración del derecho de la UE, sino que también alcanzaban a principios constitucionales como el de irretroactividad de las normas sancionadoras. El artículo 9.3 de la CE establece una serie de principios jurídicos que contienen, como todo precepto constitucional, un mandato imperativo tendente a conformar la realidad social en un determinado sentido. Unos principios que ocupan la máxima posición en el ordenamiento jurídico y que son obligatorios para todos los poderes del Estado (legislador incluido) y los ciudadanos, siendo además de aplicación directa e inmediata a cualquier caso, proceso, procedimiento, expediente o situación. En tal sentido, no es menester recordar no resulta imprescindible que dichos mandatos sean recogidos o reiterados en ningún texto legal distinto de la CE, pudiendo servir de base incluso para fundar sobre ellos hasta el propio recurso de casación (art. 5.4 de la LOPJ), pues, como señaló un temprano pronunciamiento del TC:

La Constitución es una ley superior –criterio jerárquico– y posterior –criterio temporal–. Y la coincidencia de este doble criterio da lugar –de una parte– a la inconstitucionalidad sobrevenida y consiguiente invalidez, de las que se opongan a la Constitución, y –de otra– a su pérdida de vigencia a partir de la misma, para regular situaciones futuras, es decir, a su derogación. (STC 4/81, de 2 de febrero, y SSTC 10/81, de 6 de abril, y 67/82, de 15 de noviembre)

Nótese, además, cómo el TS, en Sentencia de 10 de mayo de 2007 (rec. núm. 63/2002), ha recordado que el establecimiento del plazo prescriptivo, en relación con las infracciones administrativas, constituye claramente una cuestión material referida al régimen sancionador y que, como tal, se encuentra limitada por la prohibición de la retroactividad constitucional<sup>377</sup>. La Ley 7/2012 fue publicada en el BOE de 30 de octubre de 2012, entrando en

<sup>377</sup> STS de 10 de mayo de 2007:

Cuarto. En esta sentencia [se refiere a la STS de 20 de febrero de 2007, recurso de casación núm. 6422/2001, citada en el FJ anterior] decíamos: «Esta sala tiene declarado, con base en el art. 25 de la Constitución, que el precepto aplicable a una infracción administrativa es la ley que está vigente en el momento de la comisión de infracción, habiéndose positivizado este criterio, para todas las infracciones administrativas en el nivel de la legislación ordinaria, por el art. 128.1 de la Ley 30/1992, según el cual será de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyen infracción administrativa» [...] La cuestión clave que ha de resolverse es la relativa a si las normas que regulan la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias pueden o no entenderse incluidas entre aquellas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias. La respuesta viene condicionada por el carácter sustantivo o simplemente procedimental que se asigne a la prescripción. Si tiene carácter sustantivo la aplicación de la retroactividad de la prescripción será preceptiva en aquellos casos

vigor (disp. final quinta) el 31 de octubre de 2012. Resulta evidente, por lo tanto, que, de los distintos grados de retroactividad a los que hace referencia la jurisprudencia del TC, nos encontramos ante una retroactividad de grado máximo, pues se aplica a rentas correspondientes a ejercicios ya prescritos. Es decir, sobre la base del artículo 39.2 de la LIRPF se vienen imputando a periodos impositivos vivos (generalmente, al último no prescrito) unas rentas obtenidas mucho antes de que se produjera la modificación normativa. Pero ni siquiera este grado de retroactividad máxima califica convenientemente lo que la Inspección practica en sus regularizaciones. En efecto, deberíamos «inventar» un nuevo grado de retroacción, al que podríamos denominar, quizá, siguiendo modismos actuales, «ultra-retroactividad», pues la AEAT viene regularizando aquello que no solo queda más allá del grado máximo de retroactividad, sino que ya estaba plenamente extinguido por la prescripción ganada. Es decir, obligaciones tributarias ya extintas por prescripción renacen a juicio de la AEAT por la simple falta de presentación del modelo 720 de 2012 o, lo que es aún más grave, por su presentación tardía, pero voluntaria, sin que esta haya sido siquiera requerida previamente por la Administración tributaria. Todo ello supone una gravísima vulneración jurídica, como ha confirmado el TC en su Sentencia de 23 de julio de 2016, en la que se declara la inconstitucionalidad del régimen establecido en el año 2011 por la Ley de economía sostenible, por el que se restringió el beneficio fiscal del que disfrutaban las llamadas *stock options*, condicionándolo a la sola existencia del incentivo si este no se hubiera concedido de manera anual y otorgándole efecto retroactivo desde el año 2004, es decir, consagrando legalmente una retroactividad de grado máximo que afectaba de lleno a ejercicios impositivos que ya estaban completamente prescritos. En los fundamentos ju-

---

en que resulte favorable. Por el contrario, si solo se le reconoce carácter procedimental regirá la norma de aplicación temporal del derecho, sin posibilidad alguna de retrotraer su eficacia a resoluciones adoptadas con anterioridad. Pues bien, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han afirmado la naturaleza material de la prescripción en la esfera de lo punitivo. Así el Tribunal Constitucional, en sus Sentencias 83/1989, de 10 de mayo, 157/1990, de 18 de octubre, 12/1991, de 28 de enero, 62/2001, de 17 de marzo, y 63/2005, de 14 de marzo, mantiene que la prescripción de los delitos y faltas por paralización del procedimiento puede ser considerada como institución de naturaleza sustantiva o material. También así lo viene constantemente declarando la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo en reiteradas sentencias, entre las que basta citar las de 10 de marzo de 1993, 12 de febrero de 2002, 19 de noviembre de 2003 y 30 de marzo de 2004. Por otra parte, esta sala, en Sentencia de 22 de enero de 1991, de modo expreso declara que la aplicación del principio de retroactividad de la norma posterior más favorable al inculpaado se refiere no solo a la tipificación de la infracción y sanción, sino también al nuevo plazo de prescripción, si resulta ser inferior. Ante esta valoración de alcance de la prescripción hay que concluir que la retroactividad establecida en el art. 4.º 3 de la Ley 1/1998 es aplicable a la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias al integrarse en las normas sancionadoras sustantivas. Frente a la anterior no cabe alegar que las normas sobre prescripción suponen una plasmación concreta del principio general de seguridad jurídica y que afectan a cualesquiera relaciones y situaciones jurídicas entre el contribuyente y la Administración, pues todo ello no es óbice para que en relación con el derecho sancionador se apliquen los principios propios de esta materia.

rídicos 4.º, 5.º y 6.º de la referida sentencia se afirma con toda rotundidad la violación del artículo 9.3 de la CE y, por consiguiente, de los principios de legalidad, seguridad jurídica e irretroactividad<sup>378</sup>.

A todas las conclusiones mencionadas en los párrafos anteriores debe añadirse otra muy significativa: la vulneración del plazo de prescripción alcanza una especial relevancia

<sup>378</sup> STC de 23 de julio de 2016:

En este caso, todas las partes coinciden en que, en los ejercicios 2004 a 2010, estamos ante un supuesto de retroactividad de grado máximo, pues se afecta a situaciones jurídicas cuyos efectos ya se han consolidado (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11). La norma afecta a siete ejercicios fiscales que ya habían finalizado en el momento de su entrada en vigor (ejercicios 2004 a 2010), por lo que solo puede concluirse que su incidencia inmediata sobre el principio de seguridad jurídica es evidente, lo que permite anticipar que es susceptible de trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4 y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10). En efecto, en los casos de retroactividad propia, hemos reiterado que, como regla general, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente, de modo que debe examinarse si concurren «exigencias cualificadas del bien común» [STC 176/2011, FJ 5, con cita de las SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5 C) y 182/1997, de 20 de octubre, FJ 11 d)], pues solo en tal caso podrá concluirse la licitud de la disposición y, por tanto, el sacrificio de ese principio. Al respecto, hemos insistido en que dichas exigencias de interés general «deben ser especialmente nítidas cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo como el impuesto sobre la renta de las personas físicas» [STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13 A)], que es lo que acontece en este caso. 5. Constatado que, en los ejercicios 2004 a 2010, se produce una retroactividad de grado máximo, debemos examinar si concurre alguna razón que permita entender justificada la afectación que a la seguridad jurídica se ha producido, examinando el conjunto de circunstancias que concurren en el supuesto [...] La realidad de la crisis financiera, y sus devastadores efectos sobre las cuentas públicas, no permiten sin más tener por justificado cualquier grado de retroactividad por el mero hecho de que este pueda facilitar que se atajen economías de opción como las que refiere el escrito del abogado del Estado. Todo ello sin perjuicio de que lo que se controvierte en este caso no es la medida en sí, sino su efecto retroactivo, que extiende sus efectos desde el ejercicio de 2004, alcanzando de lleno ejercicios en los cuales la crisis financiera y después económica no había ni siquiera empezado [...] Ahora bien, ello no permite, sin más, que el legislador pueda anudar a una disposición una retroactividad de efectos tan amplios como la que aquí se enjuicia, pues ello convertiría el principio de seguridad jurídica en una mera ilusión o en un principio vacío de contenido [...] el efecto retroactivo de la norma afecta, también indiscriminadamente, a todo tipo de retribución mediante opciones sobre acciones, se haya constatado o no su uso torticero en la elusión de impuestos. Todo ello sin perjuicio de que el hecho de que la retribución mediante opciones sobre acciones pueda emplearse para eludir impuestos de forma contraria al ordenamiento jurídico, no es razón suficiente para avalar sin más una modificación retroactiva de su régimen, pues es evidente que cualquier instrumento o negocio jurídico –como un contrato de compraventa o la creación de una sociedad– puede ser empleado para eludir impuestos. Dicho de otro modo, si se aceptara como justificación suficiente la potencialidad defraudadora de esta modalidad retributiva, ello permitiría admitir virtualmente cualquier tipo de medida retroactiva, siempre que pudiera demostrarse que afecta a algún negocio susceptible de ser empleado para la elusión de impuestos.

en lo referente a cualesquiera normas de carácter sancionador. Y lo cierto es que las regularizaciones practicadas a los contribuyentes al amparo de lo dispuesto por la Ley 7/2012 revisten una naturaleza claramente punitiva, tanto en lo relativo a la norma atinente a la propia calificación como ganancia patrimonial no justificada (con naturaleza de cuasi-sanción) como, evidentemente, en la referida a la propia sanción agravada por aplicación de lo dispuesto en su disposición adicional primera (150 % de la cuota no ingresada). Y es que, tal y como ha señalado el TS en la jurisprudencia antes reseñada, el plazo de prescripción en materia sancionadora reviste una naturaleza netamente sustantiva, no procedimental, y se encuentra proscrita constitucionalmente toda retroactividad, no solo la máxima, sino hasta la mínima. Pues bien, ante tamaños problemas como los que acaban de señalarse, resulta absolutamente increíble que la nueva ley guarde escrupuloso silencio y hurte cualquier solución al respecto. Algo que resolverá el TJUE cuando falle sobre la adecuación de la normativa promulgada en 2012 por el legislador español.

2.9.18. Se añade una nueva letra d) al apartado 1 de la disposición adicional vigésima («tributos integrantes de la deuda aduanera») para precisar que no será de aplicación a las declaraciones aduaneras el régimen de recargos previsto en el artículo 27 de la LGT

Tal modificación obedece a que los recargos por la presentación extemporánea de autoliquidaciones y declaraciones sin requerimiento previo resultan incompatibles con los intereses de demora que se regulan de forma particular en el Código Aduanero de la Unión.

2.9.19. Se modifica el apartado 6 de la disposición adicional vigésima segunda («obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua») ampliando el periodo de conservación de la documentación hasta la finalización del quinto año siguiente a aquel en el que se deba suministrar la información respecto de las citadas cuentas

En dicho apartado se especifica el periodo de tiempo de conservación por las distintas instituciones financieras de las pruebas documentales, declaraciones exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras y demás información utilizada en cumplimiento de las obligaciones de información y de diligencia debida. La nueva previsión legal determina que deberán estar a disposición de la Administración tributaria hasta la finalización del quinto año siguiente a aquel en el que se deba suministrar la información respecto de las citadas cuentas. Hasta ahora esa obligación se circunscribía a un año menos, es decir, hasta la finalización del cuarto año siguiente a aquel en el que se produzca el cierre de la cuenta financiera.

2.9.20. Se da nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que pasa a titularse «Definición de jurisdicción no cooperativa». Se incorpora este concepto que sustituye al de paraíso fiscal, ampliándose los criterios para actualizar la relación de países y territorios considerados como tales y se habilita a la orden ministerial para fijar esta relación. Se modifica, asimismo, la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, incluido su título, que pasa a ser «Aplicación transitoria de la consideración de jurisdicción no cooperativa», para ajustar así el nuevo rango de la norma de desarrollo (orden ministerial en lugar de real decreto) y la referencia al Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio

La nueva ley también ha comportado modificaciones en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en lo que a la nueva configuración legal de los paraísos fiscales se refiere<sup>379</sup>. Este término es sustituido por otro nuevo, «jurisdicciones

<sup>379</sup> La justificación de esta reforma, en la explicación de la propia exposición de motivos de la ley, es la siguiente:

La determinación de los países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas requiere de una actualización atendiendo a las revisiones y trabajos desarrollados en el ámbito internacional, tanto en el marco de la UE como en el de la OCDE, cuyos criterios han permitido identificar una serie de jurisdicciones no cooperativas, así como exigir una serie de compromisos a efectos de abandonar dicha categoría en el ámbito internacional, dando lugar a listas de países que se hallan en constante revisión. De este modo, con la finalidad de combatir más eficientemente el fraude fiscal, resulta necesario ampliar el concepto de paraíso fiscal y para ello determinar la consideración de jurisdicción no cooperativa, atendiendo a criterio de equidad fiscal y transparencia, identificando aquellos países y territorios caracterizados por facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real o por la existencia de baja o nula tributación o bien por su opacidad y falta de transparencia, por la inexistencia con dicho país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable, por la ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con España o por los resultados de la evaluaciones sobre la efectividad de los intercambios de información con dichos países y territorios. Asimismo, con el fin de otorgar una respuesta más precisa a determinados tipos de fraude, conviene identificar aquellos regímenes fiscales preferenciales que resulten perjudiciales establecidos en determinados países o territorios que facilitan el fraude fiscal. En este sentido, una vez aprobados estos criterios, la ministra de Hacienda adoptará las disposiciones necesarias para la publicación de la relación de países y territorios, así como de regímenes fiscales perjudiciales, considerados jurisdicciones no cooperativas, que habrá de ser actualizada periódicamente. De esta forma, los incumplimientos de los compromisos adoptados pueden desembocar en una vuelta a la lista de jurisdicciones no cooperativas. Este enfoque dinámico garantiza una respuesta firme y actualizada frente a la utilización de dichos países y territorios con fines defraudatorios.

no cooperativas», en el que se agrupan o incluyen aquellos países, territorios o regímenes fiscales considerados como perjudiciales, caracterizados, de conformidad con la normativa de la OCDE y la UE, por la concurrencia de una serie de perfiles agrupados en tres grandes bloques:

- a) Transparencia/opacidad fiscal.
- b) Sociedades extraterritoriales.
- c) Nula o baja tributación.

La magnitud, en Europa y en el mundo, del fraude, la evasión y la elusión fiscal y el blanqueo de capitales es muy importante en términos macroeconómicos y su dimensión transnacional es clara, pero en su realización desempeñan un papel clave estos paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas, acogiendo y canalizando capitales procedentes de grandes empresas y fortunas personales que han evadido, o eludido, el pago de impuestos, junto con los que proceden de la corrupción política y económica y de las organizaciones de la economía criminal. No hay una definición de paraíso fiscal universalmente aceptada, aunque en todos ellos, como ya hemos apuntado, la fiscalidad es nula o muy reducida y la opacidad sobre clientes y flujos es la norma habitual. Su identificación se realiza a través de listas en las que el carácter no cooperativo deriva de la negativa a proporcionar información a las autoridades fiscales y la total ausencia de colaboración con la justicia. Las listas reconocidas son las de la OCDE<sup>380</sup> y las dos de la UE: sobre blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, y sobre evasión y elusión fiscal<sup>381</sup>. El FMI estima que la riqueza privada en centros financieros *off-shore* está comprendida entre 7 y 8,7 billones de dólares (del 8 % al 10 % del PIB mundial)<sup>382</sup>.

Los paraísos fiscales reciben del orden de 600.000 millones de dólares al año provenientes del fraude fiscal en el IS<sup>383</sup>. Las pérdidas de la UE se situarían entre los 160.000 y los 190.000 millones de euros anuales<sup>384</sup>. La elusión fiscal a través de seis Estados miembros perjudica en 42.800 millones de euros los ingresos fiscales de otros 22<sup>385</sup>. Por su parte, el

<sup>380</sup> En la FATF: *High-Risk Jurisdictions* (<https://www.fatf-gafi.org/publications/high-risk-and-other-monitored-jurisdictions/documents/call-for-action-february-2020.html>) solo hay dos Estados (Corea del Norte e Irán). En la FATF: *Jurisdictions under Increased Monitoring* (<https://www.fatf-gafi.org/publications/high-risk-and-other-monitored-jurisdictions/documents/increased-monitoring-february-2020.html>) se incluyen 18 países. Ambas están actualizadas a 21 de febrero de 2020.

<sup>381</sup> En la lista del Reglamento delegado de la Comisión de 7 de mayo de 2020 figuran 20 territorios de alto riesgo en relación con el blanqueo y la financiación del terrorismo. La lista revisada de jurisdicciones no cooperativas en relación con la evasión y la elusión recoge 12, a las que se suman otras 20 sometidas a vigilancia.

<sup>382</sup> Vid. Lipton (2019, p. 4) y Shaxson (2019, p. 7) citando a Zucman.

<sup>383</sup> Vid. Shaxson (2019, p. 7).

<sup>384</sup> Resolución del Parlamento Europeo de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (punto 19).

<sup>385</sup> *Ibid.* (punto 328).

FMI afirma que el 40 % de la inversión extranjera directa (IED) mundial, unos 15 billones de dólares, se dirige a empresas fantasma (sin ninguna actividad económica), frecuentemente bajo la forma de *holdings* que agrupan a las filiales operativas. La mayoría está radicada en cinco países europeos<sup>386</sup>. La lista del Ecofin de 2017 de paraísos fiscales en relación con la evasión y la elusión fiscal es actualizada con cierta periodicidad. A diferencia de otras listas, esta presenta la ventaja de abarcar tanto a los que no aceptan un intercambio automático de información como a los que ofrecen regímenes fiscales especiales a las empresas. Es criticable que la lista europea excluya la existencia de paraísos fiscales comunitarios. No obstante, en las recomendaciones específicas por país del Semestre Europeo, la Comisión Europea ha señalado a ciertos Estados miembros por socavar las bases imponibles de sus socios comunitarios. Aunque la amenaza de formar parte de la lista negra tiene un efecto reputacional disuasorio, las sanciones, no obstante, no son suficientemente efectivas<sup>387</sup>. La cooperación entre las autoridades fiscales y otras instituciones de los Estados miembros de la UE a través del intercambio automático de información fiscal (AEOI) y la transparencia son fundamentales. Se han aprobado hasta seis directivas de cooperación administrativa (DCA). Desde la primera, la 2011/12/UE, hasta la última, la (UE) 2018/822, se ha ampliado la obligación de revelar los titulares reales de cuentas, activos financieros y transacciones, y de todos los productos, incluyendo seguros y dividendos. Se ha avanzado en las exigencias de intercambio automático de información sobre acuerdos tributarios (*tax rulings*) y de información financiera de las grandes empresas, país por país (los informes por país o CBCR). El uso de información financiera y de otro tipo para la persecución penal de los delitos se reguló en la Directiva 2019/1153. En esta misma línea, la Comisión Europea presentó, el 7 de mayo de 2020, un nuevo Plan de Acción para una Política Global de la Unión en materia de Prevención del Blanqueo de Capitales y la Financiación del Terrorismo<sup>388</sup> y un reglamento delegado<sup>389</sup> con la lista de países y jurisdicciones que no colaboran a tales efectos. Partiendo de la evaluación de las divergencias en la aplicación del marco legislativo vigente y de las «graves deficiencias en el cumplimiento de las normas», y manifestando una voluntad de «tolerancia cero con el dinero ilícito en la UE», el plan se estructura en seis pilares:

- a) Garantizar la aplicación efectiva del actual marco, comenzando por la transposición plena de las directivas AML.
- b) Establecer un código normativo único mediante una directiva modificada y un reglamento.

<sup>386</sup> Damgaard *et al.* (2019, pp. 11-13).

<sup>387</sup> El CESE (2020, p. 6), en su dictamen, pedía a la Comisión Europea que evaluase la lista actual de jurisdicciones no cooperativas y estudiase la posibilidad de establecer criterios adicionales para garantizar que todos los paraísos fiscales figurasen en dicha lista. Igualmente, solicitaba que se establecieran las medidas adecuadas para que empresas y particulares no pudieran realizar transacciones no justificadas con sus instituciones financieras.

<sup>388</sup> *Vid.* Comunicación de la Comisión C(2020)2800.

<sup>389</sup> Reglamento delegado (UE) 2020/855 de la Comisión, de 7 de mayo de 2020.

- c) Establecer procedimientos y crear un organismo de supervisión de la UE mediante una propuesta legislativa.
- d) Crear un mecanismo de coordinación y apoyo a las UIF nacionales y la interconexión de los registros nacionales centrales de cuentas bancarias.
- e) Aplicar el derecho penal y reforzar el intercambio de información.
- f) Reforzar la dimensión internacional del marco de la UE.

Con anterioridad, la Comisión Juncker ya había desplegado una actividad intensa contra los delitos fiscales y la elusión. En concreto, 26 iniciativas legislativas y 57 de todo tipo. Contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo destacaron dos directivas, la 4.<sup>a</sup> y la 5.<sup>a</sup> Directiva contra el blanqueo de capitales (2015 y 2018). La última terminó de transponerse en enero de 2020, y aportaba mejoras en la identificación de titulares, intercambio de información y colaboración, así como en la extensión del ámbito de las entidades obligadas, a la vez que introducía el control de las monedas virtuales. Los resultados prácticos, pese a todo ello, no son satisfactorios, al persistir bastantes insuficiencias y lagunas, aunque la Comisión es muy activa dentro de sus limitadas competencias<sup>390</sup>. Recientemente, el Tribunal de Cuentas Europeo ha abierto una auditoría para evaluar la eficacia de la lucha contra el blanqueo en el sector bancario<sup>391</sup> y la Comisión Europea ha demandado a tres Estados miembros ante el TJUE por incumplimientos en la aplicación de la 4.<sup>a</sup> Directiva contra el blanqueo de capitales<sup>392</sup>.

Pues bien, la nueva ley prevé que la relación de estos regímenes fiscales perjudiciales, ahora denominados jurisdicciones no cooperativas, se actualice atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la UE o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE. Debe criticarse, no obstante, el hecho de que finalmente se difiera a orden ministerial la determinación concreta de cada una de esas jurisdicciones no cooperativas, pues debería haberse previsto su actualización a través de real decreto<sup>393</sup>. Si se piensa en las consecuencias fiscales que puede comportar la inclusión en esa lista a los efectos, por ejemplo, de pérdida de exenciones tributarias, no deducibilidad de ciertos pagos, la obligatoriedad de presentación de todo tipo de declaraciones, etc., no parece que la orden ministerial sea el instrumento adecuado para todo ello, al dejar abiertos mayores flancos a la discrecionalidad administrativa, lesionando con ello la seguridad

<sup>390</sup> COM(2019) 360 final, 370 final, 371 final y 372 final, de 24 de julio de 2019. De particular interés es COM(2019) 373 final, Informe de evaluación de los recientes supuestos casos de blanqueo de capitales con la implicación de entidades de crédito de la UE.

<sup>391</sup> El 11 de junio de 2020. *Vid.* Tribunal de Cuentas Europeo (2020).

<sup>392</sup> El 2 de julio de 2020. *Vid.* Comisión Europea (2020).

<sup>393</sup> Como señala el Dictamen 279/2020 del Consejo de Estado, «por razón de la trascendencia de estas determinaciones, ha de ser el Gobierno, mediante real-decreto, el que establezca el listado de dichas jurisdicciones, no considerándose acertada su remisión a orden ministerial».

jurídica. Una orden ministerial no puede regular, ni siquiera indirectamente, unas relaciones especiales de sujeción como suelen ser las tributarias, teniendo un campo más idóneo en todo lo relativo a las cuestiones organizativas internas o formales<sup>394</sup>.

### 2.9.21. Se añade una nueva disposición adicional décima a la Ley 36/2006 («referencias normativas»)

De esta manera, las referencias efectuadas en la normativa vigente a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la nueva definición de jurisdicción no cooperativa de la disposición adicional primera señalada en el ordinal anterior. De la misma forma, las referencias normativas efectuadas a Estados con los que se mantenga un efectivo intercambio de información tributaria o en materia tributaria se entenderán efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la LGT que sea de aplicación.

### 2.9.22. Se modifica la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 («aplicación transitoria de la consideración de jurisdicción no cooperativa»)

Con esta modificación se pretende que, en tanto no se determinen por orden ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tengan dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.3.4 de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de PGE para 1991.

## 2.10. Otros contenidos de la ley

### 2.10.1. La resolución del procedimiento de subsanación de discrepancias en el Catastro inmobiliario (se da nueva redacción al apdo. 1 del art. 18 del TRLCI, entre otras razones, para modificar la eficacia de la resolución que ponga fin a los procedimientos de subsanación de discrepancias)

Como ya hemos apuntado con anterioridad, la nueva ley, en su artículo decimocuarto, modifica los siguientes preceptos del TRLCI, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo:

---

<sup>394</sup> En tal sentido, *vid.* arts. 7 de la LGT, 22 y 24 de la Ley 50/1997 y 128 de la Ley 39/2015.

- a) El apartado 1 del artículo 3.
- b) El artículo 14.
- c) El apartado 6 del artículo 17.
- d) El apartado 1 del artículo 18.
- e) El apartado 2 del artículo 20.
- f) El apartado 4 de la disposición adicional tercera.
- g) La disposición transitoria novena.

Todas estas modificaciones persiguen alinear la correspondencia de las descripciones catastrales con la realidad inmobiliaria y el nuevo valor de referencia, como propósito central de la gestión que desarrolla la Dirección General del Catastro, lo que exige la disponibilidad de los procedimientos más eficaces para tal fin, a los efectos de que la información catastral responda a los principios de generalidad y justicia tributaria. Así, en primer lugar, se amplían los supuestos de incorporación de nuevas construcciones y alteraciones mediante comunicación de Administraciones locales y entidades gestoras del IBI sin necesidad de que se obligue a ello por ordenanza fiscal en lo que se refiere a actos sujetos a licencia o autorización administrativa. Igualmente, se habilita un régimen adicional de comunicaciones en virtud del cual la información suministrada por deber de colaboración queda amparada por la exención de la obligación de declarar, siempre que cuente con toda la documentación acreditativa de la correspondiente alteración. En segundo término, se trasladan los efectos del procedimiento de subsanación al momento en el que la Administración tenga constancia de la discrepancia entre la descripción catastral y la realidad, dándose eficacia a los actos dictados en los procedimientos de declaración, comunicación, solicitud, inspección y regularización catastral desde la fecha de los hechos, actos o negocios originarios facilitando el ajuste a la evolución de la realidad inmobiliaria. Como puede colegirse de todo lo anterior, con este conjunto de modificaciones legales se pretende adaptar a nivel catastral la regulación del nuevo valor de referencia para dotarlo de mayor rigor y precisión. La redacción vigente hasta la promulgación de la nueva ley establecía que «la resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria». La nueva redacción legal precisa que tal resolución «tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que el Catastro hubiera tenido constancia documentada de la discrepancia». Además, la modificación del apartado 2 del artículo 20 rema en la misma dirección señalando literalmente que:

La incorporación en el Catastro inmobiliario de bienes inmuebles o la modificación de su descripción por virtud de actuaciones inspectoras tendrán eficacia desde la fecha en que se produjo el hecho, acto o negocio a que se refieren dichas actuaciones, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar, en su caso, el correspondiente procedimiento sancionador dentro del plazo de los seis meses siguientes a la fecha en que se hubiese notificado o se entendiese notificado el correspondiente acto de alteración catastral.

El cambio, por lo tanto, es sustancial y atribuye eficacia retroactiva a la resolución, trasladando sus efectos al momento del conocimiento de la discrepancia por la propia Administración<sup>395</sup>. Ello supone una merma en la seguridad jurídica para el ciudadano y una especialidad que se aviene mal con la regulación general administrativa contenida en la Ley 39/2015, razón por la cual fue objeto de dura censura por el Consejo de Estado<sup>396</sup>.

## 2.10.2. La modificación del Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19

La disposición final tercera de la nueva ley pretende que, desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de mayo

<sup>395</sup> La nueva redacción del apartado 1 del artículo 18 es la siguiente:

1. El procedimiento de subsanación de discrepancias se iniciará de oficio por acuerdo del órgano competente, cuando la Administración tenga conocimiento, por cualquier medio, de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria y su origen no se deba al incumplimiento de la obligación de declarar o comunicar a que se refieren los artículos 13 y 14. La iniciación del procedimiento se comunicará a los interesados, concediéndoles un plazo de 15 días para que formulen las alegaciones que estimen convenientes. La resolución que se dicte tendrá efectividad desde el día siguiente a la fecha en que el Catastro hubiera tenido constancia documentada de la discrepancia y se notificará a los interesados de conformidad con lo dispuesto en el Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación a los interesados. El vencimiento del plazo máximo de resolución determinará la caducidad del expediente y el archivo de todas las actuaciones. No obstante, en aquellos supuestos en que no existan terceros afectados por el procedimiento, este podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución. En este caso, el expediente se pondrá de manifiesto para la presentación de alegaciones durante un plazo de 15 días. Cuando transcurrido este plazo, los interesados no hayan formulado alegaciones, la propuesta de resolución se convertirá en definitiva y se procederá al cierre y archivo del expediente.

<sup>396</sup> Dictamen 279/2020:

La previsión comentada puede suscitar dudas desde la perspectiva de la seguridad jurídica y por razón de su adecuación a los principios de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas. Es cierto que la regulación de los procedimientos administrativos en el ámbito de la institución catastral ha de tener unas características propias. Sin embargo, deben respetarse en lo posible las reglas generales del procedimiento administrativo; y, desde esa perspectiva, ha de recordarse lo que dispone el apartado 3 del artículo 39 de la Ley 39/2015, según el cual «excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, así como cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha en que se retrotraiga la eficacia del acto y esta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas». (p. 42)

de 2020 queden suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria. Para el caso de plazos de prescripción, la suspensión señalada solo resulta aplicable a aquellos plazos que, sin tener en cuenta la misma, finalizaran antes del día 1 de julio de 2021.

## 2.11. Disposiciones finales y transitorias. La entrada en vigor de la ley

Además de algunas cuestiones de las que ya hemos dado cuenta, como las normas de control sobre el tabaco crudo y su régimen sancionador (disps. adics. primera y segunda), la nueva ley prevé en su disposición adicional tercera la aplicación del régimen fiscal propio del ICO al Instituto Catalán de Finanzas, de manera que cualquier modificación que se introduzca en el ordenamiento jurídico para establecer un régimen tributario específico para el ICO resulte también aplicable al referido Instituto Catalán de Finanzas (lo que sorprende es que no se haga extensivo a otros organismos análogos del resto de las comunidades autónomas). En su disposición adicional sexta, relativa a las ofertas de empleo público en la AEAT, la IGAE, los tribunales económico-administrativos y la Dirección General del Catastro, se dispone que el Gobierno dicte la normativa necesaria, en el plazo de seis meses, para que en un periodo de ocho años la ratio de personal de las Administraciones tributarias, en relación con el número de obligados tributarios, se aproxime a la media europea.

Asimismo, y con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la nueva ley, se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, añadiendo un nuevo apartado 3 al artículo 73, referido a los buques de empresas navieras inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras que estuvieran registrados en otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo. Se añade, además, un nuevo artículo 73 bis y se modifica el artículo 76, relativo a las bonificaciones en el IS (disp. final primera de la nueva ley). Esta misma disposición final primera otorga nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994 para subir el límite del importe de la deducción por inversiones y gastos en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, de 5,4 a 12,4 millones de euros. No se modifican, por el contrario, el importe mínimo de gasto que fija la letra a) del apartado 2 del artículo 36 de la LIS ni el importe de la deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales a que se refiere el apartado 3 de ese mismo artículo 36 de la LIS (200.000 y 900.000 euros, respectivamente).

En lo que respecta al régimen transitorio, la nueva ley contempla dos disposiciones transitorias específicas. La disposición transitoria primera se ocupa del régimen transitorio en materia de recargos, reducción de sanciones, tramitación de pagos en efectivo y

transmisiones de determinados bienes. Así, en lo relativo a la declaración extemporánea sin requerimiento previo, la nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la LGT será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no hubiese adquirido firmeza. En tal sentido, se especifica además que la revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos. En lo atinente a la reducción de las sanciones, es decir, a la nueva redacción de los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la LGT, el régimen transitorio es análogo al de los recargos que acabamos de reseñar. Las nuevas previsiones se aplicarán a las sanciones acordadas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley siempre que no hubiesen sido recurridas y no fuesen ya firmes. Será la Administración tributaria competente la encargada de rectificar dichas sanciones. Asimismo, se aplicarán las nuevas previsiones legales si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que desde su entrada en vigor, y antes del 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración tributaria competente el desistimiento del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción. Esa acreditación debe efectuarse con el documento de desistimiento que se hubiera presentado ante el órgano competente para conocer del recurso o reclamación.
- b) Que en el plazo previsto por el apartado 2 del artículo 62 de la LGT abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

Por lo que respecta al régimen transitorio de la modificación de las limitaciones de pago en efectivo, la nueva redacción del apartado uno del artículo 7 de la Ley 7/2012 se aplicará a todos los pagos efectuados a partir de la entrada en vigor de la norma, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación. Lo dispuesto en los apartados dos y tres del artículo 7 de la Ley 7/2012 será aplicable a los procedimientos sancionadores que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de la nueva ley. No obstante, la nueva reducción de la sanción por pago voluntario (art. 7.5.3 de la Ley 7/2012) se aplicará a las sanciones exigidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hubiesen sido recurridas ni adquirido firmeza, siendo la Administración competente la encargada de rectificar dichas sanciones. Asimismo, se aplicará la citada reducción de concurrir las siguientes circunstancias:

- a) Que desde la entrada en vigor de la nueva ley, y antes del 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración competente el desistimiento del recurso interpuesto contra la sanción. Dicha acreditación se efectuará con el documento de desistimiento que se hubiera presentado ante el órgano competente para conocer del recurso o la reclamación.

- b) Que, dentro del plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT, abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

Por fin, y en lo que al régimen transitorio se refiere de la transmisión de bienes previamente adquiridos por determinados pactos sucesorios, la nueva redacción legal otorgada al párrafo segundo del artículo 36 de la LIRPF solamente será de aplicación a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley que hubiesen sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente.

La disposición transitoria segunda, relativa a la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio 2021, señala que la fecha que debe adoptarse como referencia es la del último día del mes inmediato posterior a aquel de la entrada en vigor de la ley (agosto de 2021), debiendo producirse esa publicación en el plazo de seis meses desde dicha fecha de entrada en vigor.

Por fin, y en cuanto a la entrada en vigor de la ley, se prevé como regla general el día siguiente al de su publicación en el BOE (11 de julio de 2021), con algunas excepciones:

- a) Los apartados cuatro (obligación por parte de productores, comercializadores y usuarios de sistemas informáticos o electrónicos que soporten procesos contables, de facturación o de gestión en orden a garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de los que no quede la debida anotación en los sistemas mismos) y veintiuno (nueva infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable) del artículo decimotercero de la ley (relativo a las modificaciones de la LGT), así como la disposición adicional segunda (prohibición de determinadas máquinas aptas para la fabricación de labores del tabaco), entrarán en vigor transcurrido el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de la nueva ley. Ello es lógico si se repara en el hecho de que las remisiones legales a los reglamentos que habrán de dictarse precisa de un tiempo prudencial de ejecución hasta tanto estos no se hayan dictado. En tal sentido, la disposición final sexta de la nueva ley habilita al Gobierno a dictar cuantas disposiciones fuesen necesarias para su desarrollo y aplicación.
- b) Los apartados uno (modificación del apdo. 1 del art. 19 de la LIS, atinente al *exit tax*), tres (modificación del art. 36.2 de la LIS, relativo a las deducciones aplicables a los productores registrados en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales), cuatro (modificación del art. 100 de la LIS, correspondiente a la imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos per-

manentes), cinco (modificación del apdo. 1 del art. 119 de la LIS encargado de la regulación de la baja en el índice de entidades) y siete (nueva disp. trans. cuadragésima segunda de la LIS, reguladora de los requisitos para aplicar la deducción en las producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos y obras audiovisuales) del artículo primero y el artículo segundo (modificación del TRLIRNR) tendrán efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021.

- c) Los apartados cinco (modificación de las letras a) de los apdos. 1 y 2 del art. 94 de la LIRPF, atinente a la tributación de los socios o partícipes de las IIC) y siete (adición de una disp. trans. trigésima sexta a la LIRPF, relativa a aplicación del régimen de diferimiento a determinadas participaciones o acciones en IIC adquiridas con anterioridad al 1 de enero de 2022) del artículo tercero (modificación de la Ley 35/2006, del IRPF y de modificación parcial de las leyes del impuesto sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio) y la disposición adicional primera (normas de control sobre el tabaco crudo y su régimen sancionador) tendrán efectos desde el 1 de enero de 2022.
- d) Los apartados dos (modificación de la letra a) del art. 29.4 de la LIS, relativo a las SICAV] y seis (adición de la nueva disp. trans. cuadragésima primera a la LIS, atiente a la disolución y liquidación de las SICAV) del artículo primero (modificaciones de la LIS) tendrán efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022.

Aunque puede parecer redundante, pero a los efectos de disipar toda duda respecto de lo dispuesto por el artículo 10.2 de la LGT, la Ley 11/2021 establece expresamente que los apartados uno (modificación de la letra h) del apdo. 2 del art. 14 de la LIRPF), dos (modificación del apdo. 2 del art. 23 de la LIRPF), tres (modificación del art. 36 de la LIRPF), cuatro (modificación del art. 91 de la LIRPF) y seis (nuevos apdos. 6 y 7 de la disp. adic. decimotercera de la LIRPF) de su artículo tercero tendrán plenos efectos desde su misma entrada en vigor (11 de julio de 2021).

## Referencias bibliográficas

- Acemoglu, D. y Robinson J. A. (2014). *Por qué fracasan los países*. Deusto.
- Adair, P. (2012). Non-Observed Economy in the European Union Countries (EU-15): A Comparative Analysis of Estimates. En M. Pickhardt y A. Prinz, A. (eds.), *Tax Evasion and the Shadow Economy* (pp. 83-120). Edward, Elgar.
- Adam, A., Delis, M. y Kammas, P. (2011). Public Sector Efficiency: Leveling the Playing Field between OECD Countries. *Public Choice*, 46, 163-183.
- Adams, T. S. (1928). Ideals and Idealism in Taxation. *The American Economic Review*, 18(1), 1-8.
- AEAT. (2005). *Plan de Prevención del Fraude Fiscal*.
- Afonso, A. y Kazemi, M. (2017). Assessing Public Spending Efficiency in 20 OECD Countries. En B. Bökemeier y A. Grenier (eds.), *Inequality and Finance in Macrodynamics: Dynamic Modeling and Econometrics and Finance* (vol. 23). Springer.
- Afonso, A., Schuknecht, L. y Tanzi, V. (2005). *Public Sector Efficiency: An International Comparison* (European Central Bank, documento de trabajo n.º 242).
- Afonso, A., Schuknecht, L. y Tanzi, V. (2006). *Public Sector Efficiency: Evidence for New EU Member States and Emerging Markets* (European Central Bank, documento de trabajo n.º 581).
- Afonso, A., Schuknecht, L. y Tanzi, V. (2010). Income Distribution Determinants and Public Spending Efficiency. *The Journal of Economic Inequality*, 8, 367-389.
- Ahumada, H., Alvaredo, F. y Cavanese, A. (2008). The Monetary Method to Measure the Shadow Economy: The Forgotten Problem of the Initial Conditions. *Economics Letters*, 101(2), 97-99.
- AIReF. (2014). *Análisis de sostenibilidad de la deuda pública español* (documento de trabajo n.º DT/2014/2).
- Alañón-Pardo, A. y Gómez de Antonio, M. (2005). Estimating the Size of the Shadow Economy in Spain: A Structural Model with Latent Variables. *Applied Economics*, 37(9), 1011-1025.
- Alarcón García, G., Buendía Azorín, J. D. y Sánchez de la Vega, M.ª M. (2016). El rechazo al fraude fiscal en España: antes y después de la gran crisis. *Hacienda Pública Española*, 3(218), 33-56.
- Albi, E. y Onrubia, J. (2015). *Economía de la gestión pública. Cuestiones fundamentales*. Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Albi, E. y Onrubia, J. (2016). Institucionalizar la evaluación económica de las políticas públicas: eficiencia y rentabilidad social. *Papeles de Economía Española*, (147), 50-67.
- Allingham, M. G. y Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J. (2011). Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies. *International Tax and Public Finance*, 19, 54-77.
- Alm, J., Martínez-Vázquez, J. y Schneider, F. (2004). Sizing the Problem of the Hard to Tax. En J. Alm, J. Martínez Vázquez y S. Wallace (eds.), *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice* (pp. 11-75). Elsevier.
- Alm, J., McKee, M. y Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Alonso González, L. M. (coord.). (2014). Informe: *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del dere-*

- cho comparado*. Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya.
- Álvarez García, S. (2012). Recaudación tributaria en tiempo de crisis. Las amnistías fiscales. *Cuadernos de Información Económica*, (229), 7-11.
- Andrés Moliné, E. y Gadea Ramos, M.<sup>a</sup> D. (2020). Gasto público y crecimiento económico en los países de la OCDE, 1964-2018. *Papeles de Economía Española*, (164), 166-188.
- Anetta, F. (28 de abril de 2020). Más allá de la política monetaria: proteger la continuidad y seguridad de los pagos durante la crisis del coronavirus. *El blog del BCE*.
- Antón Pérez, J. A. (1989). Actas de disconformidad. *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, (21).
- Arce, Ó. (2021). *Proyecciones macroeconómicas de España 2021-2023*. Banco de España.
- Ariely, D. (2012). *The (Honest) Truth about Dishonesty*. Harper Collins.
- Arrazola, M.<sup>a</sup>, Hevia, J., Mauleón, I. y Sánchez, R. (2011). La economía sumergida en España. En *Dos ensayos de actualidad sobre la economía española* (pp. 13-77). Funcas.
- Arruñada, B. (2021). *Umbral y excepciones como fallos regulatorios*. Fedea.
- Aves, D. W., Christensen, L. R. y Diewert, W. E. (1982). The Economic Theory of Index Numbers and the Measurement of Input, Output, and Productivity. *Econometrica*, 50(6), 1393-1414.
- Baena del Alcázar, M. (1965). Instrucciones y circulares como fuente del derecho administrativo. *Revista de Administración Pública*, (48), 107-126.
- Barone, G. y Mocetti, S. (2009). *Tax Morale and Public Spending Inefficiency* (Banca d'Italia, documento de trabajo n.º 72).
- Barrilao González, P. E. (2015). ¿Es eficaz la Agencia Tributaria?: Los derechos pendientes de cobro. *Quincena Fiscal*, (10), 115-135.
- Barrilao González, P. E. y Villar Rubio, E. (2014). La Agencia Tributaria sometida a análisis: Consecuencias de su gestión. *Revista Española de Derecho Financiero*, (164), 115-125.
- Barro, R. y Sala i Martin, X. (1992). Public Finance in Models of Economic Growth. *The Review of Economic Studies*, 59(4), 645-661.
- Baum, A., Gupta, S., Kimani, E. y Sampawende, J. (2017). *Corruption, Taxes and Compliance* (International Monetary Fund, documento de trabajo n.º 17/255). <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2017/11/17/Corruption-Taxes-and-Compliance-45379>
- BCE. (2017). *The Use of Cash by Households in the Euro Area* (occasional paper series, n.º 201).
- Bell, D. (1977). *Las contradicciones culturales del capitalismo*. Alianza.
- Bennet, J. T. y Di Lorenzo, T. J. (1983). *Underground Government: The Off-Budget Public Sector*. Cato Institute.
- Bhatt, G. (s. f.). *Editor's Letter*. IMF.
- Bird, R., Martínez-Vázquez, J. y Torgler, B. (2008). Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 55-71.
- Blume, L. y Voigt, S. (2011). Does Organizational Design of Supreme Audit Institutions Matter? A Cross-Country Assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215-229.
- Bohoyo Castañar, F. (1986). *El principio de legalidad financiera como presupuesto de*

- validez del acto administrativo. Instituto de Estudios Fiscales.
- Brenan G. (1981). Tax Limits and the Logic of Constitutional Restrictions. En F. H. Ladd y N. Todeman (eds.), *Tax and Expenditure Limitations* (pp. 121-142). The Urban Institute Press.
- Breusch, T. (2005a). *Estimating the Underground Economy using MIMIC Models* (The School of Economics, The Australian National University, documento de trabajo).
- Breusch, T. (2005b). The Canadian Underground Economy: An Examination of Giles and Tedds. *Canadian Tax Journal*, 53(2), 367-391.
- Buchanan, J. M. (1985). The Ethical Limits of Taxation. *The Scandinavian Journal of Economics*, 86(2), 99-112.
- Buchanan, J. M. y Brennan, G. (1980). *The Power to Tax. Analytical Foundation of a Fiscal Constitution*. Cambridge University Press.
- Caballero Sánchez, R. (1999). *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*. McGraw-Hill.
- Calamandrei, P. (1926). *Demasiados abogados* (J. R. Xirau, trad.). Librería General de Victoriano Suárez.
- Calderón Carrero, J. M. (2013). La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 363, 5-40.
- Calzada, I. y Pino, E. del. (2013). Algo cambia, algo permanece: los españoles ante el gasto público, el gasto social y los impuestos durante la crisis (2008-2012). *Presupuesto y Gasto Público*, (71), 175-192.
- Camarero, L., Pino, E. del y Mañas, B. (2015). *Evolución de la cultura tributaria, coyuntura económica y expectativas vitales: Un estudio longitudinal*. Centro de Investigaciones Sociológicas (Colección Opiniones y Actitudes, n.º 73).
- Cantarero Prieto, D. y Zubiri Oria, I. (2018). Economía sumergida y fraude fiscal. La perspectiva regional. En S. Lago Peñas (dir.), *Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?* (pp. 88-118). Funcas.
- Carbajo Vasco, D. (2012). La limitación de los pagos en efectivo en la normativa anti-fraude. *Boletín Quantor Fiscal*.
- Casado Ollero G., Falcón y Tella, R., Lozano Serrano, C. y Simón Acosta, E. (1989). *Cuestiones tributarias prácticas*. La Ley.
- CASE. (2013). *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report*. European Commission. <http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf>
- CASE. (2017). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*. Directorate-General Taxation and Customs Union, European Commission.
- Castillo López, J. M. (1994). *El fraude fiscal en España*. Comares.
- Castro Fernández, F. de y González Mínguez, J. (2008). La composición del gasto público en Europa y el crecimiento a largo plazo. *Boletín Económico del Banco de España*, marzo, 2-13.
- Castro, P. de, González Páramo, J. M. y Hernández de Cos, P. (2004). Fiscal Consolidation in Spain: Dynamic Interdependence of Public Spending and Revenues. *Investigaciones Económicas*, 28(1), 193-207.
- Cayón Galiardo, A. (1982). La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, (36), 563-592.

- Cervera Torrejón, F. (1975). *La inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Cervera Torrejón, F., Magraner Moreno, F. y Juan Lozano, A. (1998). Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. *Quincena Fiscal*, (20), 11-22.
- CESE. (2020). *Medidas efectivas y coordinadas de la UE para luchar contra el fraude fiscal, la elusión fiscal, el blanqueo de capitales y los paraísos fiscales*.
- Checa González, C. (2006). *Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal*. Thomson-Aranzadi.
- CIAT. (2000). Una administración tributaria para el nuevo milenio: Escenarios y estrategia. *Boletín AFIP*, (39).
- Citizen Works. (s. f.). *25 Fortune 500 Corporations with the Most Offshore Tax-Haven Subsidiaries*. <http://www.citizenworks.org>
- Clark, C. (1945). Public Finance and Changes in the Value of Money. *The Economic Journal*, 55(220), 371-389.
- Clements, B. (2002). How Efficient is Education Spending in Europe? *European Review of Economics and Finance*, 1, 3-26.
- Cobham, A. y García-Bernardo, J. (2020). *Time for the EU to Close its Own Tax Havens*. *Tax Justice Network*.
- Comisión del Fraude Fiscal. (1998). *Evaluación del fraude en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ejercicio 1979-1986*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Comisión Europea. (2 de julio de 2020). Anti-Money Laundering: Commission Decides to Refer Austria, Belgium and the Netherlands to the Court of Justice of the EU for Failing to Fully Implement EU Anti-Money Laundering Rules. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_20\\_1228](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_20_1228)
- Comisión Europea. (2013). *European Economic Forecast: Winter 2013*.
- Comisión Europea. (2016). *Study and Report on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report (TAXUD 2015/CC/131)*.
- Cordero González, E. M.<sup>a</sup> (2012). La reforma de la constitución financiera alemana en particular, el nuevo límite al endeudamiento de la federación y los Länder. *Teoría y Realidad Constitucional*, (29), 289-324.
- Cortés, J. V. y Ramos López, J. (dirs.). (2012). *Productividad y gestión de recursos humanos en las Administraciones públicas*. Funcas.
- Cos, P. de y Moral-Benito, E. (2011). *Eficiencia y regulación en el gasto sanitario en los países de la OCDE* (Banco de España, documentos ocasionales n.º 1107).
- Cray, C. y Drutman, L. (2003). *Sacrifice is for Suckers. How Corporations are Using Offshore Tax Havens to Avoid Paying Taxes*. Citizen Works.
- Cuenca, A. (2016). Estabilidad y sostenibilidad de las cuentas públicas en España. *Cuadernos de Información Económica*, (252), 43-55.
- D'Alessandro, P. (1988). La struttura dell'illecito fiscale. *Rassegna Mensile delle Imposte*, (4), 512-521.
- Damgaard, J., Elkjaer, T. y Johannesen, N. (2019). The Rise of Phantom Investments. *Finance and Development*, 56(3), 11-13.
- Debrun, X., Hauner, D. y Kumar, M. S. (2009). Independent Fiscal Agencies. *Journal of Economic Surveys*, 23(1), 44-81.
- Dell'Anno, R., Gómez de Antonio, M. y Alañón-Pardo, A. (2007). The Shadow Economy in Three Mediterranean Countries: France, Spain and Greece. A MIMIC Approach. *Empirical Economics*, 33(1), 51-84.

- Deloitte (2014). *European Tax Survey: Rising to the Challenge*.
- Dematteis, F. (1933). A proposito di coscienza tributaria. *Diritto e Pratica Tributaria*.
- Di Matteo, L. (2013). *Measuring Government in the Twenty-first Century: An International Overview of the Size and Efficiency of Public Spending*. Fraser Institute.
- Dodd, R. (1984). Economie souterraine et evasión fiscale aux USA. *Revue Francaise de Finances Publiques*, (5), 69-82.
- Domínguez Barrero, F., López Laborda, J. y Rodrigo Sauco, F. (2012). *El hueco que deja el diablo: una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios* (Funcas, documentos de trabajo n.º 728).
- Donges, J. (2020). *La economía de mercado ¿en crisis por COVID-19?* Instituto de Dirección y Organización de Empresa.
- Durán Cabré, J. M. y Esteller Moré, A. (2018). ¿Qué hacer para aflorar el fraude fiscal? Diseño tributario y gestión. En S. Lago Peñas (dir.), *Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?* (pp. 145-168). Funcas.
- Egert, B. (2013). *Public Debt, Economic Growth and Nonlinear Effects: Myth or Reality* (CESifo Group Munich, documento de trabajo n.º 4157).
- Ernest & Young (2017). *Reducing the Shadow Economy through Electronic Payments*.
- Escribano López, F. (2015). Publicidad de los incumplimientos tributarios y derechos y garantías de los contribuyentes. *Revista Española de Derecho Financiero*, (165), 39-44.
- Espejo Poyato, I. (2014). Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario. *Quincena Fiscal*, (10), 45-68.
- Esteller Moré, A. (2014). Economía sumergida, fraude fiscal y amplitud de bases. *IEB Report*, (3), 3-6.
- Esteller Moré, A., Durán Cabré, J. M., Mas-Monserrat, M. y Salvadori, L. (2017). *El tax gap: anàlisi teòrica i aplicació als impostos gestionats per l'ATC* [documento interno]. Agència Tributària de Catalunya.
- Esteve, V. y Tamarit, C. (2016). Deuda pública y crecimiento económico en España, 1851-2013. *Cuadernos de Información Económica*, (253), 27-40.
- Europol. (2015). *Why is Cash still King?*
- Evel, J. F. (1984). *Le rejet de l'Etat*. Bernard Grasset.
- Fabri, M. y Wilks, D. C. (2016). *Tax Lotteries: The Crowding-Out of Tax Morale and Long-Run Welfare Effects* (RILE-documento de trabajo n.º 1).
- Facchini, F. y Melki, M. (2013). Efficient Government Size: France in the 20<sup>th</sup> Century. *European Journal of Political Economy*, (31), 1-14.
- Falcón y Tella, R. (1995). El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción. *Revista Técnica Tributaria*, (31), 55-73.
- Falcón y Tella, R. (1998). La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida. *Quincena Fiscal*, (21), 5-8.
- Falcón y Tella, R. (2008). El informe Bowles y la lucha contra el fraude fiscal ¿un nuevo sistema de intercambios entre Estados miembros? *Quincena Fiscal*, (17), 7-10.
- Falcón y Tella, R. (2018). Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018. *Quincena Fiscal*, (15-16), 9-14.
- Falkinger, J. (1988). Tax Evasion and Equity: A Theoretical Analysis. *Public Finance: Finances Publiques*, 43(3), 388-395.
- Fernández Díaz, A. (2010). Corrupción y economía sumergida: Una visión de con-

- junto. En Círculo de Empresarios (ed.), *Implicaciones de la economía sumergida en España* (pp. 63-98). Círculo de Empresarios.
- Fernández Leiceaga, X., Lago Peñas, S., Martínez-Vázquez, J. y Vaquero García, A. (2018). Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿Qué sabemos? Una panorámica de la literatura. En S. Lago Peñas (dir.), *Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?* (pp. 17-47). Funcas.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1998). *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Marcial Pons.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (dir.). (2008). *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario*. Marcial Pons.
- FISCALIS. (2016). *The Concept of Tax Gaps: Report on VAT Gap Estimation*. Directorate-General Taxation and Customs Union, European Commission.
- Florio, M. y Colautti, S. (2005). A Logistic Growth Theory of Public Expenditures: A Study of Five Countries over 100 Years. *Public Choice*, 122, 355-393.
- Fournier, J. M. y Johansson, A. (2016). *The Effect of the Size and the Mix of Public Spending on Growth and Inequality* (OECD Economics Department, documento de trabajo n.º 1344).
- Francesco, F. de, Radaelli, C. M. y Troeger, V. E. (2012). Implementing Regulatory Innovations in Europe: The Case of Impact Assessment. *Journal of European Public Policy*, 19(4), 491-511.
- Frey, B. S. (1994). Supreme Auditing Institutions: A Politic-Economic Analysis European. *Journal of Law and Economics*, 1, 169-176.
- Frey, B. y Torgler, B. (2006). Tax Morale and Conditional Cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35(1), 136-159.
- Fuente, A. de la, Fernández Rodríguez, M. y Rodríguez, D. (coords.). (2021). *El Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia: un resumen anotado*. Fedea.
- Fuente, A. de la, García Díez, M. A. y Sánchez, R. A. (2018). ¿Hacia una nueva reforma de las pensiones? Notas para el Pacto de Toledo. *Fedea Policy Papers*, 9, 1-27.
- GAFI. (2015). *Directrices para un enfoque basado en riesgo: Monedas virtuales*. <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/Directrices-para-enfoque-basada-en-riesgo-Monedas-virtuales.pdf>
- García Berro, F. (2014). Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces. *Revista Española de Derecho Financiero*, (163), 11-39.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2011). *Curso de derecho administrativo I* (15.ª ed.). Civitas; Thomson Reuters.
- García Novoa, C. (2006). El proyecto de Ley de prevención del fraude. *Quincena Fiscal*, (9), 11-28.
- García Roca, J. y Martínez Lago, M. A. (2013). *Estabilidad presupuestaria y consagración del freno constitucional al endeudamiento*. Civitas.
- García-Santana, M., Moral-Benito, E., Pijoan-Mas, J. y Ramos, R. (2016). *Growing Like Spain: 1995-2007* (CEPR, documento de discusión n.º 11144). Center for Economic Policy Research.
- Garrido Falla, F. (1955). La llamada doctrina del silencio administrativo. *Revista de Administración Pública*, (16), 85-115.
- Gaudemet, P. M. (1979). Les relations entre le fisc et le contribuable. En K. Roskamp y F. Forte (eds.), *Reforms of tax sistem/ reformes des systemes fiscaux. Proceedings of the 35<sup>th</sup> Congress of the International Institute of Public Finance*. Taormina.

- Gemmell, N., Kneller, R. y Sanz, I. (2014). The Growth Effects of Corporate and Personal Tax Rates in the OECD. *Canadian Journal of Economics*, 47(4), 1217-1255.
- Gerloff, W. (1961). Los impuestos. En W. Gerloff y F. Neumark, *Tratado de finanzas* (2.ª ed., pp. 287-300). El Ateneo.
- Ghura, D. (1998). *Tax Revenue in Sub-Saharan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption* (International Monetary Fund, documento de trabajo n.º WP/98/135).
- Gibbons, R. (2005). Four Formal(izabel) Theories of the Firm. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 58(2), 200-245.
- Gil Izquierdo, M.<sup>a</sup> y Onrubia Fernández, J. (2006). La ineficiencia del gasto público: ¿incentivo a la evasión fiscal? En *XIII Encuentro de Economía Pública* (pp. 1-28). Playadulce (Almería), 2 y 3 de febrero de 2006.
- Giménez-Reyna Rodríguez, E. (2018). Introducción. En E. Giménez-Reyna Rodríguez y S. Ruiz Gallud (coords.), *El fraude fiscal en España*. Thomson; Aranzadi; AEDAF.
- Glynn, J. J. (1985). Valeu For Money Auditing: An International Review and Comparison. *Financial Accountability and Management*, 1(2), 113-128.
- Gómez de Enterría, P., Melis, F. y Romero, D. (1998). *Evaluación del cumplimiento en el IVA: Revisión de las estimaciones años 1990 a 1994* (Instituto de Estudios Fiscales, documento de trabajo n.º 18).
- Gómez-Puig, M. y Sosvilla-Rivero, S. (2017). *Public Debt and Economic Growth: Further Evidence for the Euro Area*. Instituto de Investigación de Economía Aplicada, Universidad de Barcelona.
- González Gallego, C. (2018). El control de los medios de pago como herramienta contra el fraude. En E. Giménez-Reyna Rodríguez y S. Ruiz Gallud (coords.), *El fraude fiscal en España* (279-329). Thomson; Aranzadi; AEDAF.
- González Navarro, F. J. (1964). La llamada caducidad del procedimiento administrativo. *Revista de Administración Pública*, (45), 191-230.
- González Páramo, J. M. (2001). *Costes y beneficios de la disciplina fiscal: la Ley de estabilidad presupuestaria en perspectiva*. Instituto de Estudios Fiscales.
- González Pérez, J. (1958). Términos y plazos en la nueva ley de procedimiento. *Documentación Administrativa*, (10), 13-20.
- González Pérez, J. (1989). *Comentarios a la Ley de procedimiento administrativo*. Civitas.
- González, X. M. y Miles, D. (2000). Eficiencia en la Inspección de Hacienda. *Revista de Economía Aplicada*, 8(24), 203-219.
- González-Fernández, M. y González-Velasco, C. (2014). Shadow Economy, Corruption and Public Debt in Spain. *Journal of Policy Modelling*, 36(6), 1101-117.
- Gonzalo González, L. (2011). ¿Es posible reducir el déficit público? En J. Velarde (coord.), *Lo que hay que hacer con urgencia* (pp. 221-241). Actas.
- Gonzalo y González, L. (7 de abril de 2012). Barrabás nuevamente amnistiado. *Vozpópuli.com* [Opinión/blog].
- Gunter, S., Rivera-Crichton, D., Vech, L. y Vulentin, G. (2019). *Policy Implications of Non-Linear Distorsion-Based Effects of Tax Changes on Output* (World Bank, documento de trabajo n.º 8720).
- Haidarinjead, G., Shekarbegi, S., Kazemi, A. y Jamili, S. (2012). Supreme Audit Court of Auditors Insights on Operational Audit Challenges. *Management Science Letters*, 2(3), 757-762.
- Hansson, P. y Henrekson, M. (1994). A New Framework for Testing the Effect of Government Spending on Growth and Productivity. *Public Choice*, 81(3-4), 381-401.

- Hauptmeier, S., Sánchez-Fuentes, A. J. y Schuknecht, L. (2011). Towards Expenditure Rules and Fiscal Sanity in the Euro Area. *Journal of Policy Modeling*, 33(4), 597-617.
- Heald, D. (2012). Why is Transparency about Public Expenditure so Elusive? *International Review of Administrative Sciences*, 78(1), 30-49.
- Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario* (D. Jarach, trad.). Giuffrè. [original en alemán]
- Herce, J. A. (2016). El impacto del envejecimiento de la población española. *Cuadernos de Información Económica*, (251), 39-48.
- Hernández de Cos, P. (2011). La reforma del marco fiscal en España: los límites constitucionales y la nueva regla de crecimiento del gasto público. *Boletín Económico del Banco de España*, septiembre, 57-56.
- Hernández Recio, M. C. y Atienza Montero, P. (2018). *Evolución de la deuda pública en los países de la zona euro. Determinantes y sostenibilidad de la misma* (IVIE, documento de trabajo n.º 2018/01).
- Herrera Molina, P. M. (1997). Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (comentario y traducción de la Sentencia del TEDH de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom). *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 13(2).
- Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2018). El régimen sancionador tributario. En E. Giménez-Reyna Rodríguez y S. Ruiz Gallud (coords.), *El fraude fiscal en España* (pp. 375-393). Thomson; Aranzadi; AEDAF.
- Higuera Udías, G. (1982). *Ética fiscal*. Biblioteca de Autores Cristianos.
- Iglesias Pérez, F. (2014). *Estudio de la economía sumergida: relación entre legitimidad y medidas para combatirla* (Tesis doctoral inédita, Universidad Rey Juan Carlos).
- Ihering, R. V. (2011). El fin del derecho. Comares.
- Imar, L. y Wilson, P. W. (1998). Sensitivity Analysis of Efficiency Scores: How to Bootstrap in Nonparametric Frontier Models. *Management Science*, 44(1), 49-61.
- Instituto de Estudios Económicos (2020). Más allá de los fondos europeos: la economía española necesita el impulso de las reformas estructurales. *Coyuntura Económica*, (73), 1-51.
- Javorcik, B. S. y Wei, S.-J. (2009). Corruption and Cross-Border Investment in Emerging Markets: Firmlevel Evidence. *Journal of International Money and Finance*, 28(4), 605-624.
- Jiménez Aguilera, J. de D. y Barrilao González, P. E. (2001). Una aproximación a la eficiencia en la gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. *Papeles de Economía Española*, (87), 221-229.
- Jiménez Fernández, A. y Martínez-Pardo del Valle, R. (2013). *La economía sumergida en España* (Fundación de Estudios Financieros, documento de trabajo n.º 4).
- Jiménez-Rius, P. (2007). *El control de los fondos públicos: propuesta de mejora*. Thomson- Civitas.
- Juan Lozano, A. M.<sup>a</sup> (2018). El fraude fiscal en la jurisprudencia (TJUE, TC y TS). En E. Giménez-Reyna Rodríguez y S. Ruiz Gallud (coords.), *El fraude fiscal en España* (pp. 513-545). Thomson; Aranzadi; AEDAF.
- Karras, G. (1996). The Optimal Government Size: Further International Evidence on the Productivity of Government Services. *Economic Inquiry*, 34(2), 193-203.
- Kells, S. y Hodge, G. G. (2009). Performance Auditing in the Public Sector: Reconceptualising the Task. *Journal of Contempo-*

- rary Issues in Business and Government*, 15(2), 33-60.
- Kireyev, A. P. (2017). *The Macroeconomics of De-Cashing* (FMI, documento de trabajo n.º 17/71).
- Labeaga, J. M. (2014). *Estimación del volumen de economía sumergida a través del método monetario*. Mimeo.
- Laborda, A. (2013). 2012 y 2013 dos años básicos para la consolidación fiscal. *Cuadernos de Información Económica*, (231), 1-15.
- Laffer, A. B. y Seymour, J. P. (1979). *The Economics of the Tax Revolt. A Reader Harcourt Brace*. Jovanovitch.
- Lafuente Felez, A. (1980). Una medición de la economía oculta en España. *Boletín de Estudios Económicos*, (111), 581-593.
- Lago Peñas, S. (2019). El ajuste fiscal español en perspectiva. *Cuadernos de Información Económica*, (270), 37-45.
- Lago Peñas, S. (2020). Consolidación fiscal: escasos avances y sin perspectivas de mejora. *Cuadernos de Información Económica* (274), 9-16.
- Lago Peñas, S. (dir.). (2018). *Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?* Funcas.
- Lago Peñas, S. y Martínez-Vázquez, J. (2016). El gasto público en España en perspectiva comparada. ¿Gastamos lo suficiente? ¿Gastamos bien? *Papeles de Economía española*, (147), 2-25.
- Lapuente, V. (2016). *La corrupción en España. Un paseo por el lado oscuro de la democracia y el gobierno*. Alianza Editorial.
- Lasheras, M. A. y Herrera, C. (1991). *Administración tributaria y sistema fiscal. Un análisis comparado* (Instituto de Estudios Fiscales, documento de trabajo n.º 14/1991).
- Lesina, A., Favero, A. C. y Giavazzi, F. (2019). Effects of Austerity: Expenditive and Tax-Basic Approaches. *Journal of Economic Perspectives*, 33(2), 141-162.
- Lipton, D. (2019). Shining a Light: Bringing Money out of the Shadows Means Improving Governance. *Finance and Development*, 56(3), 4-5.
- López Hernández, A. y Ortiz Rodríguez, D. (2004). Los indicadores de gestión y el control de la eficiencia del sector público. *Revista Española de Control Externo*, 6(18), 189-218.
- Lozano Serrano, C. (1990). La actividad inspectora y los principios constitucionales. *Impuestos, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, núm. 9.
- Lucas Durán, M. (2016). *La eliminación del dinero en efectivo y su sustitución por divisa electrónica como vía más eficaz para combatir el fraude y la elusión fiscales* (IEF, documento de trabajo n.º 12). [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2016\\_12.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_12.pdf)
- Malvárez Pascual, L. A. (2001). Los límites a la facultad de dictar actos de comprobación de valores de forma reiterada. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 216, 21-64.
- Malvárez Pascual, L. A. (2016). *Los registros de deudores tributarios morosos y la publicidad de las sentencias por delitos fiscales*. Thomson-Aranzadi.
- Malvárez Pascual, L. A. (2021a). Comentarios al proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (I). *Quincena Fiscal*, (3), 133-158.
- Malvárez Pascual, L. A. (2021b). Comentarios al proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (II). *Quincena Fiscal*, (4), 139-166.
- Mantero Sáenz, A. (1987). *Procedimiento en la inspección tributaria* (3.ª ed.). Ministerio de Hacienda.

- Marandu, E., Mbekomize, C. J. y Ifezue, A. N. (2015). Determinants of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations. *International Journal of Economics and Finance*, 7(9), 207-218.
- Martimort, D. (1996). The Multiprincipal Nature of Government. *European Economic Review*, 40(3-5), 673-685.
- Martín Jiménez, A. J. y Calderón Carrero, J. M. (2014). El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»): ¿Final, el principio del final o el final del principio? *Quincena Fiscal*, (1-2), 87-115.
- Martín López, J. (2014). La norma general antiabuso del Reino Unido. *Revista Española de Derecho Financiero*, (164), 79-114.
- Martín Rodríguez, M. (1994). Prólogo. En J. M. Castillo López, *El fraude fiscal en España*. Comares.
- Martínez Lago, M. Á. (18 de octubre de 2012). Limitación de los pagos en efectivo y régimen sancionador específico. *Cuadernos de Política Fiscal*.
- Martínez Lago, M. Á. (2018). Equidad del gasto público y estabilidad presupuestaria en el cuarenta aniversario de la Constitución. *Revista Española de Derecho Financiero*, (179), 99-118.
- Mauleón, I. y Sardá, J. (1997). Estimación cuantitativa de la economía sumergida en España. *Ekonomiaz, Revista Vasca de Economía*, (39), 124-135.
- Mauleón, I. y Sardá, J. (2014). *La economía sumergida en Navarra. Informe al Parlamento de Navarra*. Mimeo.
- Mauleón, I. y Sardá, J. (2018). Problemas metodológicos en la estimación de la economía sumergida. En S. Lago Peñas (dir.), *Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?* (pp. 49-86). Funcas.
- Mauro, P. (1995). Corruption and Growth. *The Quarterly Journal of Economics*, 110(3), 681-712.
- McIntyre, R. S. y Nguyen, T. D. (2004). *Corporate Income Taxes in the Bush Years*. Citizens for Tax Justice; ITEP.
- Merino Antigüedad, J. M. (2002). *Maestro, ¿es lícito pagar tributos al César?* Dykinson.
- Merriman, R. B. (1937). *Six Contemporaneous Revolutions*. Glasgow.
- Milka, A. y Zumer, T. (2017). *Indebtedness in the EU: A Drag or a Catalyst for Growth?* (Banco Central Europeo, documento de trabajo n.º 2118).
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G. y Poterba, J. M. (2011). *Tax by Design*. Oxford University Press.
- Mita, E. de. (1991). *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*. Giuffrè.
- Murphy, R. (2012). *Closing the European Tax Gap: A Report for the Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament*. [https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229\\_richard\\_murphy\\_eu\\_tax\\_gap\\_en.pdf](https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf)
- Norberg, J. (23 de agosto de 2019). Why Bernie Sanders is Wrong about Sweden. *Wall Street Journal*.
- Notas de derecho financiero*. (1975). Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid (SDFUM, tomo I, vol. 3).
- Núñez Pérez, G. (1987). La actividad administrativa de comprobación tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, (53), 39-96.
- OCDE. (2011). *La Administración tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie Información*

- comparada 2010. <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2010-ESP.pdf>
- OCDE. (2017). *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*.
- OCDE. (2019). *Government at a Glance 2019*. OECD Publishing.
- Ohlsen, A., Meklin, P., Oulasvirta, L. L. y Vakuri, J. (2001). Performance Auditing in Local Government: An Exploratory Study of Perceived Efficiency of Municipal Value for Money Auditing in Finland and Norway. *European Accounting Review*, 10(3), 583-589.
- Onrubia Fernández, J. (2010). Reflexiones sobre la eficacia de la Administración tributaria y la complejidad de los sistemas fiscales. *Papeles de Economía Española*, (125-126), 349-352.
- Onrubia Fernández, J. (2013). La reforma de la Administración tributaria: mitos y realidades. En A. Esteller-Moré y J. M. Durán-Cabré (dirs.), *Por una verdadera reforma fiscal* (pp. 22-34). Ariel.
- Onrubia Fernández, J. y Sánchez Fuentes, A. J. (2019). Evaluación de políticas públicas: una tarea urgente e imprescindible. En A. Cuenca y S. Lago Peñas (dirs.), *El sector público español: reformas pendientes*. Funcas; RIFDE; Universidad de Alcalá.
- Onrubia, J. (2005). Evaluación y gestión eficiente en el sector público: aspectos organizativos e institucionales. *Ekonomiaz, Revista Vasca de Economía*, 60(1), 38-57.
- Ortiz Díaz, J. (1957). Las circulares, instrucciones y medidas de orden interior ante el recurso de exceso de poder en la jurisdicción del Consejo de Estado francés. *Revista de Administración Pública*, (24), 335-356.
- Otero Moreno, M., Sánchez Fernández, M. y Almagro Cordón, P. (2013). *Pagos electrónicos, costes y beneficios de la sustitución del efectivo por tarjetas*. Instituto de Estudios Económicos.
- Otero Moreno, M., Sánchez Fernández, M. y Almagro Cordón, P. (2013). *Pagos electrónicos, costes y beneficios de la sustitución del efectivo por tarjetas*. Instituto de Estudios Económicos.
- Pablos Escobar, I. de y Valiño Castro, A. (2000). *Economía del gasto público: control y evaluación*. Civitas.
- Palao Taboada, C. (2008). *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*. Aranzadi; Thomson; Civitas.
- Pastor Prieto, S. (1993). *¡Ah de la Justicia! Política judicial y economía*. Civitas.
- Pérez Díaz, V., Mezo, J. y Rodríguez, J. C. (2012). *La crisis y las autonomías*. Funcas.
- Pérez García, F. (dir.). (2015). *Servicios públicos, diferencias territoriales e igualdad de oportunidades*. Fundación BBVA.
- Pérez Royo, J. y Aguallo Avilés, A. (1996). *Comentarios a la reforma de la Ley general tributaria*. Aranzadi.
- Pickhardt, M. y Sardá, J. (2011). The Size of the Underground Economy in Germany: A Correction of the Record and New Evidence from the Modified-Cash-Deposit-Ratio Approach. *European Journal of Law and Economics*, 32(1), 143-163.
- Pino, E. del, C., I. y Díaz-Pulido, J. M. (2016). Conceptualizing and Explaining Bureauphobia: Contours, Scope and Determinants. *Public Administration Review*, 76(5), 725-736.
- Pont Mestres, M. (1985). Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas. En *Estudios sobre temas tributarios actuales* (pp. 426-482).
- Porta, A. (1983). La fiscalità implicita nei controlli sul sistema bancario italiano e i tassi di interesse: alcune quantificazioni preliminari.

- nary. *Giornale degli Economisti e Annali di Economia*, (11-12), 725-747.
- Portillo Navarro, M.<sup>a</sup> J., Ortiz García, P. y Morales González, F. (2017). Fraude fiscal, turismo y economía sumergida en España. Un análisis por CCAA. *Revista de Estudios Regionales*, (108), 101-123.
- Prado Domínguez, A. J. (2004). Una estimación de la economía informal en España según un enfoque monetario, 1964-2001. *El Trimestre Económico*, 71(2), 417-452.
- PWC e IE Business School. (2015). *Los medios de pago, un paisaje en movimiento*.
- Rabushka, A. y Ryan, P. (1982). *The Tax Revolt*. Hoover Institution, Stanford University.
- Ramey, V. (2019). Ten Years after the Financial Crisis: What Have We Learned from the Renaissance in Fiscal Research. *Journal of Economic Perspectives*, 33(2), 89-114.
- Ramos Martín, M.<sup>a</sup> y Miyar Busto, M.<sup>a</sup> (2012). Las actitudes fiscales de los españoles: ¿Más Estado, pero menos impuestos? *Cuadernos de Información Económica*, (231), 125-140.
- Ramos Muñoz, D. y Ruiz Almendral, V. (2019). Crisis y recuperación de la estabilidad presupuestaria: carencias de su marco institucional. En A. Cuenca y S. Lago Peñas (dirs.), *El sector público español: reformas pendientes*. Funcas; RIFDE; Universidad de Alcalá.
- REAF-REGAF. (2017). *Reflexiones sobre el fraude fiscal y el problema de las estimaciones: Veinte propuestas para reducirlo*. Consejo General de Economistas.
- Reckon, A. (2009). *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States*. [http://ec.Europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperatio/cambating\\_tax\\_fraud/reckon\\_report\\_sep2009.pdf](http://ec.Europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperatio/cambating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf)
- Reinhart, M. C. y Rogoff, K. S. (2010). Growth in a Time of Debt. *American Economic Review*, 100(2), 573-578.
- Repullo Labrador, J. R. (2007). Gasto sanitario y descentralización: ¿Saldrá a cuenta haber transferido el INSALUD? *Presupuesto y Gasto Público*, (49), 47-66.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13(2), 135-143.
- Rivas García, J. (1997). *Fraude fiscal, inspección, economía experimental y estrategias*. Dykinson.
- Rojas, M. (2005). *Suecia después del modelo sueco. Del Estado benefactor al Estado posibilitador*. Cadal; Timbro.
- Rojas, M. (2008). *Reinventar el estado del bienestar*. Gota a Gota.
- Rojas, M. (2014). *Suecia el otro modelo: del Estado benefactor al Estado solidario*. Fundación para el Progreso.
- Ruibal Pereira, L. (2008). *Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal* (Instituto de Estudios Fiscales, documento de trabajo n.º 27/08).
- Ruiz Almendral, V. (2008). *Estabilidad presupuestaria y gasto público*. La Ley; Wolters Kluwer España.
- Ruiz de Zuazu, M.<sup>a</sup> G. (2018). Qué hacer para combatir la economía sumergida y el fraude fiscal en España?: Una perspectiva social. En S. Lago Peñas (dir.), *Economía sumergida y fraude fiscal en España: ¿Qué sabemos? ¿Qué podemos hacer?* (pp. 119-14). Funcas.
- Russo, G. y Cashless, F. F. (2016). *Payments and Tax Evasion* (CSEF, documento de trabajo n.º 445).

- Sainz de Bujanda, F. (1967). *Hacienda y Derecho: Vol. 5, Teoría de la educación tributaria* (pp. 71-261). Instituto de Estudios Políticos. [original: (1965). *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, 9(24), 343-500].
- Sainz de Bujanda, F. (1996). El desarrollo actual del derecho financiero en España. *Crónica Tributaria*, (78), 181-189.
- Sanandaji, N. (2015). *Scandinavian Unexceptionalism. Culture, Markets and the Failure of Third Way Socialism*. Institute of Economic Affairs.
- Sánchez Huete, M. Á. (2013). Prohibición de pagos en efectivo y su sanción. *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, (16), 273-288.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2002). *Ahorro y fiscalidad*. Edersa.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2012a). Posibilidades y límites de la amnistía fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 355, 105-140.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2012b). Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude. *Quincena Fiscal*, (11), 101-124.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2016). Modelo 720 o la flagrante vulneración del derecho comunitario y la Constitución española. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 404, 53-112.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2017). El necesario refuerzo de las garantías del contribuyente en los procedimientos tributarios. En M. Vicente-Tutor Rodríguez (dir.), *Retos de la fiscalidad española: Cuestiones controvertidas en materia tributaria* (pp. 261-314). Thomson Reuters; Aranzadi.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2018). Delito contra la Hacienda pública o la perenne insatisfacción de su encaje jurídico. En E. Giménez-Reyna Rodríguez y S. Ruiz Gallud (coords.), *El fraude fiscal en España* (pp. 395-477). Thomson; Aranzadi; AEDAF.
- Sánchez Serrano, L. (1997). *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional* (tomo I). Marcial Pons.
- Sánchez, C. (3 de junio de 2021). Hacienda sitúa la economía sumergida por debajo del 10% del PIB, la mitad de lo estimado. *El Confidencial*.
- Sands, P., Campbell, H., Keatinge, T. y Weisman, B. (2017). *Limiting the Use of Cash for Big Purchases: Assessing the Case for Uniform Cash Thresholds* (Rusi-Mossavar-Rahmani Center for Business and Government, occasional paper).
- Sanz, J. F. (2017). La curva de Laffer ¿Mito o realidad? Discusión, modelización y evaluación en el IRPF español. *Papeles de Economía Española*, (154), 179-197.
- Sanz Sanz, J. F. y Romero-Jordán, D. (2020a). *Breve nota sobre presión fiscal, sacrificio fiscal y presión normativa en España: Análisis comparado*. Funcas.
- Sanz Sanz, J. F. y Romero-Jordán, D. (2020b). *La insoportable levedad del índice de presión fiscal*. Funcas.
- Sappintong, D. y Stiglitz, J. E. (1987). Privatization, Information and Incentives. *Journal of Policy Analysis and Management*, 6(4), 567-582.
- Schneider, F. (2017). *Shadow Economies around the World: New Results for 158 Countries over 1001-2015* (Department of Economics, Johannes Kepler University of Linz, documento de trabajo n.º 1710).
- Schneider, F. y Buehn, A. (2012). *Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What Are the Driving Forces?* (IZA, documento de trabajo n.º 6891).

- Schneider, F. y Enste, D. H. (2000). Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77-114.
- Schneider, F. y Kearney, A. T. (2013). *The Shadow Economy in Europe: Using Payment Systems to Combat the Shadow Economy*. [http://www.iberglobal.com/files/2015/Shadow\\_Economy\\_Europe.pdf](http://www.iberglobal.com/files/2015/Shadow_Economy_Europe.pdf)
- Sevilla Segura, J. V. (2006). La recaudación potencial como meta de la Administración tributaria. En *XL Asamblea General del CIAT: La recaudación potencial como meta de la Administración tributaria* (pp. 15-28). Instituto de Estudios Fiscales.
- Shaxson, N. (2019). Tackling Tax Havens. *Finance and Development*, 56(3), 6-10.
- Shoup, C. S. (1981). Economics Limits to Taxation. *Atlantic Economic Journal*, 9, 9-23.
- Slemrod, J. y Gillitzer, C. (2014). *Tax Systems*. The MIT Press.
- Slemrod, J. y Weber, C. (2012). Evidence of the Invisible: Toward a Credibility Revolution in the Empirical Analysis of Tax Evasion and the Informal Economy. *International Tax and Public Finance*, 19, 25-53.
- Slemrod, J. y Yitzhaki, S. (1987). The Optimal Size of a Tax Collection Agency. *Scandinavian Journal of Economics*, 89(2), 183-192.
- Stiglitz, J. E. (1989). On the Economic Role of the State. En A. Heertje (ed.), *The Economic Role of the State*. Basil Blackwell; Bank Insinger de Beaufort.
- Sung, M. J., Awasthi, R. y Lee H. C. (2017). *Can Tax Incentives for Electronic Payments Reduce the Shadow Economy: Korea's Attempt to Reduce Underreporting in Retail Businesses* (World Bank Policy Research, documento de trabajo n.º 7936).
- Tanzi, V. (1983). The Underground Economy in the United States: Annual Estimates, 1930-80. *International Monetary Fund Staff Papers*, 30(2), 283-305.
- Tanzi, V. y Davoodi, R. H. (2000). *Corruption, Growth and Public Finances* (International Monetary Fund, documento de trabajo n.º 00/182). <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Corruption-Growth-and-Public-Finances-3854>
- Tanzi, V. y Schuknecht, L. (1997). Reconsidering the Fiscal Role of Government: The International Perspective. *American Economic Review*, 87(2), 164-168.
- Tanzi, V. y Schuknecht, L. (2000). *Public Spending in 20<sup>th</sup> Century: A Global Perspective*. Cambridge University Press.
- Tax Foundation e IEE. (2020). *Competitividad fiscal. ¿Por qué no se pueden subir más los impuestos en España?*
- Tejerizo López, J. M. y Calvo Vérguez, J. (coords.). (2013). *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal*. Thomson-Aranzadi.
- Terkper, S. (2003). Managing Small and Medium-Size Taxpayers in Developing Economies. *Tax Notes International*, 12, 211-234.
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes* (P. M. Herrera Molina, trad.). Marcial Pons [original: *Besteuerungsmoral und Steuermoral*].
- Tirado Martí, I. (2014). En el núcleo de la crisis soberana en España: ¿Reestructuración de deuda subnacional o rescate interno? En A. J. Recalde Castells, *Crisis y reforma del sistema financiero* (pp. 89-124). Aranzadi.
- Tremonti, G. (1984). La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzabili. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, (1), 89-127.
- Tribunal de Cuentas Europeo. (11 de junio de 2020). *Audit Preview: The EU's Anti-Money*



- Laundering Policy in the Banking Sector. <https://www.eca.europa.eu/es/Pages/DocItem.aspx?did=53979>
- Ucelay Sanz, I. (2018). Procedimientos de aplicación de los tributos en la lucha contra el fraude fiscal. En E. Giménez-Reyna Rodríguez y S. Ruiz Gallud (coords.), *El fraude fiscal en España* (pp. 479-511). Thomson; Aranzadi; AEDAF.
- UNODC. (s. f.). *Money-Laundering and Globalization*. <https://www.unodc.org/unodc/en/money-laundering/globalization.html>
- Vaquero Caballería, M. (2016). Corrupción política y ordenamiento jurídico. En M. Villoria, J. M.<sup>a</sup> Gimeno y J. Tejedor (eds.), *La corrupción en España: ámbitos, causas y remedios jurídicos* (pp. 127-141). Atelier.
- Villar, A. (coord.). (2012). *Educación y desarrollo, PISA 2009 y el sistema educativo español*. Fundación BBVA-IVIE.
- Zapico Goñi, E. y Mayne, J. (1995). Nuevas perspectivas por el control de gestión y medición de resultados. *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, (3), 43-53.
- Zubiri, I., Fernández-Macho, J. y Gallastegui, M. C. (2016). *Economía sumergida y fraude fiscal en la Comunidad Autónoma de Euskadi*. Instituto de Economía Pública UPV; EHU.

# Las UTE como sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Análisis de la [STS de 30 de enero de 2020, rec. núm. 3578/2017](#), y de la [RTEAC de 30 de septiembre de 2020, RG 3569/2017](#)

**José Manuel Rodríguez Salinas**

*Inspector de Hacienda del Estado  
Tribunal Económico-Administrativo Central*

## Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, establece que las uniones temporales de empresas (UTE) ostentan la condición de sujetos pasivos en las modalidades impositivas actos jurídicos documentados y transmisiones patrimoniales onerosas sin perjuicio de la responsabilidad solidaria en la que puedan incurrir sus miembros, como consecuencia de la naturaleza tributaria de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, y con base en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Este criterio se ha establecido en atención a la Sentencia de 30 de enero de 2020, que señala que las UTE pueden ser sujetos pasivos de la modalidad actos jurídicos documentos.

## 1. Supuesto de hecho

### 1.1. De la RTEAC de 30 de septiembre de 2020

La operación objeto de discusión en dicho caso es la adjudicación de una concesión administrativa a una unión temporal de empresas (UTE) conformada por dos sociedades. La propia UTE presentó el correspondiente modelo 600 por el cual se ingresó la deuda tributaria devengada con ocasión de la constitución de la concesión, aplicando un tipo impositivo del 4 %. Posteriormente se inició un procedimiento de comprobación limitada mediante notificación a una de las dos sociedades que formaba parte de la UTE, con una propuesta de liquidación provisional en virtud de la cual se modificaba la base imponible declarada y el tipo impositivo aplicable, correspondiendo el del 6,5 %.

La sociedad que, formando parte de la UTE, había recibido propuesta de liquidación provisional, alegó que ostentaba únicamente una participación del 80 % de la misma; siendo estimadas dichas alegaciones y regularizando la deuda tributaria con base en dicho porcentaje de participación. Una vez notificada la resolución que ponía fin al procedimiento de naturaleza gestora, se interpuso reclamación económico-administrativa contra la misma en la que se alegaba, entre otras cuestiones, que el sujeto pasivo del presente caso era la UTE y no la propia sociedad recurrente. Con fecha 30 de marzo de 2017 el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias dictó resolución desestimatoria, siendo objeto de impugnación mediante la interposición posterior de recurso de alzada ordinario en el expediente de reclamación 3569/2017.

La cuestión principal que examina el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) reside en determinar quién ostenta la condición de sujeto pasivo en la constitución de la concesión administrativa anteriormente referenciada.

## 2. Doctrina del TEAC y contenido interpretativo de la STS de 30 de enero de 2020

El Tribunal Supremo (TS) en la Sentencia 358/2020, de 30 de enero (rec. cas. núm. 3578/2017 –NFJ076582–), establece como criterio interpretativo, expresado en el funda-

mento jurídico quinto de dicha sentencia, que «las UTEs pueden ser sujetos pasivos del impuesto sobre actos jurídicos documentados por derivarse tal condición de la ley que regula su régimen fiscal».

El TEAC, en el fundamento jurídico tercero de la Resolución de 30 de septiembre de 2020 (RG 3569/2017 –NFJ079318–), dispuso:

De la sentencia transcrita, que aborda una cuestión que tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, se puede extraer que las uniones temporales de empresas deben satisfacer los impuestos indirectos por las actividades que desarrollan. La figura tributaria que viene siendo tratada en este caso tiene precisamente dicha naturaleza, como así lo indica el artículo 1 del TRITPAJD.

A la luz de la jurisprudencia y doctrina administrativa transcrita, las UTE ostentan la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), tanto en la modalidad impositiva actos jurídicos documentados (AJD) de acuerdo con la sentencia del Alto Tribunal como en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), con base en la naturaleza indirecta de dicha figura impositiva según lo señalado en la resolución del TEAC, que extiende la aplicación del criterio interpretativo del TS también al mencionado impuesto en un caso que versaba, concretamente, sobre una constitución de concesión administrativa.

### 3. Comentario crítico

La determinación de los elementos subjetivos partícipes en toda relación jurídico-tributaria constituye uno de los aspectos esenciales en el ámbito tributario, sirviendo como uno de los elementos configuradores de la obligación tributaria principal junto a otros de suma importancia como el hecho imponible y el devengo. Esta importancia queda reflejada en la letra c) del artículo 8 de la Ley General Tributaria (LGT), preservándose la reserva de ley en materia tributaria respecto a «la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables». Fruto de todo ello es la regulación contenida en el capítulo II del título II sobre los obligados tributarios. En primer lugar, se define el concepto de obligado tributario para posteriormente desarrollar una enumeración mediante lista abierta en el apartado segundo del artículo 35 de la LGT, apartado respecto al cual se establecía dicha reserva de ley. Por otra parte, el apartado 4 del artículo 35 de la LGT dispone:

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Respecto a las UTE, que son nuestro protagonista principal a efectos de analizar su condición de sujetos pasivos a efectos del ITP y AJD, carecen de personalidad jurídica de acuerdo con la ley reguladora de las mismas; por lo que serían susceptibles de ser incorporadas dentro de los supuestos amparados en el artículo 35.4 de la LGT. En relación con el régimen jurídico de las UTE, está contemplado en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional. En primer lugar, cabe destacar la naturaleza tributaria de dicho texto legal, lo cual se desprende del propio articulado de la norma, en concreto de los artículos 1 y 3. El artículo 1 señala:

Las **Agrupaciones de Empresas**, las Uniones Temporales de Empresas y los **contratos de cesión de unidades de obras**, que cumplan las condiciones y requisitos que se establecen en la presente Ley, podrán acogerse al régimen tributario previsto en la misma. (La negrita es nuestra)

Por su parte, su artículo 3 dispone:

El régimen tributario que se establece en la presente Ley quedará condicionado al cumplimiento de los requisitos específicos previstos en cada caso para las **Agrupaciones** y Uniones mencionadas y a su inscripción en el Registro Especial que al efecto llevará el Ministerio de Hacienda. (La negrita es nuestra)

El artículo 7 concibe a las UTE como un sistema de colaboración entre empresarios y señala en su apartado 2 que no tendrán personalidad jurídica propia, por lo que en otras palabras cabe afirmar que carecen de capacidad jurídica plena. En cuanto a la imposición a la que están sujetas las UTE, cabe diferenciar entre aquellas figuras tributarias directas, como el impuesto sobre sociedades, en las que es aplicable un régimen especial contemplado en el capítulo II del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; y las figuras tributarias indirectas, como acontece en los casos aquí analizados. En este punto cabe remi- tirse como bien señalan tanto el TS como el TEAC, al artículo 9 de la Ley 18/1982, que señala:

Las Empresas miembros de la Unión Temporal quedarán solidariamente obligadas frente a la Administración Tributaria por las retenciones en la fuente a cuenta de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que la Unión venga obligada a realizar, así como por los tributos indirectos que corresponda satisfacer a dicha Unión como consecuencia del ejercicio de la actividad que realice. Idéntica responsabilidad existirá respecto a la Cuota de Licencia del Impuesto Industrial prevista en el artículo once y en general de los tributos que afectan a la Unión como sujeto pasivo.

Dicho precepto diferencia, en primer lugar, entre tributos directos, al hacer mención al impuesto sobre la renta de las personas físicas y al impuesto sobre sociedades, y los tribu-

tos indirectos, circunscribiendo la responsabilidad tributaria a los que corresponda satisfacer como consecuencia del ejercicio de la actividad que realice. Dicho artículo 9 de la Ley 18/1982 constituye precisamente junto al ya señalado artículo 35.4 de la LGT uno de los puntos de partida de la argumentación del Alto Tribunal a efectos de considerar a las UTE como sujetos pasivos de la modalidad impositiva AJD. En primer lugar, el TS matiza la mención del artículo 35.4 de la LGT a las «leyes en que así se establezca», expresión que debe alcanzar cualquier norma con rango de ley que tenga naturaleza tributaria sin que sea imprescindible que se circunscriba únicamente a las leyes reguladoras del tributo protagonista en cuestión, aspecto que sí se dispone expresamente en la regulación que realiza la LGT de otros elementos configuradores del tributo como el devengo. En consecuencia, y siendo cuestión pacífica la naturaleza tributaria de la Ley 18/1982, procede acudir a su artículo 9 donde se preceptúa que las UTE deberán satisfacer los tributos indirectos que correspondan a la actividad que realicen.

A diferencia de lo que ocurre en otras figuras impositivas indirectas como el impuesto sobre el valor añadido (IVA), donde el artículo 84.3 de su ley reguladora (LIVA) dispone que «tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto», el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD) no contiene previsión similar en relación con la modalidad impositiva AJD. El artículo 29 de dicho texto legal, que regula la figura del sujeto pasivo del mismo indica:

Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista.

En el presente caso tanto la figura del «adquirente» como la mención «aquellos en cuyo interés se expidan» conducen a concluir que el sujeto pasivo es la UTE, puesto que ambas referencias no son excluyentes respecto a los entes sin personalidad jurídica; sin que quepa, por tanto, exigir dicho impuesto a las entidades participantes en la UTE en concepto de sujeto pasivo del impuesto, ya que quien realiza el hecho imponible es la propia UTE, ostentando por ello la misma condición de contribuyente en coherencia con el artículo 36.2 de la LGT. Además, en este punto cabe precisar también que si bien la operación que se eleva a escritura pública es una compraventa de bienes inmuebles, la cual es realizada por las sociedades participantes en la UTE, el hecho imponible en la modalidad impositiva AJD no es el desplazamiento patrimonial oneroso producido a favor de tales sociedades sino el documento elevado a escritura pública, constituyendo este el objeto de gravamen y siendo la UTE como ente sin personalidad jurídica la que realiza el hecho imponible en cues-

ción. La sentencia del TS otorga importancia a la cláusula incluida en los dos documentos elevados a escritura pública anteriormente mencionada, siendo pertinente precisar aquí al respecto que con independencia de que se hubiese estipulado a efectos fiscales una cláusula distinta que atribuyera la responsabilidad tributaria solo a una de las dos sociedades participantes en la UTE, la misma no tendría mayor trascendencia a efectos tributarios en virtud del artículo 17.5 de la LGT, que señala:

5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Por consiguiente, la condición de sujeto pasivo del impuesto es indisponible, debiendo ser en todo caso la UTE quien ostente la misma con independencia de las estipulaciones acordadas por las sociedades que la compongan y estando obligada a cumplir las obligaciones materiales y formales relativas a ella cuando así se dispone, como es el caso y ha sido interpretado por el TS y el TEAC, por una ley de naturaleza tributaria. Además y en conexión con el artículo 17.5 de la LGT ya mencionado, en este punto cabe remarcar que carecen de legitimidad como interesado para promover reclamaciones económico-administrativas aquellos que asumen obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato de acuerdo con el artículo 232.2 d) de la LGT.

El criterio interpretativo de la Sentencia del TS 358/2020, de 30 de enero (rec. cas. núm. 3578/2017 –NFJ076582–), ha sido adoptado por el TEAC en diversas resoluciones, destacando la de 14 de julio de 2020 (RG 3328/2017 –NFJ079311–) y la de 30 de septiembre de 2020 (RG 3569/2017 –NFJ079318–). La primera de ellas versa sobre un supuesto relativo a la modalidad impositiva AJD en el cual la reclamante es la propia UTE, que alega mediante la interposición del recurso de alzada ordinario que dicho ente no ostenta la condición de sujeto pasivo del impuesto. El TEAC, a la luz de la jurisprudencia mencionada, consolida como doctrina administrativa vinculante (art. 239.8 LGT) el contenido interpretativo de la sentencia anteriormente referenciada y concluye con que las UTE son sujetos pasivos de la modalidad impositiva AJD. Respecto a la segunda resolución, el TEAC extrapola el contenido interpretativo de la resolución del recurso de casación contencioso-administrativo, extendiéndolo a la modalidad impositiva TPO. En dicho expediente de reclamación el recurrente, a diferencia de la anteriormente reseñada, no es la UTE sino una de las sociedades participantes en la misma, la cual fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada en relación con la modalidad TPO con la adjudicación de una concesión administrativa.

En definitiva, una de las dos empresas miembro que conformaban la UTE fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada según la base imponible declarada y el tipo impositivo aplicable. Cabe reseñar que fue la propia UTE quien mediante la presentación del modelo 600 autoliquidó la modalidad impositiva TPO, lo que no constituyó obstáculo para que las actuaciones gestoras se dirigieran en exclusiva y directamente contra una de las sociedades participantes de la UTE. Una vez presentadas las alegaciones, la Administración tri-

butaria autonómica aceptó que la regularización alcanzase el 80 % de la deuda tributaria, ya que este era el porcentaje de participación en la UTE. Posteriormente y tras la interposición de reclamación económico-administrativa, el TEAR de Canarias desestimó las alegaciones relativas a que la UTE fuese el verdadero sujeto pasivo del impuesto, fundamentando dicha decisión en la ausencia de mención expresa de tal consideración en la ley reguladora del impuesto por mandato del artículo 35.4 de la LGT. El TEAR realizó una interpretación restrictiva de dicho precepto, entendiendo que únicamente la ley reguladora del tributo podía establecer qué entes sin personalidad jurídica tuviesen la condición de obligados tributarios, a similitud de lo que sucede con otra de las grandes figuras de la imposición indirecta, esto es, el IVA (art. 84.3 LIVA). Respecto a la regularización del 80 % realizada a una de las sociedades que conformaban la UTE, se remitía a la aplicación del artículo 35.7 de la LGT, que dispone que «la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa».

Una vez interpuesto recurso de alzada ordinario, el TEAC procedió a examinar quién es el sujeto pasivo de la modalidad impositiva TPO cuando se devenga el hecho imponible «constitución de concesión administrativa», siendo la cuestión objeto de controversia en dicho caso.

El TEAC, con base en la Sentencia del TS 358/2020, de 30 de enero (rec. cas. núm. 3578/2017 –NFJ076582–), estimó las pretensiones de la reclamante, la cual había sido regularizada por un hecho imponible que no había sido realizado por ella sino por la UTE en la cual participaba. En primer lugar, cabe afirmar que la extensión de la doctrina establecida por el TS a la modalidad impositiva TPO es lógica, puesto que la mención del artículo 9 de la Ley 18/1982 a «tributos indirectos que corresponda satisfacer a dicha Unión como consecuencia del ejercicio de la actividad que realice» alcanza también a dicha figura impositiva, cuya naturaleza indirecta se afirma expresamente por la ley reguladora del mismo en el apartado 1 de su artículo 1, que indica:

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:
  - 1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.
  - 2.º Las operaciones societarias.
  - 3.º Los actos jurídicos documentados.

En segundo lugar, el artículo 8 del TRITPAJD regula la figura del sujeto pasivo estableciendo:

Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

[...]

h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario.

El precepto realiza una primera alusión a la indisponibilidad de la figura del sujeto pasivo a la que ya nos referíamos anteriormente en el artículo 17.5 de la LGT y, además, concreta que dicha condición se atribuye a título de contribuyente, por lo que es el propio concesionario en el caso que aquí nos ocupa quien realiza el hecho imponible, que no es otro que la constitución de la concesión administrativa en atención al artículo 7.1 B) del TRITPAJD. Además, cabe destacar que en el propio contrato por el cual se adjudicó la concesión administrativa consta como competente para redactar los proyectos dirigir las obras así como construir y explotar la misma la UTE. En este punto cabe remarcar que en la modalidad impositiva TPO se grava el desplazamiento patrimonial oneroso que se produce a favor, en este caso, de la concesionaria, que no es otra que la UTE. Todo ello es independiente de los pactos o cláusulas privadas que puedan ser acordadas por las sociedades que constituyen la UTE o de la participación que ostenten en dicho sistema de colaboración las mismas, quedando vedada a la Administración dada la indisponibilidad del elemento subjetivo de la relación jurídico-tributaria la posibilidad de regularizar mediante actuaciones de gestión o inspección a una de las sociedades que forman parte de la UTE, cuando precisamente el hecho imponible ha sido realizado por esta última como aconteció en el caso examinado. Por consiguiente, las actuaciones de comprobación e investigación deben dirigirse en estos casos siempre a la UTE, que es quien realiza el hecho imponible y debe asumir la obligación tributaria principal, esto es, el pago de la cuota tributaria (art. 19 LGT) y las obligaciones formales inherentes a su condición de sujeto pasivo; todo ello con independencia de los mecanismos de solidaridad que sean susceptibles de aplicación como consecuencia del incumplimiento por parte de la UTE.

Además y como se ha señalado, todo ello debe entenderse sin perjuicio de que los miembros de la UTE pudiesen responder solidariamente debido a los incumplimientos del ente en cuestión, como se indica en el fundamento jurídico cuarto de la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2020 (RG 3569/2017 –NFJ079318–) sin que se profundice en dicha cuestión. En este punto habría que entender aplicable la derivación de responsabilidad contemplada en el artículo 42.1 b) de la LGT, que establece:

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

[...]

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades

En consecuencia, a la hora de examinar supuestos en los que la UTE realice la actividad de la que derive la obligación de satisfacer tributos de naturaleza indirecta, cabe distinguir dos tipos de categorías de obligados tributarios: la UTE y las entidades que la conforman. Las primeras como obligados tributarios principales y las segundas como obligados secundarios como consecuencia de que su posición deudora no derive de la realización del hecho imponible sino del presupuesto de hecho de la responsabilidad, como sería el caso previsto en el artículo 42.1 b) de la LGT en relación con las UTE. De esta forma habría dos deudores del tributo distintos, UTE y las sociedades que la constituyen, con un régimen jurídico diferenciado y en el que no cabe exigir a las segundas obligaciones formales o deberes conexos a la obligación tributaria principal, tales como el deber de presentar autoliquidación por el impuesto, el cual seguiría recayendo en la UTE. Tampoco cabría iniciar actuaciones de comprobación e investigación tendentes a regularizar su situación tributaria con relación a las actividades realizadas por la UTE, siendo imprescindible a efectos de exigirle la deuda tributaria el acto de declaración de responsabilidad y el transcurso del periodo voluntario de pago sin que la UTE hubiese cumplido. En este sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 18 de junio de 2020 (RG 1059/2017), que señala:

De acuerdo con dicho precepto, basta para declarar responsables solidarias a las empresas miembros de una UTE, que esta entidad no haya realizado el pago de sus deudas tributarias correspondientes a retenciones por IRPF e IS o a tributos indirectos y que dichas deudas sean consecuencia del ejercicio de su actividad, lo cual acontece en el caso que nos ocupa, puesto que la recurrente es miembro de la UTE deudora principal y las obligaciones que se derivan corresponden a tributos indirectos, IVA, resultantes del desarrollo de su actividad, constituyendo el presupuesto objetivo la falta de pago de sus deudas tributarias por la UTE, para poder exigir responsabilidad a sus empresas miembros.

En conclusión y a la luz de la jurisprudencia del TS y doctrina administrativa vinculante del TEAC, cabe afirmar que las UTE ostentan la condición de sujeto pasivo a título de contribuyente, elemento indisponible en la relación jurídico-tributaria, en las modalidades impositivas AJD y TPO como consecuencia del nacimiento de las obligaciones tributarias principales ocasionado por el desarrollo de la actividad que realizan. Todo ello sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda acudir a los mecanismos de derivación de responsabilidad solidaria contemplados en el ordenamiento tributario, siendo necesario para ello la falta de pago por las UTE de la deuda tributaria en periodo voluntario a efectos de exigir la misma a las empresas miembros que componen la UTE.

## **Expectativa de arrendamiento de vivienda: tributa como imputación de renta inmobiliaria sin posibilidad de deducción de gastos. La reducción del 60 % no se aplica a la comprobación de las autoliquidaciones**

Análisis de la [STS de 25 de febrero de 2021, rec. núm. 1302/2020](#)

**Carmen Banacloche Palao**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.  
URJC*

### **Extracto**

A continuación analizamos la interesante Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021 que casa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 11 de diciembre de 2019, Sección Tercera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, que establece la siguiente doctrina con relación a los alquileres de viviendas: 1.º conforme al artículo 85 de la LIRPF, las rentas procedentes de bienes inmuebles que no se encuentran arrendadas, pero que están destinadas a serlo, tributan como rentas imputadas; 2.º según el artículo 23.1 de la LIRPF, los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda; 3.º el alcance de la expresión «declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la LIRPF, a efectos de la aplicación de la reducción del 60 % sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, se refiere a las declaraciones y no a la comprobación de las autoliquidaciones.

## 1. Supuesto de hecho

El caso planteado parte de la adquisición de un inmueble (un bajo y cuatro pisos) por parte del contribuyente. Dado el deficiente estado estructural de la finca se acometieron obras de rehabilitación por importe de 310.462,42 euros que afectaron a la fachada, tabiquería, cubiertas, etc., las cuales fueron calificadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) como mejora, por aumentar la vida útil del inmueble.

Una vez finalizadas las obras, dichos inmuebles se destinaron a alquiler. En la autoliquidación presentada por el contribuyente, los rendimientos del capital inmobiliario declarados resultaban negativos, como consecuencia de haber aplicado unos gastos deducibles superiores a los ingresos (ya que consideró como gastos de reparación y conservación los calificados por la Administración tributaria como mejora y, por tanto, no deducibles). Las discrepancias entre la autoliquidación realizada y la regularización administrativa versaban sobre los siguientes aspectos:

- El contribuyente consideró los gastos efectuados como gastos de reparación y conservación y, por tanto, deducibles según el artículo 23.1 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF). Sobre este aspecto, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana ratificó el criterio administrativo de considerar la obra en su conjunto como mejora, susceptible de amortización al 3 % anual, pero no como gasto deducible de conservación y reparación. Al coincidir el parecer del tribunal con la postura de la AEAT sobre este aspecto no hubo posterior recurso.
- El contribuyente no declaró los inmuebles en concepto de imputación de rentas durante el periodo en que no consiguieron alquilarse, al interpretar que se encontraban «en expectativa» de ser arrendados. El TSJ de la Comunidad Valenciana admitió esta argumentación y estimó que no resultaba lícito imputar rentas en los meses en que los inmuebles no pudieron ser alquilados, ya que resultaba indiscutible la afectación de los pisos rehabilitados a la obtención de rendimientos de capital inmobiliario.

- El contribuyente dedujo los gastos generados por los inmuebles durante los periodos en que no estuvieron arrendados. De nuevo el TSJ valenciano aceptó esta interpretación en coherencia con su idea de que existe una expectativa de alquiler, por lo que debía permitirse la deducibilidad de los gastos de todo el periodo, y no solo de la parte del mismo en que los inmuebles generaron rendimientos del capital inmobiliario.
- Por último, el contribuyente defendía la posibilidad de aplicar la reducción del 60 % prevista para alquiler de viviendas al rendimiento de capital inmobiliario positivo calculado por la Administración tributaria tras la comprobación, ya que en su autoliquidación sí había declarado rendimientos del capital inmobiliario, si bien con signo negativo como consecuencia de ser mayores los gastos deducibles que los ingresos. La postura administrativa, por el contrario, defendía que el rendimiento positivo que permite aplicar la reducción fue calculado por la Administración, frente a la autoliquidación con rendimientos negativos presentada por el contribuyente, lo que excluye la posibilidad de aplicar la citada reducción.

Ante la estimación parcial del recurso por parte del TSJ de la Comunidad Valenciana, el abogado del Estado preparó recurso de casación, que fue admitido por el Tribunal Supremo (TS) quien identificó tres cuestiones de interés casacional:

- a) Determinar si las rentas procedentes de los bienes inmuebles que no se encuentren arrendados ni subarrendados pero que están destinados a serlo tributan como rendimientos del capital inmobiliario o como rentas imputadas.
- b) Precisar, en su caso, si los gastos asociados a dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda, o si también deben admitirse como tales los generados durante el tiempo en que los inmuebles no estuvieron alquilados, pero sí en disposición de poder arrendarse.
- c) Precisar el alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» contenida en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos de la aplicación de la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

## 2. Doctrina del tribunal

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS clarifica definitivamente dos de las cuestiones casacionales admitidas, si bien la tercera no resulta en nuestra opinión y a tenor de cómo ha sido redactado este extremo del pronunciamiento judicial, tan indiscutible como las dos primeras.

Empecemos por cómo deben tributar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) los inmuebles cuyo destino es el alquiler, en aquellos periodos de tiempo en que no han resultado arrendados. A juicio del TS, la interpretación conforme a cualquiera de los criterios hermenéuticos permitidos por la Ley General Tributaria (LGT) (arts. 12.1 LGT y 3.1 Código Civil), y especialmente atendiendo al tenor literal de la norma (art. 85 LIRPF) es inequívoca: el legislador ha establecido un claro criterio de imputación de rentas proporcional al tiempo en que el inmueble no genere rendimientos del capital por no estar arrendado:

Art. 85.1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos [...] no afectos a actividades económicas ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, **determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo.** (La negrita es nuestra)

El TS califica de errónea la teoría de las «expectativas» de alquiler, esgrimida por el contribuyente y aceptada por el TSJ de la Comunidad Valenciana. De acuerdo con la misma, el destino final de los inmuebles reconocido por la propia Administración tributaria (el arrendamiento a terceros) primaría a la hora de fijar el régimen de tributación en el IRPF (como rendimientos del capital inmobiliario), por lo que no resultaría lícito imputar las rentas en los meses durante los que los inmuebles no pudieron alquilarse.

En cambio, para el Alto Tribunal la interpretación literal de las normas desvela que el legislador entiende que todo inmueble que no sea la vivienda habitual es susceptible de generar un ingreso mínimo, de modo que grava en el IRPF la posibilidad de obtener esa renta (en razón de un 1,1 % o un 2 % del valor catastral, según si este estuviera o no revisado). El destino del inmueble, desde este punto de vista, resulta irrelevante (salvo que sea la vivienda habitual del contribuyente, en cuyo caso no tributa).

Extrapolando este mismo criterio a la deducibilidad de los gastos, entiende el TS que durante el periodo de tiempo en que el inmueble tributa como imputación de rentas inmobiliarias (régimen que no permite gastos deducibles ni reducciones, pues se trata de una tributación a tanto alzado), no debe admitirse la deducibilidad de gasto alguno. Dicho con otras palabras, los gastos solo serán deducibles de forma proporcional al periodo de tiempo durante el cual los inmuebles generaron rendimientos del capital inmobiliario, esto es, estuvieron alquilados. Frente a la tesis del TSJ de la Comunidad Valenciana (como existe una expectativa de alquiler, deben deducirse los gastos de todo el periodo y no solo cuando los inmuebles están efectivamente alquilados), el TS asume el argumentario del abogado del Estado, de acuerdo con el cual:

El art. 23.1 a) LIRPF es contundente al afirmar que solo son gastos deducibles «los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos» [...] No cabe ignorar que el hecho imponible es la obtención de renta derivada del arrendamiento.

Por tanto, si no hay renta en el ejercicio o parte de él, no cabe deducir gastos imputables a ese periodo.

En conclusión, la respuesta del TS a las dos primeras cuestiones casacionales es la siguiente:

- a) Conforme al artículo 85 de la LIRPF, las rentas procedentes de bienes inmuebles que no se encuentran arrendados ni subarrendados pero que están destinados a serlo, tributan como rentas imputadas.
- b) Según el artículo 23.1 de la LIRPF, los gastos asociados a dicho bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda.

La tercera cuestión no queda tan claramente zanjada en la resolución judicial. Se trata de determinar el alcance de la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» a efectos de permitir la aplicación de la reducción del 60 % que prevé el artículo 23.2 de la LIRPF cuando el arrendamiento se destina a vivienda:

En los supuestos de arrendamientos de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. **Esta reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.** (La negrita es nuestra)

El caso que da origen a la sentencia que comentamos es fronterizo, en el sentido de que el contribuyente declaró unos rendimientos, pero no positivos sino negativos (al ser superiores los gastos a los ingresos), y solo como consecuencia de la regularización administrativa resultó positivo el rendimiento.

De ahí que la cuestión casacional suscitara gran interés, ya que permitiría clarificar qué tipo de rendimientos del capital inmobiliario son susceptibles de beneficiarse de la reducción por alquiler de vivienda: ¿solo los consignados con signo positivo en la autoliquidación?, ¿o la reducción podría extender sus efectos también a rendimientos positivos resultantes de una comprobación administrativa, siempre y cuando el contribuyente hubiera declarado rendimientos del capital inmobiliario en su autoliquidación (aunque fuera con saldo negativo por haber interpretado de forma incorrecta la deducibilidad de los gastos)?, ¿puede aplicarse la reducción a los rendimientos manifestados por el contribuyente en otro tipo de declaraciones tributarias diferentes de la autoliquidación (por ejemplo, los que se declaren en contestación a un requerimiento informativo de la Administración tributaria)?

Literalmente, el precepto que contiene el artículo 23.2 de la LIRPF se refiere a rendimientos «declarados» por el contribuyente, término que alude inevitablemente a la diferencia entre

el concepto de declaración tributaria (art. 119.1.º LGT) y autoliquidación tributaria (art. 120 LGT). De ahí que la Sentencia del TS de 25 de febrero 2021, objeto de este comentario, se remita a sentencias anteriores, dictadas por la misma Sala y Sección, que resolvieron idéntica cuestión: Sentencia de 19 de marzo de 2018 (dictada en el rec. cas. núm. 2070/2017 –NFJ069868–), Sentencia de 20 de marzo de 2018 (dictada en el rec. cas. núm. 2522/2017 –NFJ070317–) y Sentencia de 16 de abril de 2018 (dictada en el rec. cas. núm. 255/2016).

En todas ellas, el TS aborda la distinción entre declaración y autoliquidación. El concepto «declaración» incluye todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. De acuerdo con el criterio del TS, los efectos vinculados a una declaración tributaria se prevén para un momento anterior al procedimiento de aplicación de los tributos.

Las autoliquidaciones, por el contrario, además de contener una declaración, cuantifican de la deuda tributaria. El propio precepto regulador prevé la posibilidad de que las mismas puedan ser objeto de verificación y comprobación administrativa con posterioridad a su presentación. Si así ocurriera, estaríamos en una fase de regularización en que la Administración está obligada a dictar la liquidación procedente, sea esta favorable o desfavorable para el contribuyente.

Junto con la anterior distinción, el TS completa la fundamentación jurídica de su respuesta a esta tercera cuestión casacional, recurriendo al «principio de regularización íntegra» (desarrollado en su Sentencia 1182/2020, de 17 de septiembre, rec. núm. 5808/2018 –NFJ079018–). De conformidad con el mismo, cuando la Administración inicia un procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección, y procede a la regularización del contribuyente, esta ha de ser íntegra, afectando no solo al tributo gestionado, sino a todos aquellos que estén relacionados directamente con los mismos presupuestos fácticos y, por ello, debe llamar al procedimiento a quienes puedan ser afectados por la resolución del mismo.

Asimismo, en la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1727/2016 –NFJ069146–), el TS afirma, en relación con los contribuyentes, que «la regularización de una autoliquidación ha de ser íntegra tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica».

En consecuencia, TS fija la expresión «rendimientos declarados por el contribuyente» del artículo 23.2 de la LIRPF, a efectos de la aplicación de la reducción del 60 % sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, respondiendo que «tal limitación se refiere a las declaraciones y no a la comprobación de las autoliquidaciones».

### 3. Comentario crítico

La respuesta del TS a las tres cuestiones casacionales nos merecen distinta opinión.

La respuesta a las dos primeras parece incontestable. Un inmueble solo puede tener alguno de los siguientes tratamientos jurídico-tributarios en el IRPF: o estar exento, si es

la vivienda habitual; o generar rendimientos del capital inmobiliario, si está alquilado y durante el tiempo en que esté alquilado<sup>1</sup>; o estar afecto a una actividad económica (en cuyo caso, los gastos que genere se incluyen a efectos de calcular los rendimientos de actividades económicas) o, si no se encuentra en ninguna de las anteriores situaciones, tributará en concepto de imputación de rentas inmobiliarias, ex artículo 85 de la LIRPF (sería el caso de las llamadas «segundas residencias», o de los inmuebles vacíos o desocupados). Por supuesto, la transmisión del inmueble generará la correspondiente variación patrimonial. Por tanto, un inmueble que no es vivienda habitual, que no está afecto a actividades económicas y que no genera rendimientos de capital inmobiliario, tiene que tributar como imputación de renta inmobiliaria, en proporción al número de días del periodo impositivo en que cumple los requisitos para ello.

Sin embargo, tampoco podemos decir que nos parezca descabellado el argumento del contribuyente, ratificado por el siempre vanguardista TSJ de la Comunidad Valenciana: la teoría de la expectativa de alquiler. De acuerdo con la misma, si se pudiera demostrar el destino final del inmueble, orientado al arrendamiento a terceros, la tributación en concepto de rendimientos del capital inmobiliario primaría, tanto durante los días del ejercicio fiscal en que se hubiera verificado dicho arrendamiento de forma efectiva, como durante aquellos otros en los que el inmueble no hubiera podido alquilarse, quedando a la espera de completar su destino.

Este planteamiento es especialmente relevante en relación con los alquileres turísticos, respecto de los cuales, siendo fácilmente demostrable su destino para alquiler, en cambio no tienen por qué generar ingresos durante todos los días del periodo impositivo, pues no siempre se logran alquilar.

En el fondo no es algo desconocido en nuestro ordenamiento tributario. En el impuesto sobre el valor añadido (IVA), por ejemplo, existe un planteamiento similar que lleva años funcionando (y por imperativo legal), respecto de las cuotas de IVA soportadas antes de iniciar el desarrollo de la actividad. En este sentido, no hay discusión sobre que los IVA soportados por el empresario con anterioridad al inicio de la actividad económica, en lo que podríamos llamar una fase preparatoria, son deducibles de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido:

Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios **con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas** que, con ocasión de dichas operacio-

<sup>1</sup> También generan rendimientos del capital inmobiliario los derivados de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los inmuebles (art. 22.1 LIRPF).

nes, soporten o satisfagan **antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios** correspondientes a dichas actividades. (La negrita es nuestra)

Entre los elementos objetivos que sirven para confirmar ese destino cierto se encuentra, desde luego, el acondicionamiento de los locales (en nuestro caso, los gastos de rehabilitación de los inmuebles), que se van a dedicar posteriormente al negocio (en nuestro caso, aunque técnicamente no puede hablarse de actividad económica, al alquiler).

Sin embargo, es cierto que cada figura impositiva mantiene su individualidad dentro del sistema tributario (Rodríguez Bereijo, 2016), y, en este sentido, la LIRPF es clara y ordena explícitamente prorratear en función del número de días en que el inmueble ha estado desocupado durante el ejercicio impositivo a fin de declarar la correspondiente imputación de renta inmobiliaria (art. 85 LIRPF). Durante ese periodo de tiempo, los gastos generados por el inmueble no tienen carácter deducible.

Más compleja es, a nuestro juicio, la respuesta en relación con la aplicabilidad de la reducción del 60 % a los rendimientos de capital inmobiliario declarados y positivos procedentes de inmuebles destinados a vivienda. La exégesis del artículo 23.2 de la LIRPF obliga a hacer dos puntualizaciones.

Por un lado, la limitación a rendimientos positivos de la reducción por arrendamientos destinados a vivienda procede de la corrección de una deficiente técnica legislativa original. Efectivamente, tal y como se concibió originalmente la reducción<sup>2</sup>, podía aplicarse tanto a rendimientos positivos como negativos, ya que no existía la limitación actual. Tal circunstancia fue objeto de duras críticas por parte de la doctrina en cuanto que suponía un ilógico perjuicio para el contribuyente, en caso de que el rendimiento del capital inmobiliario fuera negativo. No podemos olvidar que las reducciones son medidas tributarias tendentes a beneficiar al contribuyente, al minorar las rentas gravables. Una reducción del 60 % de un rendimiento positivo de 2.000 implica tributar solo por 800 (2.000 – 1.200). El efecto es justamente el contrario en caso de que el rendimiento fuera negativo: una reducción del 60 % en un rendimiento de –2.000, lo reduce hasta –800, en perjuicio del contribuyente, pervirtiendo el espíritu de la medida. Por ello, la aplicación originaria de la reducción del 50 %

<sup>2</sup> La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, modificó el artículo 21 de la Ley 40/1998, del IRPF, disponiendo que «en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior se reducirá en un 50 por ciento». Esta posibilidad de aplicar la reducción tanto a rendimientos positivos como negativos del capital inmobiliario se mantuvo hasta el 31 de diciembre de 2014 (art. Doce de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias).

(60 %, en la actualidad) a los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de inmuebles destinados a vivienda se limitó a partir de 2015 exclusivamente a rendimientos positivos.

La segunda precisión afecta a la limitación de aplicar la reducción únicamente a rendimientos declarados. Se trata de una norma antifraude que tiene por objeto incentivar la declaración de los alquileres de vivienda (de nuevo nos acordamos de los alquileres turísticos, los cuales muchas veces no eran declarados por los contribuyentes, dando lugar incluso a un aviso conminatorio por parte de la AEAT<sup>3</sup>). Ya en los primeros años de aplicación de esta medida, una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 2 de marzo de 2016 (RG 6326/2016 –NFJ065666–), dictada en recurso extraordinario para unificación de doctrina, explicitaba que la reducción solo sería aplicable a rendimientos declarados en el IRPF en su correspondiente autoliquidación, con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estuvieran incluidos. Es decir, la expresión «declarados por el contribuyente» debía entenderse en el sentido de «consignados por el contribuyente en su autoliquidación», lo cual excluía la aplicación de la reducción respecto a los datos proporcionados por el contribuyente en el curso de un procedimiento de comprobación, de gestión o inspección, bien voluntariamente o en contestación a un requerimiento de información.

Si atendemos a la finalidad perseguida por la norma (ya hemos apuntado que se trata de un precepto que pretende evitar el fraude a la Hacienda pública por la ocultación de rentas procedentes de alquileres), hemos de objetar que, en el caso que estamos analizando, no hubo ocultación; simplemente se planteó una discrepancia sobre la deducibilidad de los gastos, la cual dio lugar a que el resultado final del rendimiento tuviera signo negativo en la autoliquidación presentada por el contribuyente.

Similar circunstancia ha originado el voto particular del magistrado del TSJ de Cataluña, don Eduardo Rodríguez Laplaza, en la Sentencia de 12 de junio de 2020<sup>4</sup>, que reproducimos por su interés. En su pronunciamiento el magistrado razona, acertadamente en nuestra opinión, que no es procedente hacer equivalente la no declaración con una declaración del contribuyente discrepante del criterio administrativo, a efectos de justificar la exclusión de la reducción:

Si la finalidad de la reducción se cumple aquí (estimular el arrendamiento de inmuebles con destino a vivienda); si puede acudirse a una lectura respetuosa del

<sup>3</sup> En la Memoria de la AEAT de 2012 se hace constar 4.783 actuaciones dirigidas a la detección de arrendamientos no declarados. En la Campaña de IRPF 2015 (iniciada en 2016) aparecía el siguiente anuncio:

De acuerdo con los datos de que dispone la AEAT usted ha realizado anuncios de alquiler de inmuebles en diferentes medios publicitarios, incluido Internet. Le recordamos que, en caso de haber percibido rentas por alquiler, deben incluirse en la declaración, así como cualquier tipo de renta por la que deba tributar y no conste en los datos fiscales (Amigot y Mayo, 7 de abril de 2016).

<sup>4</sup> Rec. núm. 623/2019 (NFJ080139).

régimen legal (entender que se exige la declaración del rendimiento en el sentido de puesta de relieve, de buena fe y sin artificios, lo que no equivale a sin posibilidad alguna de error o apartamiento del criterio administrativo, de hecho relevante desconocido a la Administración, que a la sazón, como resultado, se compruebe neto positivo («tratándose de rendimientos netos positivos»); y si se atiende a lo muy evidente del efecto desalentador que para el fin de estimular declaraciones, aun intempestivas, mas en todo caso espontáneas, supone el tratamiento que recurrida y la mayoría de este colegio judicial propinan a la del recurrente, **haciendo la declaración inexacta o «incorrecta»** (en expresión del acto recurrido) **de gastos equivalente a la ausencia de declaración del rendimiento**, no puede este Magistrado sino discrepar abiertamente del criterio y fallo mayoritario, para no compartirlo en nada.

Por todas cuyas razones este Magistrado discrepante estima que el recurso, en atención a las circunstancias del supuesto, y muy especialmente a la motivación misma del acto recurrido, debió ser estimado, para reconocer al actor la reducción legal que reclama para rendimiento neto positivo derivado de arrendamiento de bien inmueble destinado a vivienda del inquilino, y que por ello el fallo del que disiente yerra en el enjuiciamiento del supuesto que se nos sometía. (La negrita es nuestra)

La cuestión es tan intrincada que entre los propios tribunales hay posturas contrapuestas. No solo el TSJ de la Comunidad Valenciana discrepa de la interpretación que finalmente ha defendido el TS. También el TSJ de Madrid, en Sentencia de 10 de junio de 2020<sup>5</sup>, en un supuesto en el que el contribuyente no efectuó la declaración de sus ingresos por alquiler en la autoliquidación, pero sí lo hizo en el trámite de alegaciones correspondiente del procedimiento de gestión iniciado, consideró que una interpretación literal del artículo 23.2 de la LIRPF obliga a aceptar el concepto de declaración en sentido amplio (cualquier manifestación del contribuyente sobre la realización del hecho imponible). El precepto no se circunscribe (de hecho, ni la menciona –como sí se hace en otros artículos del mismo texto legal–) a la autoliquidación. Por tanto, donde no limita el legislador no debe hacerlo el aplicador de la norma. Llama la atención el hecho de que idéntico argumento (la distinción técnica entre declaración y autoliquidación) que utiliza el TS en la sentencia objeto del presente comentario para excluir la aplicación de la reducción en caso de que los rendimientos se declaren en el procedimiento de comprobación, es empleado por el TSJ de Madrid en su defensa de la postura contraria:

Sin embargo, frente a las argumentaciones referidas de las resoluciones recurridas, hay que puntualizar que la Ley General Tributaria regula de forma separada la declaración tributaria (art. 119 de la Ley General Tributaria) y la autoliquidación (art. 120 de la misma Ley General Tributaria). **El artículo 23.2.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no alude a la autoliquidación,**

<sup>5</sup> Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, Sentencia 394/2020 (rec. núm. 589/2019 –NFJ082615–).

**sino que expresamente se refiere a la «declaración», por lo que ha de aplicarse el concepto de declaración que se contiene en el art. 119 de la Ley General Tributaria**, que establece que «1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria. 2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento».

A mayor abundamiento, **de mantener la tesis propuesta por la Administración, llegaríamos al absurdo de que el contribuyente sería sancionado doblemente: negándole la aplicación de la reducción y, en segundo lugar, con la imposición de la sanción**, como en este caso ha pretendido la Administración.

En consecuencia, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida en su contenido desestimatorio, por lo que se anula la liquidación practicada por la Administración con la necesaria consecuencia de anular la sanción derivada objeto de impugnación, que se deja sin efecto. (La negrita es nuestra)

Otros TSJ, como el de Extremadura, Cataluña (Sentencia de 12 de junio de 2020)<sup>6</sup> o Galicia, son partidarios en cambio de aplicar la reducción solo en caso de que el contribuyente hubiera declarado los rendimientos en la autoliquidación. El tribunal gallego, en su Sentencia de 25 de enero de 2017<sup>7</sup>, incide en la importancia de la nota de espontaneidad para aceptar la validez de la declaración del contribuyente, interpretación que elimina los datos aportados en contestación a un requerimiento previo:

Por rendimientos declarados por el contribuyente únicamente pueden entenderse aquellos que se incluyen espontáneamente en la declaración-liquidación inicialmente presentada o en una complementaria, pero, obviamente, anterior al inicio de un procedimiento de gestión o inspección tributaria. Y sucede, en el caso enjuiciado, que, al mediar un requerimiento previo de documentación (contrato de arrendamiento y justificantes de cobro de alquiler) relativa a dicho inmueble al constarle a la Administración que durante el ejercicio 2012 estuvo arrendado, **la comunicación de los rendimientos obtenidos por dicho alquiler en el escrito de alegaciones no tiene aquel carácter espontáneo pues se realiza una vez iniciado el procedimiento de verificación de datos, lo que impide considerar**

<sup>6</sup> Rec. núm. 623/2019 (NFJ080139). En la sentencia consta un voto particular, del magistrado don Eduardo Rodríguez Laplaza, ya referido en este comentario.

<sup>7</sup> Sentencia 18/2017, de 25 de enero (rec. núm. 15073/2016 –NFJ066174–).

**que los rendimientos netos positivos fueron declarados por el contribuyente.** (La negrita es nuestra)

Pero ¿qué puede ocurrir, por ejemplo, cuando no se consignan determinados rendimientos procedentes de alquileres, no por dolo, sino por error, y así lo declara un tribunal de justicia? Es el supuesto enjuiciado por el TSJ de Extremadura, en Sentencia de 28 de septiembre de 2006<sup>8</sup>. En ella, el tribunal anuló la sanción impuesta por considerar demostrado que no existió ocultación en la falta de declaración de los alquileres en la autoliquidación, sino que se debió a un razonable error involuntario derivado de un equivocado criterio de imputación temporal<sup>9</sup>. En estos casos, en que no hay ocultación de datos que impida la actuación inspectora (como ocurre en el supuesto que da lugar a la Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021, que estamos comentando), ni, por tanto, intención dolosa constatada por decisión judicial, ¿tampoco procedería la aplicación de la reducción?

Según la doctrina de la regularización íntegra del TS, parece que no.

Actualmente, la cuestión ha obtenido refrendo legal, a raíz de la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

En el preámbulo se justifica la reforma con el fin de

clarificar la redacción de la reducción por el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, de forma que la misma solo se pueda aplicar sobre el **ren-**

<sup>8</sup> Sentencia 849/2006, de 28 de septiembre (rec. núm. 1251/2004 –NFJ025038–).

<sup>9</sup> Según el fundamento de derecho cuarto:

En el presente caso, los hechos imputados son consecuencia de un error por unas rentas que, aunque fueran exigibles en el año 1999, el actor no había dispuesto de ellas hasta el año 2000, según prueban las facturas aportadas, declarando en el año 1999 todas las rentas procedentes del capital inmobiliario que sí había efectivamente percibido y procediendo a la declaración de las tres mensualidades adeudadas en las declaraciones trimestrales del IVA practicadas en el ejercicio siguiente. Es por ello y en aplicación de la anterior doctrina, que procede la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo pues los hechos acreditan que en el concreto supuesto ahora examinado la discrepancia producida por un error en cuanto al momento del devengo de las rentas no constituye, a los efectos del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria, una conducta dolosa o culposa. El recurrente, en su declaración, no ocultó ningún dato que impidiese una futura investigación fiscal; de hecho, se produjo la correspondiente liquidación provisional, sin que pueda entenderse que existió ánimo defraudatorio, pues la alegación de la parte actora, en cuanto al error material padecido, es perfectamente razonable y coherente con los hechos objetivos acreditados que evidencia un error involuntario.

**dimiento neto positivo calculado por el contribuyente en su declaración-liquidación o autoliquidación**, sin que proceda su aplicación sobre el rendimiento neto positivo calculado durante la tramitación de un procedimiento de comprobación. (La negrita es nuestra)

Por tanto, ya no hay duda de qué rendimientos del capital inmobiliario son merecedores de la reducción por vivienda: solo y exclusivamente los que hayan sido declarados por el contribuyente en su autoliquidación del IRPF; ni los que se declaren como consecuencia de la contestación a un requerimiento de información, ni los que se comuniquen a lo largo de un procedimiento de gestión o inspección.

Así va a quedar redactado el apartado 2 del artículo 23 de la LIRPF, de acuerdo con el artículo tercero.Dos de la Ley 11/2021, de medidas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal:

2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción solo resultará aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento.

El segundo párrafo del apartado 2 reproducido da respuesta, asimismo, a la incógnita que se suscitaba en el caso sometido al enjuiciamiento del TS que estamos comentando: aunque no haya existido ocultación, no resulta factible aplicar la reducción del 60 % por estar el inmueble destinado a vivienda, a unos rendimientos del capital inmobiliario incorrectamente declarados por el contribuyente (en el caso de autos, por haberse deducido indebidamente como gastos de reparación y conservación los que la Administración tributaria calificó de mejora).

No queremos terminar este comentario sin analizar las recientes contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) relativas a algunas cuestiones relacionadas con la aplicación de la reducción del 60 % a rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda. Nos referimos a si es aplicable a los arrendamientos turísticos, a los alquileres de viviendas para estudiantes o a arrendamientos contratados con empresas para vivienda de sus empleados.

## A) Arrendamientos turísticos

La doctrina administrativa considera que no es aplicable la reducción, ya que, siendo la reducción por alquiler de vivienda un beneficio fiscal cuya razón de ser radica en favorecer el aumento de la oferta de viviendas en alquiler como alternativa a su adquisición en propiedad, tal objetivo resulta ajeno a los arrendamientos con fines turísticos, donde el destino del inmueble no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario (Consulta DGT V2308/2018, de 7 de agosto<sup>10</sup>).

La citada respuesta de la DGT reproducía en su esencia la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018<sup>11</sup>, dictada en unificación de criterio, donde se da una respuesta al alcance de la expresión «arrendamiento de inmueble destinado a vivienda». Las opciones que se barajaban eran, o bien entender siempre y en todo caso que se refiere a una edificación destinada a satisfacer la necesidad permanente de residencia de quién la va a ocupar, o bien calificar también como tal a la edificación destinada a satisfacer tan solo una necesidad temporal de residencia.

A fin de resolver la disyuntiva, y a falta de una definición del concepto «arrendamiento de vivienda» específica del ámbito tributario, el TEAC acudió a la Ley de Arrendamiento Urbano (LAU), la cual sí describe en su artículo 2.1 el arrendamiento de vivienda como aquel que «recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario».

Por el contrario, el artículo siguiente, el 3, regula el arrendamiento para uso distinto del de vivienda:

1. Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior. 2. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea esta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualesquiera que sean las personas que los celebren.

La diferencia, pues, entre un arrendamiento de vivienda y otro que no lo es radica en la *temporalidad*. Entiende el tribunal que, si bien ambas clases de arrendamientos tienen por objeto una vivienda y por finalidad cubrir la necesidad de una edificación habitable, solo las primeras obedecen a una necesidad permanente, mientras que las segundas satisfacen una necesidad temporal.

<sup>10</sup> NFC070025

<sup>11</sup> RG 5663/2017 (NFJ069757).

Precisa asimismo el TEAC que la temporalidad no viene determinada por el plazo de duración cronológico del contrato de arrendamiento, sino por la *finalidad* a que se encamina dicho contrato.

Por tanto, la discusión jurídica no ha de girar en torno a la definición de vivienda, ni por supuesto, a su calificación como habitual (conceptos que sí tienen un significado tributario propio derivado del art. 41 bis RIRPF<sup>12</sup>), sino sobre el alcance del término «arrendamiento de vivienda».

Atendiendo al sentido teleológico de la norma, expresado en la exposición de motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que, como ya hemos indicado, introdujo la medida en nuestro ordenamiento fiscal, su objetivo es introducir un incentivo adicional «para incrementar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres».

Responde, por tanto, a una idea relacionada con la vivienda entendida como residencia permanente, y no conculda con la de un alquiler turístico o vacacional, más parecido en su finalidad a un servicio de hospedaje u hostelería:

Este Tribunal Central comparte la opinión del Director recurrente de que **la finalidad última de la reducción, la minoración del precio de los alquileres, es determinante para concluir que el legislador estaba pensando en un arrendamiento de vivienda que cumpla la función de ser la residencia permanente del destinatario**, no una residencia temporal o vacacional. Se pretende con la medida impulsar el mercado del alquiler en nuestro país, reduciendo el número de viviendas vacías o desocupadas para, de este modo, favorecer el acceso a una necesidad humana básica, como es la vivienda, a un sector de la población que no cuenta con los recursos suficientes para acceder a una vivienda en propiedad y que, además, se encuentra con importantes dificultades para el acceso a una vivienda en régimen de alquiler por los altos precios que se piden en el mercado, por lo que **la medida perdería parte de su sentido si se admitiese su aplicación cuando se trata de un arrendamiento de temporada o vacacional**. (La negrita es nuestra)

En consecuencia, según la doctrina administrativa, la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para el arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda no permite su aplicación respecto de alquileres turísticos ni por temporada: es aplicable úni-

<sup>12</sup> El artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) (aprobado por el RD 439/2007, de 30 de marzo), bajo la rúbrica de «Concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones», describe las características que ha de cumplir un inmueble a fin de tener la consideración de vivienda habitual a efectos del IRPF: debe ser su residencia durante un plazo continuado de al menos 3 años (salvo casos excepcionales como fallecimiento, matrimonio, separación, traslado laboral u otros), y tiene que ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente en un plazo de 12 meses a partir de la fecha de adquisición o de terminación de las obras.

camente a los arrendamientos que la LAU califica como de vivienda en su artículo 2, y no a los arrendamientos por temporada de su artículo 3.2.

La cuestión, en cambio, no es pacífica entre los TSJ. Así, se pronuncian en contra de la reducción en el caso de alquileres turísticos el TSJ de las Islas Baleares (Sentencia de 20 de octubre de 2010<sup>13</sup>), el TSJ de Andalucía (Sentencia de 15 de febrero de 2016<sup>14</sup>) y el TSJ de Madrid (Sentencia de 10 de abril de 2019<sup>15</sup>).

Todas ellas fundamentan su fallo en la interpretación del sentido técnico-jurídico del concepto «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda», que debe primar frente a su significado usual. Analizando el marco normativo que define el concepto y naturaleza jurídica de la institución en cuestión (arts. 2 y 3 LAU), la conclusión a la que llegan los tribunales citados es que el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda» que utiliza el artículo 23.2 de la LIRPF, en su sentido técnico-jurídico **«no comprende el arrendamiento de fincas urbanas –viviendas, en sentido usual de la palabra– cuyo uso se haya concertado por temporada»**.

A favor de que el reiterado beneficio fiscal se aplique a los arrendamientos de vivienda por temporada se ha pronunciado el TSJ de la Comunidad Valenciana en Sentencia de 16 de enero de 2019<sup>16</sup>. El argumento favorable a la reducción se basa en la interpretación literal del artículo 23.2 de la LIRPF, el cual solo exige que el arrendamiento se destine a vivienda, lo que interpreta el tribunal valenciano en el sentido de que el alquiler recaiga sobre una edificación habitable, cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad de vivienda del arrendatario. Pero tal exigencia normativa

solo atañe al requisito de que se trate de una vivienda, sin especificar su tipo, temporal o permanente, **no pudiendo la oficina de gestión exigir que se trate de una vivienda habitual cuando la ley no lo exige, bastando con que se trate de una vivienda, incluso de carácter temporal.** (La negrita es nuestra)

La última sentencia que se ha pronunciado sobre este espinoso asunto ha sido la Sentencia del TSJ de Cataluña de 4 de marzo de 2020<sup>17</sup>. En ella el tribunal se muestra contrario a permitir la reducción respecto de arrendamientos de apartamentos turísticos, al considerar que, en esos casos, los inmuebles no se destinan a un arrendamiento dirigido a satisfacer la necesidad permanente de vivienda, lo que se demuestra por el hecho de que

<sup>13</sup> Rec. núm. 498/2007 (NFJ041204).

<sup>14</sup> Sentencia 358/2016, de 15 de febrero (rec. núm. 1253/2010 –NFJ063293–).

<sup>15</sup> Sentencia 352/2019, de 10 de abril (rec. núm. 798/2017 –NFJ082616–).

<sup>16</sup> Sentencia 56/2019, de 16 de enero (rec. núm. 291/2016 –NFJ082617–).

<sup>17</sup> Sentencia 1011/2020, de 4 de marzo (rec. núm. 1082/2018 –NFJ078962–).

han sido alquilados por periodos breves de tiempo, generalmente inferiores a la semana y siempre inferiores al mes.

No obstante, el tribunal renuncia a imponer costas a la parte perdedora, tan controvertido es el tema:

[...] en la vigente redacción aplicable al caso, no procede la imposición de las costas procesales a la parte vencida, al apreciarse la concurrencia de dudas serias de derecho que justifican la no imposición, como lo evidencia la existencia de recientes pronunciamientos judiciales en el sentido pretendido por la actora.

## B) Arrendamientos a viviendas de estudiantes

La postura administrativa sobre la aplicación de la reducción por alquiler de vivienda a inmuebles alquilados por estudiantes no resulta tan unánime como en el caso de los pisos turísticos. Los TSJ no han tenido ocasión, por el momento, de emitir un pronunciamiento al respecto.

Volviendo a la doctrina administrativa, hay consultas de la DGT favorables a permitir la reducción y otras contrarias a ello. Estas últimas empleando el criterio cronológico o temporal que el TEAC rechazó en relación con los alquileres turísticos.

La Consulta de la DGT de 11 de mayo de 2018<sup>18</sup> relativa a una vivienda alquilada por un estudiante, por un periodo superior a un año, que iba a constituir su residencia habitual durante ese tiempo, consideró que se trataba de un arrendamiento «que va más allá de la mera temporada», ya que no solo el periodo de alquiler superaba el año sino que la finalidad primordial respondía a satisfacer la necesidad permanente de vivienda del estudiante arrendatario. Consecuentemente, permitía la aplicación de la reducción siempre que quedara demostrado que el inmueble iba a constituir la vivienda habitual del inquilino.

Por el contrario, la Consulta de la DGT de 20 de noviembre de 2017<sup>19</sup> denegó la aplicación de la reducción por alquiler de inmueble destinado a vivienda a un propietario que alquilaba su inmueble a estudiantes por habitaciones y durante el tiempo que ellos necesitaban para su curso universitario. La DGT interpretó en este caso que:

[...] dado que el destino del alquiler no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, sino que se efectúa por el tiempo que necesitan para el curso universitario, no resulta aplicable la reducción prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF.

<sup>18</sup> Consulta V1236/2018 (NFC069011).

<sup>19</sup> Consulta V3019/2017 (NFC067190).

Parece, pues, que el único criterio diferenciador para permitir o no la aplicación de la reducción es el puramente temporal: si el arrendamiento es por más de un año se considera que satisface una necesidad permanente de vivienda y da derecho a la reducción, pero si es inferior (un curso académico suele durar 11 meses), no.

Este criterio se ha reproducido recientemente en la Consulta de la DGT de 6 de abril de 2020<sup>20</sup> (relativa, precisamente, a contratos de arrendamiento a estudiantes, de 11 meses de duración, de 1 de septiembre a 31 de julio de cada año), que rechaza la procedencia de la reducción en el supuesto consultado, y en la de 28 de abril de 2020<sup>21</sup>.

No podemos estar más en desacuerdo con estas últimas interpretaciones: los estudiantes viven con intención permanente en los inmuebles que alquilan, aunque los contratos tengan una duración inferior al año (solo un mes menos que los contratos a los que se permite la aplicación de la reducción). El propio TEAC manifestaba en su Resolución de 8 de marzo de 2018 (RG 5663/2017 –NFJ069757–) que:

[...] el requisito de la temporalidad o de la permanencia de la ocupación guarda relación **no con el plazo de duración simplemente cronológico por el que se pacta la duración del contrato sino con la finalidad a que va encaminado dicho contrato.** (La negrita es nuestra)

En el caso de los arrendamientos a estudiantes no existe la connotación vacacional o de temporada de los alquileres turísticos, sino que se trata de verdaderas viviendas por periodos casi anuales. Muchas veces los estudiantes se empadronan en esos domicilios, que también condicionan el centro de salud al que asisten y, en definitiva, constituyen sus hogares en tanto duren los estudios.

C) Arrendamiento de inmueble cuando el arrendatario es una persona jurídica que lo destina a vivienda de uno de sus empleados

Incluimos este supuesto concreto ya que dio lugar a un pronunciamiento judicial expreso, muy clarificador, del TSJ de Cataluña, en su Sentencia de 11 de mayo de 2011<sup>22</sup>.

El supuesto de hecho planteaba la situación de un sujeto pasivo que había formalizado un contrato de arrendamiento de vivienda con una entidad italiana, en cuyas cláusulas se hacía constar expresamente que el destino del inmueble sería exclusivamente satisfacer la necesidad permanente de vivienda para un determinado empleado de la compañía y de

<sup>20</sup> Consulta V0729/2020 (NFC075710).

<sup>21</sup> Consulta V1095/2020 (NFC076155).

<sup>22</sup> Sentencia 553/2011, de 11 de mayo (rec. núm. 1086/2007 –NFJ044259–).

sus familiares que convivieran bajo su dependencia, sin que pudiera cederse ni subarrendarse la vivienda, total o parcialmente, sin la previa autorización escrita del arrendador. De acuerdo con la LAU, al ser el arrendatario una persona jurídica, el arrendamiento se tendría que calificar como «destinado a un uso distinto del de vivienda». Sin embargo, el TSJ de Cataluña consideró que:

[e]l arrendamiento de un inmueble a una persona jurídica para destinarlo a la vivienda habitual de uno de sus empleados constituía, en ese caso, un supuesto previsto en el artículo 21.2 de la Ley del IRPF y su tributación permitía la reducción del 50 por ciento a que el mismo hace referencia<sup>23</sup>.

Las razones del tribunal catalán que justifican tal pronunciamiento<sup>24</sup> se apoyan: a) en el destino o finalidad del arrendamiento («para uso exclusivo como vivienda habitual», según consta en el contrato), b) en la identificación del inquilino, y c) sorprendentemente, en la ineficacia de la LAU como fuente de derecho supletorio respecto al derecho tributario:

[...] frente a una interpretación sistemática del precepto en el sentido del artículo 2 de la LAU, había de prevalecer la literalidad del precepto y su interpretación teológica, añadiendo que la LAU y, en particular, su artículo 2, **no es fuente primaria del derecho tributario**, conforme al artículo 7 de la Ley 58/2003, y que si el legislador hubiera querido que el beneficio fiscal se restringiera a los calificados por la LAU como uso para vivienda, así lo habría expresado. (La negrita es nuestra)

Esta interpretación del tribunal catalán echa por tierra la doctrina administrativa reiterada desde 2018 sobre denegación a los alquileres de temporada de la reducción del 60 % por alquiler de inmuebles destinados a vivienda, construida sobre la aplicación supletoria de la normativa contenida en la LAU. Comprobamos de nuevo que la Administración tributaria recurre a normas sectoriales (en esta materia, a la LAU, pero en otras, a normas contables del ICAC<sup>25</sup>), para acuñar interpretaciones de las instituciones tributarias en función de lo que, en cada caso, resulta más adecuado para los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública.

<sup>23</sup> Por las fechas en las que se produjo el supuesto de hecho, la norma aplicable del IRPF era el texto refundido de la LIRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

<sup>24</sup> En idéntico sentido, se citan las Sentencias del TSJ de Cataluña 155/2014, de 21 de febrero (rec. núm. 744/2011 –NFJ070029–) y del TSJ de Madrid de 2 de junio de 2004 (rec. núm. 142/2001 –NFJ017966–).

<sup>25</sup> Véase Banacloche Palao (2021), sobre la concreción de los conceptos «inversiones/mejoras» versus «gastos de conservación/repación» acudiendo a la normativa contable (Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias).

## Referencias bibliográficas

Amigot, B. y Mayo, M.G. (7 de abril de 2016). Todas las claves sobre el cerco de Hacienda a los alquileres de pisos por internet. *Expansión*. <[www.expansión.com](http://www.expansión.com)>.

Banacloche Palao, C. (2021). Diferencia entre inversión y gastos de conservación y reparación de los inmuebles en el IRPF: importancia de la factura. (Análisis de la

Resolución TEAC, de 24 de septiembre de 2020, Sala 1.ª, RG 3838/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 457, 93-99.

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

## Bibliografía

Fraille Fernández, R. (2018). Interpretación de la norma tributaria. ¿Por qué no aplicar la reducción del 60% al alquiler vacacional? *Quincena Fiscal*, 18.

## **Inmueble cedido en arrendamiento como modalidad de establecimiento permanente a efectos del IVA**

Análisis de la [STJUE de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium Ltd](#)

**Javier Bas Soria**

*Doctor en Derecho  
Inspector de Hacienda del Estado  
Profesor de CEF.- UDIMA*

### **Extracto**

Se plantea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la posible existencia de un establecimiento permanente en los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título, sin contar con mayor estructura.

Esta sentencia resulta de gran importancia en nuestro país pues, en la más discutible de las previsiones del artículo 69.Tres.2.º de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, el legislador nacional parecía afirmar que un inmueble cedido en arrendamiento, aun careciendo de más organización a su alrededor, constituía un establecimiento permanente a efectos del IVA.

Con esta sentencia, el TJUE ha venido a clarificar el alcance que, según la norma comunitaria, cabe dar a dicha previsión legal.

## 1. Supuesto de hecho

### 1.1. Introducción

La Sentencia de 3 de junio de 2021, dictada en el asunto C-931/19 (NFJ082392), Titanium Ltd, se plantea en el marco de una controversia sobre la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en un servicio de arrendamiento de un inmueble, cuestionándose si se trata de un servicio prestado por un empresario no establecido para un empresario establecido, lo que daría lugar a la inversión del sujeto pasivo, o si, por el contrario, el empresario se encuentra establecido, lo que supondría que no aplicara la citada inversión.

No obstante, la cuestión más relevante sobre la que se pronuncia la sentencia y que será el objeto principal de este análisis es la existencia de un establecimiento permanente en una actividad de arrendamiento de un inmueble desarrollada sin contar con medios personales, ni otros medios materiales distintos de los propios inmuebles arrendados.

Se plantea como cuestión previa por el Gobierno de Austria, país desde el que se eleva la cuestión prejudicial, que la misma no resulta admisible, ya que el objeto de la controversia no es, como hemos señalado, la existencia o no de un establecimiento permanente, que es la cuestión sometida al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), sino si se debe aplicar la regla de inversión.

El tribunal desestima esta causa de inadmisibilidad. Expone que corresponde exclusivamente al juez nacional, en este caso, al juez «austrohúngaro» (perdóneseme esta pequeña licencia, homenaje personal al genial cineasta valenciano Luis García Berlanga, cuyo centenario se celebra justamente mientras redacto este comentario) que somete la cuestión prejudicial, decidir tanto la necesidad de plantearla como la pertinencia al caso de las cuestiones que plantea al TJUE. Si las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el TJUE está, en principio, obligado a pronunciarse. Únicamente se puede negar ese pronunciamiento cuando la interpretación solicitada carezca absolu-

tamente de relación con el objeto del litigio principal, cuando la misma sea de naturaleza hipotética o cuando no se proporcionan al TJUE los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder a las cuestiones planteadas.

## 1.2. Cuestión planteada ante el TJUE

La entidad recurrente, Titanium, era una entidad con domicilio y sede de dirección efectiva fuera de Austria, siendo su objeto social la actividad inmobiliaria.

La entidad era propietaria de un inmueble en Viena (Austria) que fue cedido en arrendamiento a dos empresarios establecidos en Austria en los ejercicios 2009 y 2010. Estas fueron las únicas operaciones realizadas por Titanium en Austria en los periodos objeto de controversia.

Para la gestión de dichos arrendamientos, Titanium apoderó a una sociedad austriaca de gestión de inmuebles para que sirviera como intermediario con los proveedores de bienes y servicios para la explotación, también para que facturara los alquileres, llevara los registros comerciales y preparara los datos de la declaración del IVA. El intermediario realizaba estas prestaciones en locales distintos de los del inmueble perteneciente a Titanium. Esta última conservaba el poder de decisión para celebrar y resolver los contratos de arrendamiento y determinar sus condiciones económicas y jurídicas, realizar inversiones y reparaciones en el inmueble y organizar su financiación, elegir a terceros para la prestación de otros servicios previos y, por último, seleccionar, designar y supervisar a la propia sociedad de gestión de inmuebles.

Destaca el tribunal que en el derecho austriaco existe una regla de inversión del sujeto pasivo para aquellas operaciones realizadas por empresarios no establecidos en favor de empresarios establecidos (esta regla es esencialmente igual que la regla de inversión contenida en el art. 84.Dos a) de la Ley del impuesto sobre el valor añadido –LIVA–; siendo ambas reglas transposición de lo dispuesto en el art. 194 de la Directiva Refundida).

La entidad recurrente había considerado que no estaba establecida en Austria y que, en consecuencia, resultaba aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo.

La Administración tributaria austriaca consideró que un bien inmueble arrendado es un establecimiento permanente y, en consecuencia, practicó la liquidación del IVA con la entidad Titanium como sujeto pasivo, sin aplicar la regla de inversión.

En el curso de la impugnación contra esta resolución administrativa, se plantea por el tribunal remitente, en esencia, si un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro es un establecimiento permanente, en circunstancias en las que el propietario de dicho inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.

## 2. Doctrina del tribunal

La respuesta ofrecida en la sentencia dictada es bastante sencilla y directa, mucho más de lo que acostumbra el TJUE.

Comienza destacando el TJUE que el tribunal remitente no indica si dicha condición de establecido debe examinarse a los efectos de la prestación de sus propios servicios o de la recepción de servicios (en este punto, no podemos dejar de destacar que esta matización, a nuestro juicio, es innecesaria, ya que era evidente que la cuestión sometida estaba conectada con la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en los servicios prestados por Titanium; el tribunal está haciendo referencia a la diferente consistencia de los medios necesaria para prestar y recibir los servicios y aplicar la regla general de localización de los servicios, tal y como resulta del art. 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011).

Destaca el TJUE que según su jurisprudencia un establecimiento permanente exige una consistencia mínima, mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para realizar las prestaciones de servicios de forma autónoma. Añade que, además, ya ha señalado que una estructura carente de personal propio no puede estar comprendida en este concepto de «establecimiento permanente».

Utiliza, como elemento interpretativo, ya que por las fechas de la controversia no resultaba aplicable *ratione temporis*, el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, que exige para todo establecimiento permanente una estructura adecuada «en términos de medios humanos y técnicos», tanto para prestar como para recibir los servicios de que se trate.

Destaca el TJUE, después de haber reseñado los pronunciamientos anteriores del propio TJUE, que la recurrente no dispone de personal propio en Austria. Añade además que las personas encargadas de determinadas tareas de gestión fueron apoderadas mediante contrato por dicha sociedad, habiéndose reservado esta todas las decisiones importantes relativas al arrendamiento del inmueble de que se trata (aunque no desarrolla más este punto, a nuestro juicio, está con este pronunciamiento planteando la inexistencia de un establecimiento permanente en sede del agente dependiente).

Concluye el TJUE señalando que un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro cuando el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento no puede considerarse un establecimiento permanente.

El fallo con el que se cierra la sentencia es el siguiente:

No es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y de los artículos 44 y 45 de la Direc-

tiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro en circunstancias en las que el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. El concepto legal de establecimiento permanente

La Directiva Refundida, aunque contiene diversas referencias al concepto «establecimiento permanente», no contiene una definición del mismo.

Es el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, al que ya hemos hecho referencia al analizar el fallo del tribunal, el que ofrece un concepto general de establecimiento permanente, caracterizado, como destacaba la sentencia, por una organización mínima de medios materiales y humanos con un cierto grado de permanencia.

Es destacable también que en esta norma jurídica se diferencia la estructura mínima para prestar y para recibir servicios, según la regla de localización que resulte aplicable, de tal manera que pueden existir establecimientos permanentes que cuenten con medios suficientes para consumir un servicio recibido, mientras que dicha estructura, sin embargo, no les permite prestar servicios desde ese mismo establecimiento (recordemos que la regla general de localización de los servicios, en caso de los prestados entre empresarios –B2B– los ubica allí donde se encuentre la sede o establecimiento permanente que los recibe, mientras que los prestados a particulares –B2C– los localiza donde se encuentre la sede o establecimiento permanente que los preste).

Así define los establecimientos permanentes el precepto mencionado:

1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.
2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

- a) el artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE;
- b) a partir del 1 de enero de 2013, el artículo 56, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE;
- c) hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE;
- d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.

La LIVA, si bien no contiene una definición general, incluye sin embargo en su artículo 69.Tres una enumeración de las distintas situaciones en las que se considera que existe un establecimiento permanente, que incluye:

- a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Esta lista no encuentra apoyo directo, como hemos visto, ni en la Directiva Refundida ni en el Reglamento de Aplicación. Tradicionalmente se ha considerado que contenía un desarrollo nacional de aquellos supuestos en los que el legislador afirmaba que se ponían de manifiesto los requisitos que la jurisprudencia del TJUE venía predicando del establecimiento permanente: la permanencia en el tiempo y en el espacio y la realización de actividades, con la estructura mínima que para ello resulte necesaria.

Ciertamente varios supuestos dentro de esta lista resultaban especialmente llamativos; destacaremos entre ellos los conocidos como «agentes dependientes» y, desde luego, los inmuebles explotados en arrendamiento, supuestos a los que nos referiremos en puntos posteriores.

Por otro lado, de la enumeración nacional se ha destacado su proximidad tanto con la lista de establecimientos permanentes contenida en el Modelo de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio, realizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (Modelo de Convenio de la OCDE), relativo al concepto de establecimien-

to permanente, como con la lista de establecimientos permanentes del artículo 13.1 a) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR).

No obstante, el TJUE ha constatado que el concepto de establecimiento permanente a efectos del IVA es un concepto comunitario y que, como tal, debe interpretarse sin referencia a otros ordenamientos, habiendo desestimado expresamente la posible aplicación de los conceptos resultantes del Modelo de Convenio de la OCDE. Así, el tenor literal de la Sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04 (NFJ021920), FCE Bank, no puede ser más claro: «39 En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos».

En este mismo sentido se ha manifestado, sosteniendo el mismo criterio que el TJUE, la Dirección General de Tributos en la Consulta 898/2000, de 18 de abril (NFC012825), que, analizando la existencia de un establecimiento permanente en el IRNR y en el IVA, señala que las normativas son independientes y autónomas en este punto.

A pesar de la lógica de este pronunciamiento, ciertamente, hubiera resultado más conveniente para los operadores jurídicos la identidad de ambos conceptos, no solo para no introducir diferencias a la hora de examinar la tributación en uno y otro impuesto, sino porque el Modelo de Convenio de la OCDE viene acompañado de unos comentarios detallados que facilitan su interpretación y aplicación, que resolverían muchas dudas ante un concepto comunitario que, como vemos, no se encuentra tan detallado.

Sin embargo, a pesar de ese pronunciamiento, generalmente las sentencias del TJUE, aunque con sus propios razonamientos, acaban por afirmar los mismos requisitos para el establecimiento permanente en el IVA que los que se predicen en cada caso según el Modelo de Convenio de la OCDE. De hecho, a los efectos del citado convenio se considera que un inmueble destinado al arrendamiento sin la concurrencia de otros medios materiales y humanos no constituye un establecimiento permanente.

## 3.2. Interpretación jurisprudencial del concepto de establecimiento permanente

El TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el concepto de establecimiento permanente. Las sentencias más relevantes, a pesar de no ser las más cercanas en el tiempo, son precisamente las que menciona la presente sentencia.

Así, la Sentencia de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95 (NFJ005724), ARO Lease BV, definió el establecimiento permanente como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos. Este pronunciamien-

to es el que se ha incorporado al artículo 11 del Reglamento de Ejecución, como ya hemos visto. Este criterio seguía lo avanzado con anterioridad en la Sentencia de 4 de julio de 1985, asunto C-168/84 (NFJ000101), Berkholz, en la que ya se afirmaba la necesidad de contar con esa estructura mínima de medios materiales y humanos para la existencia de un establecimiento permanente:

18 Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, anteriormente transcrita, se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede solo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios.

Igualmente, en las Sentencias de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A, y de 28 de julio de 2007, asunto C-73/06 (NFJ026006), Planzer Luxembourg, se destacó que la estructura de medios debe ser la necesaria para recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento; y aquellos otros en los que se localicen en la sede del empresario prestador, en los que la estructura deberá ser adecuada para prestar los servicios que suministre, tal y como también recoge el artículo 11 del Reglamento de Ejecución. Este criterio ha sido reiterado en la Sentencia de 16 de octubre de 2014, asunto C-605/12 (NFJ055958), Welmory (sentencia que ya tuve ocasión de comentar en esta misma publicación: Bas Soria, 2015).

Sobre el concepto de establecimiento permanente en sede del agente dependiente, al que, como hemos destacado, realiza una referencia más o menos velada la presente sentencia, se refirió el TJUE en la Sentencia de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95 (NFJ005197), DFDS D/A. Los rasgos fundamentales que definen esta figura son la dependencia del agente con respecto a su mandante y el ejercicio de forma continuada de los poderes para contratar.

La dependencia se manifiesta en la facultad de obligar al mandante como consecuencia de la representación que ejerce el agente, de manera que el agente debe encontrarse facultado para concluir contratos y que además debe tener la potestad para vincular a la empresa en el ejercicio de sus actividades empresariales en el territorio de aplicación del impuesto (TAI). No se cumple esta condición si el agente tiene unas instrucciones detalladas o una supervisión de su actuación que le impiden concluir contratos en forma distinta de la prevista por el mandante. En todo caso, estas facultades asumidas deben ir referidas a la actividad propia de la empresa. A todo ello hace referencia la sentencia que estamos comentando.

Recientemente se ha vuelto a plantear ante el TJUE la existencia de un establecimiento permanente en sede del agente dependiente en la Sentencia de 7 de mayo de 2020, asunto C-547/18 (NFJ077516), Dong Yang Electronics. En la misma se someten al tribunal dos cuestiones. La primera, aunque formalmente de muy escaso alcance, ya que se limita a plantear

si puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en Polonia de la mera circunstancia de que una sociedad con sede fuera de la Unión Europea posea una sociedad filial establecida en Polonia, queda ampliada en la resolución de remisión en la que se plantea en qué condiciones la filial que posee, en territorio polaco, una sociedad establecida en un tercer Estado podría ser considerada como un establecimiento permanente a efectos de la determinación del lugar de prestación de los servicios. Lamentablemente, el TJUE se limita a la cuestión estricta planteada y no responde a esta ampliación de la pregunta, fijando como criterio que no puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro del mero hecho que una sociedad establecida en un tercer Estado posea una filial en el Estado miembro en cuestión.

### 3.3. El caso particular de los inmuebles cedidos en arrendamiento

Sobre el caso particular de un establecimiento permanente en la actividad de arrendamiento se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras, en las Resoluciones de 20 de octubre de 2016 (RG 2330/2013 –NFJ064541–) y de 22 de mayo de 2019 (RG 43/2015 –NFJ074072–).

Se planteaba en la primera de estas reclamaciones la procedencia de la devolución solicitada, al amparo del artículo 119 de la LIVA, por una entidad extranjera que poseía un inmueble destinado al arrendamiento en el TAI, cuestionándose si la misma se encontraba o no establecida en el TAI.

El TEAC en su fallo destaca que la directiva no contiene una definición de establecimiento permanente, aunque el TJUE se ha pronunciado en diversas ocasiones, fijando una serie de características para los establecimientos permanentes, fundamentalmente, las siguientes: la presencia física en un Estado miembro concreto de un cierto conjunto de medios para prestar los servicios; la permanencia en el tiempo de la sede o lugar fijo de negocios del empresario o profesional; la realización efectiva de una actividad económica por parte del establecimiento permanente con independencia en la realización de la actividad respecto de la sede central; la consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Por ello, añade, cuando la LIVA establece una enumeración de supuestos en los que se considera que existe un establecimiento permanente, dicha lista debe ser objeto de interpretación de acuerdo con los criterios sentados por el TJUE.

En el supuesto examinado, afirma el TEAC, por la Administración se considera que la reclamante se encuentra establecida en el TAI, como consecuencia de ser propietaria de un inmueble arrendado a su filial, indicándose que «desde dicho establecimiento permanente la entidad solicitante presta servicios de arrendamiento».

Concluye el tribunal afirmando que la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurra un establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 69.Cinco de la LIVA, puesto que no se ha acreditado por la Administración tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el TAI, destinado al desarrollo de la actividad económica en el mismo.

La segunda de las resoluciones se refiere, en parte, a un caso análogo al que examina el TJUE en la sentencia que estamos comentando, pues se trata de una liquidación practicada por la Administración al considerar que no resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo en una cesión de intangibles, considerando que esa regla no se aplica ya que un arrendamiento de inmuebles efectuado por una entidad extranjera para otro empresario constituía un establecimiento permanente y, en consecuencia, la empresa arrendadora estaba establecida en el TAI.

La parte relevante para el asunto que estamos examinando se encuentra en el fundamento jurídico tercero, en el que se reproduce lo afirmado en la resolución antes mencionada y se concluye, nuevamente, que un inmueble cedido en arrendamiento sin más medios humanos o materiales no constituye un establecimiento permanente.

Existe, por tanto, una coincidencia plena entre el criterio que ha venido sosteniendo la doctrina nacional y el que ahora ha sentado el TJUE. Podríamos con ello cerrar este comentario, pues la cuestión, ante esta coincidencia de criterio, está cerrada; pero, a pesar de ello, resulta difícil resistirse a realizar alguna matización.

El artículo 5 de la LIVA define a los empresarios o profesionales como aquellos que realizan las actividades empresariales o profesionales definidas en el artículo 4 de la LIVA. Dicho artículo 4 considera como actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; estableciendo a continuación una serie de supuestos particulares de empresarios, entre los que se incluyen a «Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».

Dicho precepto es transposición directa del artículo 9 de la Directiva Refundida, que dispone:

1. Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será

considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En principio, no deja de resultar llamativo que se considere como empresario a efectos del IVA a quien cuenta, exclusivamente, con un inmueble destinado al arrendamiento, sin necesidad de mayor organización de medios. Sin embargo, no se considera que un empresario extranjero que cuenta, exclusivamente, con un inmueble en arrendamiento en el TAI, sin más organización, esté establecido.

¿Resulta, por tanto, que el requisito para estar establecido es más exigente que el que se pide para convertirse en empresario? La respuesta, después de la sentencia y la doctrina que hemos comentado, debería ser afirmativa.

A nuestro juicio y con el debido respeto, ni el TJUE ni el TEAC han encarado acertadamente esta cuestión. Al fin y al cabo, tal y como había afirmado en sus sentencias previas el TJUE, la consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos que se deben exigir a un empresario para considerarse establecido deben ser los suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad, lo que en el arrendamiento únicamente exige el inmueble destinado a dicha actividad, sin más medios materiales y humanos.

Otra interpretación nos avoca a la tremenda incoherencia que hemos destacado: lo que basta para calificar como empresario a un sujeto residente no basta para considerar como establecido a un no residente.

### 3.4. Relevancia práctica del pronunciamiento

A pesar de la importancia de la presente sentencia, incluso con el juicio desfavorable que nos merece, hay que reconocer que la misma tiene un alcance muy limitado.

En principio, la determinación de la condición de establecido o no en el IVA tiene una gran relevancia, en la medida en que la regla general de localización de los servicios los ubica en función de la situación del establecimiento permanente que los recibe o los presta.

Así dice el artículo 69.Uno de la LIVA, que es transposición de los artículos 44 y 45 de la Directiva Refundida:

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el

mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, precisamente el arrendamiento de inmuebles se encuentra contenido en una de las reglas especiales más amplias y concretadas para la localización de los servicios, como es la regla de localización de los servicios relacionados con bienes inmuebles, que se contiene en el artículo 70.Uno.1 de la LIVA, precepto que es transposición del artículo 47 de la Directiva Refundida. Estos servicios se entenderán localizados en el TAI cuando esté localizado en el mismo el inmueble al que se vincule el servicio.

Incluye la norma española, además, una lista enunciativa de servicios que se entienden vinculados con los inmuebles, en cuya primera letra se encuentra «El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas».

No podemos dejar de destacar, además, que también el Reglamento de Ejecución 282/2011, en sus artículos 31 bis y 31 ter, concreta una serie de prestaciones que se entienden relacionadas con inmuebles, así como determinados servicios que no se incluyen como vinculados con inmuebles. En la primera de estas listas se incluye como servicio relacionado con los inmuebles:

[...] el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente.

Supone este hecho una reducción drástica de la importancia de la sentencia, ya que, establecido o no en el TAI, el arrendamiento de inmuebles será una prestación de servicios sujeta al IVA del TAI donde se encuentre el inmueble. Cobrará relevancia el criterio que dimana de la sentencia para los casos similares al que se refiere la sentencia, aquellos en los que el destinatario del servicio sea un empresario o profesional establecido o no y el prestador del servicio de arrendamiento un no establecido, en el que se aplicará la inversión del sujeto pasivo, pero nada más.

## Referencia bibliográfica

Bas Soria, J. (2015). El establecimiento permanente como lugar de localización de los servicios en el IVA. (Análisis de la STJUE de

16 de octubre de 2014, asunto C-605/12). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 382, 127-133.



# Empresas mercantiles vs. entidades sin ánimo de lucro: solvencia, endeudamiento y liquidez

**José Manuel Santos Jaén**

*Profesor ayudante doctor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Murcia*

[jmsj1@um.es](mailto:jmsj1@um.es) | <https://orcid.org/0000-0003-2832-8158>

**Esther Ortiz Martínez**

*Profesora titular del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Murcia*

[esther@um.es](mailto:esther@um.es) | <https://orcid.org/0000-0002-9693-2106>

## Extracto

El desarrollo del Estado del Bienestar ha traído consigo un paulatino incremento del peso específico en la economía española de las entidades sin fines lucrativos (ESFL), ya no solo por la actividad que realizan y los sectores que atienden, sino también por las transacciones en las que se ven involucradas y su contribución al empleo nacional. Los efectos financieros de la crisis financiera de 2008 y sus consecuencias, unidos al crecimiento exponencial de la actividad de estas organizaciones y a la entrada de empresas mercantiles a prestar servicios que hasta ahora se reservaban a estas entidades, han dado lugar a una profesionalización de las mismas en aras de conseguir una supervivencia que no sería posible sin una eficiente gestión de sus recursos.

En el presente trabajo, además del análisis económico y financiero que es de interés para estas organizaciones, se ha querido profundizar en si la capacidad financiera de las organizaciones, es decir, su solvencia, endeudamiento y liquidez, está correlacionada con la existencia o no de ánimo de lucro, llegándose a concluir que únicamente la solvencia se encuentra correlacionada con el fin de la organización, lo que también parece apuntar que, en relación con la no correlación de los otros dos conceptos, puede estar relacionado con una mayor profesionalización de su gestión. Además, se aboga por una mayor transparencia y publicidad de la información económico-financiera de las ESFL, ante los problemas que se plantean para poder obtener estos datos, lo que redundaría también en una mayor información para mejorar su gestión y profesionalización.

**Palabras clave:** entidades sin fines lucrativos; empresas mercantiles; solvencia; endeudamiento; liquidez.

Fecha de entrada: 20-04-2021 / Fecha de aceptación: 28-06-2021

**Cómo citar:** Santos Jaén, J. M. y Ortiz Martínez, E. (2021). Empresas mercantiles vs. entidades sin ánimo de lucro: solvencia, endeudamiento y liquidez. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 149-172.



# Mercantile companies vs. non profit entities: solvency, indebtedness and liquidity

José Manuel Santos Jaén

Esther Ortiz Martínez

## Abstract

The development of the welfare state has taken into a bigger importance of non-profit entities in the Spanish economy. Non only because of the services they provide and the sectors of which they take care, but also because of the transactions in which they are involved and their contribution to the national employment.

The effects of the last financial crisis in 2008 and its consequences, the exponential increase of the activity of these non-profit entities, and the introduction of mercantile companies in the services previously provided by non-profit entities, have taken these entities to professionalize their management to survive.

In this work we have focused our analysis on solvency, indebtedness and liquidity and if there is a correlation between these ratios and the existence of encouragement of profit. We conclude that non-profit entities are associated to bigger solvency than mercantile companies what, together with the no significant relationship with the other two concepts, can be related to a bigger professionalization of their management. Besides this we claim for a bigger transparency and publicity of the economic-financial information of the non-profit entities, bearing in mind all the inconveniences to tackle to get this, what will surely support better information to improve their management and professionalization.

**Keywords:** non-profit entities; mercantile companies; solvency; indebtedness; liquidity.

**Citation:** Santos Jaén, J. M. y Ortiz Martínez, E. (2021). Empresas mercantiles vs. entidades sin ánimo de lucro: solvencia, endeudamiento y liquidez. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 149-172.



## Sumario

- 1. Introducción
  - 2. Antecedentes
  - 3. Muestra, hipótesis y metodología
    - 3.1. Muestra
    - 3.2. Hipótesis
    - 3.3. Metodología y modelo
  - 4. Resultados
  - 5. Conclusiones
  - 6. Limitaciones del estudio y prospectiva
- Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

El tercer sector ha visto experimentar en todo el mundo una profunda transformación en las últimas décadas con la proliferación de nuevas entidades, el aumento de su tamaño y protagonismo (Connolly *et al.*, 2013), así como el aumento de colectivos beneficiarios y servicios que desarrollan en pro de los mismos (Fundación PWC, 2013).

El término tercer sector emergió en los años setenta (Defourny, 2013), siendo la característica principal que lo define dentro de la economía la no búsqueda de un lucro económico (Vidal, 2008) sino el cumplimiento de su misión social (Fritz y von Schnurbein, 2019), diferenciándose por tanto de los otros dos sectores de la economía como son el público (desarrollado por el Estado a través de las Administraciones públicas) y el privado, cuyo fin principal es la consecución de un beneficio.

El desarrollo de este sector le ha llevado a aumentar su peso específico dentro de la economía española contribuyendo en aproximadamente el 7 % del producto interior bruto (PIB) español (Fundación PWC, 2013), dando lugar a la aparición de diversos conceptos relacionados entre sí como son la economía social, el sector civil o el asociativo, entre otros.

En este trabajo se aborda únicamente el estudio de las entidades sin fines lucrativos (ESFL), las cuales se caracterizan por la imposibilidad de reparto de beneficios, ya que su objetivo principal no es otro que conseguir un beneficio social, sin buscar una contraprestación que supere al esfuerzo invertido (Álvarez *et al.*, 2001). Al contrario de lo que ocurre en algunas entidades de economía social, por ejemplo, y por la inexistencia de una estructura de capital en propiedad, como si tienen algunas entidades de la sociedad civil.

Las características más relevantes que definen a las ESFL son (AECA, 2013):

- Se trata de entes con personalidad jurídica propia.
- Los poderes públicos no ejercen ningún tipo de supervisión sobre estas entidades, aunque sí pueden estar tuteladas o supervisadas por estos.
- Las relaciones laborales se rigen por el Derecho Laboral.
- La ausencia de lucro en su objetivo principal, si bien realizan actividades lucrativas que puedan generar recursos para sustentar las actividades sociales.

Estas entidades pueden adoptar diferentes formas jurídicas con base en las posibilidades que les ofrece el derecho positivo, siendo las más frecuentes asociaciones, confederaciones, federaciones y fundaciones.

El aumento progresivo de la intervención de las ESFL, realizando servicios que hasta ahora no se encontraban disponibles para sus usuarios, ha supuesto a su vez un aumento, tanto de los puestos de trabajo ofrecidos, como de sus transacciones económicas. Esto ha originado una demanda de suministro de información de estas entidades a sus diversos grupos de interés (Verbruggen *et al.*, 2011), en aras de comprobar su eficiente gestión, situación económica y financiera, o la actuación de los administradores. Además, ha de tenerse en cuenta que la ausencia de un lucro supone que su información no puede configurarse desde un solo prisma (económico), sino que por el contrario han de tenerse en cuenta aspectos sociales y políticos (Aliaga, 2009), ya que en innumerables ocasiones estas entidades relevan a las Administraciones públicas en la provisión de servicios públicos a la ciudadanía (McMullin, 2021), o incluso suministrando aquellos servicios que el sector público no es capaz de suministrar (Ortega-Rodríguez *et al.*, 2020). Por este motivo, las ESFL desarrollan un papel crucial en el desarrollo de la sociedad (Cabedo *et al.*, 2018).

Las importantes magnitudes manejadas por este tipo de entidades requieren de una adecuada gestión (Shin y Choi, 2019), de la misma manera que cualquier entidad mercantil (Rodríguez, 2005). Por este motivo, las ESFL han de hacer uso de la información suministrada por la contabilidad, transformándose la revelación de información contable en una identidad del sector (Fuentes, 2007), convirtiéndose en una herramienta oportuna para dotarlas de credibilidad ante la sociedad (Crack, 2018). Esto va a permitirles convencer sobre la necesidad de su existencia y la calidad de sus servicios como, por ejemplo, aquellos servicios que las asociaciones de familiares de personas con discapacidad suministran a sus usuarios (Conde y Santos, 2013).

La existencia de entidades transparentes va a permitir disipar cualquier tipo de duda posible sobre la delegación de funciones realizada por el Estado a este sector (Giménez, 2009) cumpliendo así con la demanda creciente de información sobre la inversión de los recursos públicos dirigidos a este tipo de organizaciones (Moya *et al.*, 2012). Además, la transparencia proporciona una mayor visibilidad de las acciones realizadas por estas organizaciones y evita la aparición de sospechas sobre supuestas irregularidades en su gestión (Alberich Nistal, 2018), lo que ha motivado un fuerte incremento del interés por la transparencia de estas entidades (Kim y Kim, 2018) para la rendición de cuentas sobre las actividades que realizan y los recursos empleados en las mismas (Gilchrist y Simnett, 2019).

La financiación de las ESFL se caracteriza por estar compuesta por un conglomerado de fuentes, tanto públicas como privadas. Las situaciones sobrevenidas a partir de la recesión de 2008 han supuesto para algunas de las entidades una reducción de aquellos ingresos provenientes de las Administraciones públicas (convenios, contratos y subvenciones), a la vez que, de los ingresos privados, tanto por la desaparición de entidades privadas destinadas al apoyo de este tipo de colectivos (como las obras sociales de cajas de ahorros), como por la reducción de las posibilidades económicas de sus asociados. Se estima que casi el 85 % de las ESFL han visto reducir sus fuentes de financiación (Fundación Mutua Madrileña, 2014). Paralelamente, el desarrollo de las Tecnologías de la Información y Comunicación ha

supuesto la aparición de nuevos medios para la captación de recursos por estas ESFL mediante el uso de plataformas de *crowdfunding*, las cuales permiten una fácil conexión entre las personas físicas y las ESFL, adaptando y facilitando las donaciones realizadas (Nageswarakurukkal *et al.*, 2020; Sajardo *et al.*, 2017).

La reducción en los ingresos, además de provocar una importante debilitación de la posición económico-financiera de las ESFL (Sajardo, 2016), ha supuesto un cambio importante en su financiación, reduciéndose el excesivo peso específico de las aportaciones públicas y, por tanto, de la dependencia y vulnerabilidad que suponía hasta entonces el excesivo porcentaje de ingresos públicos (Acedo, 2011). En este punto conviene señalar que estas aportaciones públicas pueden provocar en muchos supuestos (convenios y subvenciones) una cierta inestabilidad debido, o a su corta duración, o a las incertidumbres de su continuidad, lo que supone una importante traba a la gestión de las ESFL (Soldevila y Córdoba, 2012). No obstante, una vez que se comenzó a salir de la crisis –2013– en los años siguientes, ha seguido existiendo una clara apuesta por parte del sector público y, por tanto, dependencia sobre los ingresos provenientes de fuentes de financiación públicas, recurriendo a las mismas más del 5 % de las ESFL (Fundación Luis Vives, 2015). Adicionalmente se requiere que estas entidades cuenten con un plan de contingencia que les permita atender sus necesidades de tesorería mientras no se produce el abono por parte de las Administraciones públicas y así evitar problemas de tesorería (Vidal, 2008).

Este trabajo tiene como objetivo principal ahondar en la situación económico-financiera de las ESFL para comprobar si la profesionalización experimentada (Álvarez-González *et al.*, 2017; Kuenzi y Stewart, 2017; Servicio Regional de Empleo y Formación, 2009) ha influido y en qué sentido en sus indicadores económicos (rentabilidad) y financieros (solvenca, liquidez y endeudamiento), como estrategia desarrollada para hacer frente a los efectos perniciosos de la crisis económico-financiera, y a su vez poder prestar sus servicios tan necesarios y de calidad, en igualdad de condiciones con aquellas entidades mercantiles que prestan un servicio similar al suyo.

Para ello el trabajo se ha estructurado en las siguientes partes: un marco teórico que sustenta nuestro trabajo; un siguiente epígrafe para la descripción de la muestra y la metodología empleada; a continuación, se muestran los resultados obtenidos; para terminar con una exposición de las conclusiones alcanzadas en la investigación realizada.

## 2. Antecedentes

La Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos recoge las especificidades que en materia contable atañen a las ESFL (aplicable con carácter obligatorio para fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública), aplicándose con carácter supletorio el Plan General Contable, teniéndose

en cuenta que estas entidades realizan actividades que conforman su razón de ser, pero también otras de carácter lucrativo con el objetivo de conseguir los recursos económicos necesarios para realizar las primeras (Falcón y Fuentes, 2017). Al igual que ocurre con las sociedades mercantiles, el legislador ha previsto la posibilidad de unas obligaciones de suministro de información más reducidas para las ESFL de menor tamaño.

Desde un punto de vista teórico, la necesidad de que las ESFL rindan cuentas está respaldada por un importante número de investigadores (Crawford *et al.*, 2017). En la práctica, con el objetivo de que las ESFL suministren a sus grupos de interés una información veraz sobre su patrimonio, resultado y situación económico-financiera, tanto las fundaciones como las asociaciones declaradas de utilidad pública están obligadas a la confección y publicidad de la información contable, siendo igualmente recomendable para aquellas ESFL que no se ven obligadas a la llevanza de contabilidad (Boal y Alonso, 2012), al ser la información contable el primer recurso con el que cuenta cualquier grupo de interés a la hora de poder prestar su apoyo a cualquier tipo de entidad (Rodríguez y Rey, 2017).

En cuanto a las asociaciones de utilidad pública, la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación (BOE núm. 73, de 26 de marzo de 2002), en sus artículos 32 a 36 regula esta figura. Para ser considerada de utilidad pública, una asociación debe estar legalmente constituida, inscrita en el Registro de Asociaciones de Utilidad Pública del Ministerio del Interior, en funcionamiento y cumplir con sus fines estatutarios de forma ininterrumpida al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud. Además, ha de cumplir con una serie de requisitos entre los que destacan la promoción del interés general y no restringir su actividad exclusivamente a sus socios. Entre las ventajas que supone para una asociación obtener la declaración de utilidad pública, frente al resto de asociaciones, destacan una serie de ventajas fiscales, tanto para la asociación como para sus asociados y donantes, establecidos por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Así, la ley establece un tipo impositivo del 10 %, frente al 25 % de las asociaciones no declaradas de utilidad pública, en el impuesto sobre sociedades sobre las rentas que estén sujetas a este impuesto. Por otra parte, las personas físicas y jurídicas que lleven a cabo aportaciones a asociaciones declaradas de utilidad pública obtendrán mayores ventajas fiscales, al igual que un tratamiento más favorable para las actuaciones prioritarias de mecenazgo.

A pesar de la importancia de la rendición de cuentas por parte de las ESFL, existe una carencia importante en cuanto a la publicidad de sus cuentas anuales en España (Soldevilla y Cordobés, 2012), lo que supone una excesiva limitación a la hora del estudio de su información financiera. Esta restricción al estudio económico-financiero de las ESFL tiene su origen en que a pesar de estar obligadas, como antes se ha mencionado, a la llevanza y depósito de contabilidad, esto último no se realiza de manera centralizada (como se hace con las sociedades mercantiles a través del Registro Mercantil), sino que el depósito se lleva a cabo en diferentes organismos; las fundaciones realizan el depósito de sus cuen-

tas anuales en el Registro de Fundaciones (estatal o autonómico con base en su ámbito de actuación, pero a su vez dentro del ámbito autonómico se produce una división en departamentos correspondientes a los registros o protectorados de cada consejería según su actividad fundacional). En cuanto a las asociaciones declaradas de utilidad pública de ámbito estatal depositan sus cuentas en el Registro de Asociaciones dependiente del Ministerio del Interior y las de ámbito autonómico o inferior, en el Registro de asociaciones de su comunidad autónoma. Esto supone que no existe una unificación de la información económico-financiera de las ESFL que permita evaluar su estado, aspecto que se traduce en una escasa existencia de estudios al respecto. En un análisis sobre la transparencia de estas entidades, Villaroya y Ramos (2018) analizan la divulgación de información contable por parte de las ESFL en sus páginas web y concluyen que, aunque la información es bastante acertada, para nada es homogénea, variando en exceso de unas a otras, tanto en la cantidad de información suministrada como en la calidad de la misma.

En referencia a los estudios existentes en el campo teórico, cabe destacar como Rodríguez (2005) y González y Cañadas (2008) determinaban indicadores de gestión idóneos para poder realizar un adecuado análisis de las ESFL en materia económico-financiera. Por su parte, las investigaciones empíricas relacionadas con la eficiencia de las ESFL son escasas, debido a estas dificultades de acceso a los datos económico-financieros (Martínez y Guzmán, 2014). Aun así, González y Rúa Alonso (2007) analizaban a las fundaciones en cuanto a la eficiencia de su gestión mediante una serie de indicadores confeccionados a partir de la información contable. Estos autores concluían que son eficientes cuando su resultado se sitúa cercano a cero, al haber invertido en sus fines todos los recursos generados, al hilo de lo que afirmaban González y Cañadas (2008), que consideraban que un elevado resultado demostraría que no están realizando todos los servicios que podrían prestar a su público objetivo.

Del análisis de los antecedentes en la materia se observa que existe una gran cantidad de estudios sobre la capacidad financiera de las entidades mercantiles como por ejemplo Luengo *et al.* (2005) o Palacín *et al.* (2010), incluso también diversos autores evaluaban la gestión y eficiencia de las ESFL, como pueden ser Martínez Franco *et al.* (2010). A nivel europeo se pueden encontrar estudios como el de (Michalski *et al.*, 2018) que analizan cuál es la estructura de capital óptimo en una ESFL en Polonia. En cambio, no hemos conseguido encontrar ningún estudio que analice la capacidad financiera de las organizaciones con base en la existencia o no de ámbito de lucro, lo que hace que con este trabajo podamos aportar a otro ámbito de análisis. Un estudio similar sí ha sido realizado por Retolaza *et al.* (2014), pero para el caso concreto de las empresas de inserción laboral, obteniendo como conclusión una mayor eficiencia en el supuesto de las empresas constituidas en forma de cooperativa frente a figuras mercantiles o fundaciones. Por su parte, Martínez y Guzmán (2010) accedían al registro correspondiente en la Región de Murcia para obtener la información necesaria y evaluar la eficiencia de las fundaciones que prestaban un servicio de carácter asistencial, concluyendo que existía un elevado nivel de ineficiencia en su gestión.

### 3. Muestra, hipótesis y metodología

#### 3.1. Muestra

Este trabajo se centra en comprobar la existencia o no de correlación entre la ausencia de lucro en los objetivos de las ESFL y su capacidad financiera, es decir, su posición para hacer frente a las obligaciones con las que se enfrenta a corto plazo. Para ello se va a contrastar si existe o no una diferencia significativa con la situación de las entidades mercantiles que prestan servicios similares, comprobando así los posibles efectos derivados del proceso de profesionalización de las ESFL acaecido durante el desarrollo de la crisis del Estado del Bienestar (Do Adro y Leitão, 2020), los efectos de la globalización y los efectos que ha supuesto la intervención de entidades mercantiles en sus actividades (Ruiz Olabuegana, 2006).

El estudio se ha realizado mediante el contraste de los datos económico-financieros de las ESFL con el de aquellas entidades mercantiles que prestan el mismo tipo de servicio, de tal manera que hemos dividido la muestra en dos submuestras: ESFL y empresas mercantiles.

Para obtener los datos económico-financieros de las ESFL se ha acudido a la Fundación Lealtad (fundación que tiene como fin acreditar a aquellas ESFL que demuestran cumplir con unos determinados niveles de buenas prácticas y transparencia). Esta Fundación suministra informes de cada una de las entidades acreditadas, pudiendo haber obtenido los informes relativos a los ejercicios 2012 a 2014. A partir de estos informes hemos podido obtener datos de diversa naturaleza, entre los que se incluyen los económicos y financieros.

Se han utilizado estos informes para elaborar una base de datos de las 168 ESFL acreditadas por la Fundación Lealtad, sobre un total aproximado de 3.000 ESFL que existen en España (Villaroya e Inglada, 2014), lo que supondría casi un 6 % del total. En referencia a la forma jurídica de las entidades analizadas, el 50 % de las mismas adoptan la forma jurídica de fundación y el 46 % la de asociación, siendo la existencia de federaciones y confederaciones residual. En cuanto a las asociaciones se refiere, la Fundación Lealtad establece como requisito para su acreditación el ostentar la declaración de utilidad pública, de manera que todas las asociaciones que componen la muestra utilizada gozan de esta declaración. Al analizar su antigüedad, el 93 % de las ESFL cuentan con más de 10 años de existencia y casi la mitad de las mismas superan incluso los 25 años. Al analizar el ámbito de actuación, alrededor del 24 % actúan a nivel nacional, el 17 % abarcan al menos su comunidad autónoma en el desarrollo de sus actividades y únicamente el 11 % realizan sus acciones en su área local. Por último, con relación al número de personas que componen su público objetivo y, por tanto, se benefician del desarrollo de su actividad, el 50 % de las entidades atiende a más 2.500 personas cada una, siendo ínfimo el porcentaje de ESFL analizadas (6,5 %) cuyo número de personas beneficiadas por sus servicios no superan la centena (tal y como se aprecia en la tabla 1).

Tabla 1. Muestra de ESFL (I)

Forma jurídica	Antigüedad		Ámbito de actuación		N.º beneficiarios		
Asociaciones	76	< 10 años	11	Local	20	< 100	11
Federaciones	5	> 10 y < 25 años	87	Autonómico	29	> 100 y < 500	34
Fundaciones	85	> 25 años	70	Nacional	40	> 500 y < 2.500	41
Confederaciones	2			Internacional	79	> 2.500	82
<b>Total</b>	<b>168</b>	<b>Total</b>	<b>168</b>	<b>Total</b>	<b>168</b>	<b>Total</b>	<b>168</b>

Fuente: elaboración propia.

En la tabla 2 se analiza la muestra de ESFL en atención a los parámetros existentes para la clasificación de estas entidades como microentidades, pymes o grandes, siendo muy pocas aquellas que presentan un tamaño de microentidad.

Tabla 2. Muestra de ESFL (II)

Activo total neto		Volumen anual ingresos		N.º medio empleados	
Microentidad	23	Microentidad	21	Microentidad	37
Pymes	91	Pymes	122	Pymes	71
Grandes	54	Grandes	25	Grandes	60
<b>Total</b>	<b>168</b>	<b>Total</b>	<b>168</b>	<b>Total</b>	<b>168</b>

Fuente: elaboración propia.

En cuanto a las empresas mercantiles que realizan una labor similar a la desempeñada por las ESFL, se ha procedido a obtener la información a través de la base de datos SABI, que a su vez obtiene la información directamente de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles depositadas en el Registro Mercantil.

En la tabla 3 se observa la composición de la muestra referida a sociedades mercantiles. De las 3.118 empresas analizadas, el 64 % realizan una labor en centros asistenciales y el resto, una actividad ambulatoria.

Tabla 3. Muestra de sociedades mercantiles

CNAE	N.º empresas
87. Asistencia en establecimientos residenciales	1.995
88. Servicios sociales sin alojamiento	1.123
<b>Total</b>	<b>3.118</b>

Fuente: elaboración propia.

Nos encontramos finalmente con una muestra conformada por un total de 3.286 organizaciones, de las que vamos a comparar determinados indicadores económico-financieros, para determinar si existen diferencias en los mismos, con base en la existencia o no de ánimo de lucro. Si bien, *a priori* puede parecer que en valores absolutos la muestra está formada por dos partes desequilibradas entre sí (168 ESFL y 3.118 empresas mercantiles con actividad similar), lo que podría hacer que no se pudieran extrapolar los resultados obtenidos, en realidad las dos partes diferenciadas de la muestra están completas, cada una de ellas en su ámbito particular.

En primer lugar, el obtener todos los informes de las 168 ESFL acreditadas por la Fundación Lealtad nos supone disponer del total de la muestra de entidades que cumplen con unos mínimos de calidad en su información, que garantiza esta Fundación, además de poder salvar el inconveniente, ya destacado anteriormente, de las dificultades de acceso a los datos económico-financieros de las entidades declaradas de utilidad pública. En segundo lugar, y en el mismo sentido, se ha contado con toda la muestra de empresas mercantiles dedicadas a actividades similares disponibles en SABI. Además, debemos resaltar que, si hubiera alguna distorsión en los resultados generada por el distinto tamaño de las dos partes diferenciadas de la muestra, se ha evitado, utilizando en todo momento valores relativos a través de la construcción de ratios económico-financieros, que facilitan la comparabilidad con independencia de otras especificidades.

## 3.2. Hipótesis

Para el análisis de las diferencias que se pueden establecer en indicadores básicos económico-financieros de las organizaciones dependiendo de si son una sociedad mercantil o una ESFL, con actividades similares, tomamos los ratios de solvencia, endeudamiento y liquidez tal y como establece AECA (2012). Estos ratios se han calculado con base en las fórmulas clásicamente utilizadas en el análisis de estados contables (incluidas en la tabla 4).

Tabla 4. Indicadores económico-financieros analizados

Nombre	Fórmula
Solvencia	$(\text{Activo total} / \text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente}) \times 100$
Endeudamiento	$(\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente} / \text{Patrimonio neto}) \times 100$
Liquidez	$(\text{Activo corriente} / \text{Pasivo corriente}) \times 100$

Fuente: AECA (2012).

Tal y como se desprende del análisis de la literatura realizado, nuestro objetivo es comprobar si la existencia o no de ánimo de lucro está correlacionada con estos indicadores, si las características propias de una ESFL frente a una sociedad mercantil conllevan que existan diferencias en estos ratios económico-financieros, ante la realización del mismo tipo de actividad, y por lo tanto las tres hipótesis básicas a contrastar son:

H<sub>1</sub>: ¿Hay un efecto del ánimo de lucro en la solvencia?

H<sub>2</sub>: ¿Hay un efecto del ánimo de lucro en el endeudamiento?

H<sub>3</sub>: ¿Hay un efecto del ánimo de lucro en la liquidez?

### 3.3. Metodología y modelo

Con el objeto de contrastar si está correlacionado con la solvencia, endeudamiento y liquidez, el hecho de que, con el mismo tipo de actividad, exista o no un ánimo de lucro, optando, por tanto, por una forma de sociedad mercantil o por una ESFL, vamos a realizar dos tipos de análisis estadísticos complementarios. En primer lugar, realizamos un contraste de hipótesis de diferencias de medias en muestras independientes para cada uno de los ratios estudiados. Consideramos tres comparaciones: a) las mercantiles clasificadas en la CNAE 87 con las ESFL, b) las mercantiles clasificadas por su actividad en la CNAE 88 con las ESFL, y c) finalmente todas las mercantiles (tanto el subgrupo de CNAE 87 como el 88) con las ESFL. De manera que al final tendremos tres contrastes para cada uno de los tres ratios analizados:

Par 1. Solvencia de mercantiles CNAE 87 y solvencia de ESFL.

Par 2. Solvencia de mercantiles CNAE 88 y solvencia de ESFL.

Par 3. Solvencia de mercantiles y solvencia de ESFL.

Par 4. Endeudamiento de mercantiles CNAE 87 y endeudamiento de ESFL.

Par 5. Endeudamiento de mercantiles CNAE 88 y endeudamiento de ESFL.

Par 6. Endeudamiento de mercantiles y endeudamiento de ESFL.

Par 7. Liquidez de mercantiles CNAE 87 y liquidez de ESFL.

Par 8. Liquidez de mercantiles CNAE 88 y liquidez de ESFL.

Par 9. Liquidez de mercantiles y liquidez de ESFL.

En cualquiera de los casos se trata de comprobar que no existen diferencias estadísticamente significativas en las medias de los ratios obtenidos, y, por lo tanto, que se sigue el mismo patrón en los valores de los ratios con independencia de que exista o no ánimo de lucro, que a su vez está totalmente ligado con la mayor profesionalización de la gestión en las entidades sin ánimo de lucro que se equipararían en estos indicadores económico-financieros con las mercantiles. En definitiva, tendremos nueve hipótesis de medias iguales entre cada par de ratios o, lo que es lo mismo, tres hipótesis de medias iguales por cada uno de los ratios analizados.

En segundo lugar, estimamos tres modelos de regresión para cada uno de los tres indicadores analizados, de manera que podamos comprobar si efectivamente existe un efecto del tipo de sociedad en cada uno de ellos, y a su vez también una mayor profesionalización. En todos los modelos la variable dependiente será sucesivamente la solvencia, endeudamiento y liquidez.

En un primer modelo de regresión para cada uno de los ratios, la variable independiente explicativa será el tipo de sociedad, si CNAE 87, CNAE 88 o ESFL.

También incluimos el tamaño y la edad. El tamaño a su vez puede tener dos versiones de medida, según la literatura previa, como total de activos (*Tactivo*), tal y como establecen diversos autores entre ellos Vendrell (2009) y Luengo *et al.* (2005), o como total de activos fijos (*Activo<sub>f</sub>*), en opinión de Acedo *et al.* (2012). El tamaño lo vamos a introducir sucesivamente de forma alternativa en nuestros modelos, ya que en ningún caso podemos introducir dos medidas de una misma variable en un mismo modelo.

La edad (*E<sub>dad</sub>*) puede afectar tanto al endeudamiento como a la liquidez, en la medida en que en los antecedentes sobre la materia se obtiene que la edad afecta al endeudamiento (Fernández, 1999). Así, la incluimos en el modelo de regresión de variable dependiente endeudamiento, y el de liquidez, y no en el de solvencia. La edad la medimos como los años que la organización se encuentra operando en el sector. En este caso se establece por los antecedentes una relación positiva al permitir a las empresas con una mayor trayectoria en el mercado un acceso más fácil al mercado crediticio, tal y como exponen Vendrell (2009) y Acedo *et al.* (2012).

De tal manera que finalmente contamos con los siguientes nueve modelos, tres para cada una de nuestras variables dependientes:

$Solvencia = \beta_0 + \beta_1 CNAE\ 88 + \beta_2 CNAE87 + \epsilon_{it}$	Modelo (1)
$Solvencia = \beta_0 + \beta_1 CNAE\ 88 + \beta_2 CNAE87 + \beta_3 Tactivo + \epsilon_{it}$	Modelo (2)
$Solvencia = \beta_0 + \beta_1 CNAE\ 88 + \beta_2 CNAE87 + \beta_3 Activo + \epsilon_{it}$	Modelo (3)
$Endeudamiento = \beta_0 + \beta_1 CNAE\ 88 + \beta_2 CNAE87 + \epsilon_{it}$	Modelo (4)
$Endeudamiento = \beta_0 + \beta_1 CNAE\ 88 + \beta_2 CNAE87 + \beta_3 Tactivo + \beta_4 Edad + \epsilon_{it}$	Modelo (5)
$Endeudamiento = \beta_0 + \beta_1 CNAE\ 88 + \beta_2 CNAE87 + \beta_3 Activo + \beta_4 Edad + \epsilon_{it}$	Modelo (6)
$Liquidez = \beta_0 + \beta_1 CNAE\ 88 + \beta_2 CNAE87 + \epsilon_{it}$	Modelo (7)
$Liquidez = \beta_0 + \beta_1 CNAE\ 88 + \beta_2 CNAE87 + \beta_3 Tactivo + \beta_4 Edad + \epsilon_{it}$	Modelo (8)
$Liquidez = \beta_0 + \beta_1 CNAE\ 88 + \beta_2 CNAE87 + \beta_3 Activo + \beta_4 Edad + \epsilon_{it}$	Modelo (9)

## 4. Resultados

Del contraste realizado sobre la hipótesis de igualdad de medias, analizamos en primer lugar los resultados obtenidos de los coeficientes de correlación (tabla 5), obteniendo que las variables emparejadas no están relacionadas, no existe ninguna correlación significativamente estadística. Por lo tanto, *a priori*, la solvencia, endeudamiento y liquidez en las empresas que se dedican a actividades sociales y tienen forma mercantil no muestran relación con las mismas que realizando estas mismas actividades están constituidas como ESFL. Lo que a su vez puede implicar una mayor profesionalización de las ESFL en su gestión que se equipara a la de las empresas con forma mercantil.

Tabla 5. Correlaciones de pares de ratios

		Correlación
Par 1. Solvencia	CNAE 87 - ESFL	-0,035



		Correlación
▶		
Par 2. Solvencia	CNAE 88 - ESFL	-0,017
Par 3. Solvencia	MERCANTILES - ESFL	-0,035
Par 4. Endeudamiento	CNAE 87 - ESFL	-
Par 5. Endeudamiento	CNAE 88 - ESFL	-0,001
Par 6. Endeudamiento	MERCANTILES - ESFL	0
Par 7. Liquidez	CNAE 87 - ESFL	0,077
Par 8. Liquidez	CNAE 88 - ESFL	0,021
Par 9. Liquidez	MERCANTILES - ESFL	0,077

Fuente: elaboración propia

En la tabla 6 incluimos los resultados del contraste de hipótesis de diferencias de medias con muestras independientes. Por lo tanto, las especiales características de las ESFL, entre las que claramente está su dependencia de las Administraciones públicas, van a determinar que tengan una solvencia mayor que si adoptan una forma jurídica mercantil (tal y como podemos ver a partir de los valores de las medias en la tabla 6). En cambio, no obtenemos diferencias en lo que se refiere a endeudamiento y liquidez, con lo que no encontraríamos un efecto del ánimo de lucro en estos indicadores, lo que se puede asociar de nuevo con una mayor profesionalización en la gestión.

Tabla 6. Contraste de hipótesis de medias

		Media	Desviación típica	Error	t	gl	Sig. (bilateral)
Par 1. Solvencia	CNAE 87	238,3392	685,48775	17,53057	-7,724	1695	0,000***
	ESFL	1860,5031	7966,70871	614,64492	-2,638	167,272	0,009***

▶

		Media	Desviación típica	Error	t	gl	Sig. (bilateral)
<b>▶</b>							
Par 2. Solvencia	CNAE 88	202,9576	365,50365	14,33623	-5,292	816	0,000***
	ESFL	1860,5031	7966,70871	614,64492	-2,696	167,182	0,008***
Par 3. Solvencia	MERCANTILES	227,7848	608,05354	13,02606	-9,246	2345	0,000***
	ESFL	1860,5031	7966,70871	614,64492	-2,656	167,150	0,009***
Par 4. Endeudamiento	CNAE 87	1825,9216	56958,90679	1456,65902	-0,282	1696	0,778
	ESFL	3066,3249	16595,71594	1276,59353	-0,640	750,403	0,522
Par 5. Endeudamiento	CNAE 88	3270,8933	74199,66271	2910,35022	0,036	817	0,972
	ESFL	3066,3249	16595,71594	1276,59353	0,064	807,313	0,949
Par 6. Endeudamiento	MERCANTILES	2256,9595	62586,56692	1340,76454	-0,168	2346	0,867
	ESFL	3066,3249	16595,71594	1276,59353	-0,437	679,288	0,662
Par 7. Liquidez	CNAE 87	5896,7439	202689,86900	4579,46584	0,317	2124	0,751
	ESFL	921,7883	2033,28538	157,34035	1,086	1962,593	0,278
Par 8. Liquidez	CNAE 88	2378,9696	39528,52020	1196,18744	0,476	1257	0,634
	ESFL	921,7883	2033,28538	157,34035	1,208	1126,861	0,227
Par 9. Liquidez	MERCANTILES	4637,6782	164121,34730	2971,28267	0,293	3216	0,77
	ESFL	921,7883	2033,28538	157,34035	1,249	3066,686	0,212

\*\*\* p-valor < 0,01

\*\* p-valor < 0,05

\* p-valor < 0,1

Fuente: elaboración propia.

Completamos este análisis con los resultados obtenidos de los tres modelos de regresión planteados para cada uno de los ratios analizados (incluidos en la tabla 7 para la solvencia, en la tabla 8 para el endeudamiento y en la tabla 9 para la liquidez).

**Tabla 7. Modelos de regresión para la solvencia**

	Solvencia		
	(1)	(2)	(3)
<i>Constante</i>	1871.6*** (170,7)	1875*** (171,1)	1873*** (171,3)
<i>CNAE 88</i>	-1668.7*** (191,4)	-1670*** (191,5)	-1669*** (192,0)
<i>CNAE 87</i>	-1633.3*** (179,8)	-1635*** (179,9)	-1633*** (180,3)
<i>Tactivo</i>		-0,0005 (0,00176)	
<i>Activof</i>			-0,00026 (0,0021)
<i>Edad</i>			
N.º obs.	2346	2346	2335
F-Statistic	43,13	28,77	28,58
R <sup>2</sup>	0,03551	0,03555	0,03548

\*\*\* p-valor < 0,01  
 \*\* p-valor < 0,05  
 \* p-valor < 0,1

Fuente: elaboración propia.

Los resultados de los modelos de regresión son totalmente coherentes con lo obtenido anteriormente del análisis de medias: solo existe un efecto estadísticamente significativo del tipo de sociedad en la solvencia (tabla 7).

En los tres modelos planteados para la variable dependiente solvencia, se obtiene que existe correlación con el tipo de sociedad y no así con las otras variables independientes. Con lo que efectivamente se acepta que existe un efecto del ánimo de lucro en la solvencia (pregunta que nos hacíamos en la hipótesis planteada H<sub>1</sub>).

Tabla 8. Modelos de regresión para el endeudamiento

	Endeudamiento		
	(4)	(5)	(6)
<i>Constante</i>	2249,2 (4661,7)	1975 (4778)	2036 (4796)
<i>CNAE 88</i>	1021,7 (5229,6)	1368 (4477)	1347 (4492)
<i>CNAE 87</i>	-423,3 (4911,2)	-1628 (4081)	-1619 (4094)
<i>Tactivo</i>		-0,01435 (0,03941)	
<i>Activof</i>			-0,0056 (0,047)
<i>Edad</i>		13,47 (110,3)	8,5 (110,4)
N.º obs.	2347	2266	2255
F-Statistic	0,1304	0,4415	0,4083
R <sup>2</sup>	0,0001	0,00078	0,0007

Fuente: elaboración propia.

Debido a que, tanto las sociedades que realizan las actividades incluidas en el subgrupo 87 de la CNAE, como las del subgrupo 88, son sociedades mercantiles, frente a las ESFL, y por lo tanto ambas tienen ánimo de lucro, realizamos para el caso del Modelo (1) y el Modelo (2) un contraste de hipótesis adicional en el que la hipótesis nula planteada es que el coeficiente obtenido en la regresión para ambos tipos de mercantiles es igual. Obtenemos que no se rechaza la hipótesis nula, y por lo tanto podemos concluir que el estar en uno u otro subgrupo de la CNAE provoca el mismo efecto en la solvencia de la entidad<sup>1</sup>. O lo que es lo mismo, que claramente podemos establecer que afecta el tipo de entidad, si mercantil

<sup>1</sup> Para el Modelo (1) en el contraste de hipótesis  $H_0: \beta_1 = \beta_2$ ,  $H_1: \beta_1 \neq \beta_2$  obtenemos que no se rechaza la hipótesis nula porque el p-valor es 0,732. Para el Modelo (2) en el contraste de hipótesis  $H_0: \beta_1 = \beta_2$ ,  $H_1: \beta_1 \neq \beta_2$  obtenemos que no se rechaza la hipótesis nula porque el p-valor es 0,7629.

o ESFL, a la solvencia (sin hacer distinción en este caso entre los dos tipos de mercantiles), y de ahí que el hecho de que la empresa tenga o no ánimo de lucro va a ser determinante de su solvencia. Además, al haber obtenido un coeficiente negativo en los tres modelos planteados para la solvencia, y ser en todos los casos significativo (tabla 7), podemos destacar que el tener ánimo de lucro está asociado con una solvencia menor, mientras que el no tener ánimo de lucro está asociado con la obtención de una mayor solvencia. Es decir, el optar por una sociedad mercantil con ánimo de lucro para la realización de este tipo de actividades y prestación de servicios está asociado con una menor solvencia.

**Tabla 9. Modelos de regresión para la liquidez**

	Liquidez		
	(7)	(8)	(9)
<i>Constante</i>	927,3 (12408,4)	-7775 (1558e + 01)	-7871 (1559e + 01)
<i>CNAE 88</i>	1451,6 (13318,2)	6224 (1447e + 01)	6296 (1448e + 01)
<i>CNAE 87</i>	4969,4 (12923,5)	8408 (1364e + 01)	8489 (1364e + 01)
<i>Tactivo</i>		-0,0356 (0,0132)	
<i>Activof</i>			-0,0485 (0,0157)
<i>Edad</i>		324,0 (334,5)	325,3 (333,8)
N.º obs.	3100	3100	3100
F-Statistic	0,2121	0,3358	0,3415
R <sup>2</sup>	0,0001	0,0004	0,0004

Fuente: elaboración propia.

No se obtiene que exista un efecto del ánimo de lucro ni en el endeudamiento ni en la liquidez ( $H_2$  y  $H_3$ ) (tablas 8 y 9).

Ninguna de las otras variables independientes incluidas en los modelos aparece como significativa, ni el tamaño, ya lo hayamos medido a través del total de activos o de activos fijos, ni la edad, como número de años que la organización se encuentra operando en el sector (se puede apreciar claramente en las tres tablas: tablas 7, 8 y 9).

## 5. Conclusiones

En las últimas décadas se ha producido un incremento sustancial de la participación de las ESFL en la economía española, aumentando tanto su participación en el PIB como su contribución a la creación de empleo. Estas organizaciones han ido experimentando un paulatino proceso de profesionalización como consecuencia del crecimiento de su actividad, tanto en el mundo desarrollado como en vías de desarrollo (Méndez del Río, 2012), en aras de ser capaces de poder prestar sus servicios con calidad, garantía, eficiencia y eficacia en un mercado cada vez más agresivo, y de poder sobrevivir a los envites de la última crisis económico-financiera. Tras analizar la situación financiera de las organizaciones que realizan trabajos de asistencia a personas con necesidades específicas de apoyo, encuadradas en dos epígrafes concretos de la CNAE (87 y 88), se ha pretendido contrastar la existencia de diferencias en la solvencia, liquidez y endeudamiento de estas entidades con base en la existencia o no de ánimo de lucro, ya que en la medida en que no existan estas diferencias se puede sostener que se ha avanzado en la profesionalización de la gestión de las ESFL, pues existen similitudes con las empresas mercantiles.

Los resultados muestran que únicamente en el caso de la solvencia se encuentran diferencias significativas, obteniéndose una asociación entre la no existencia de ánimo de lucro y mayor solvencia, lo que se explica por la no salida de recursos generados en las ESFL vía reparto de beneficios, sino la capitalización de los resultados obtenidos, lo que en sí es el fin de una ESFL.

En consonancia con estudios previos (Álvarez-González *et al.*, 2017; Kuenzi y Stewart, 2017), la no existencia de diferencias en relación con el endeudamiento y liquidez muestra claramente como las ESFL, a pesar de su dependencia de las Administraciones públicas, han conseguido profesionalizarse, alcanzado altas cotas de eficiencia en la gestión de sus recursos. Lo que sin duda es una muy buena noticia para el uso y aplicación de los recursos públicos. Además, la independencia financiera con un flujo de caja estable es crucial para que las ESFL puedan mantener su rumbo y conseguir cumplir con su misión social (Potluka *et al.*, 2017).

Partiendo de la base de la que hemos sido capaces de acceder a datos económico-financieros de estas entidades que no son fácilmente accesibles, se demuestra que gestionan correctamente los recursos públicos, y por lo tanto es un punto a tener en cuenta para que las Administraciones públicas sigan apoyándolas. Además, abogamos por que se impulse la transparencia de estas ESFL, especialmente en cuanto a la publicación de sus datos econó-

mico-financieros y las actividades realizadas. Este aumento de transparencia permitiría con base en la información suministrada por la contabilidad, mejorar los procesos de evaluación y toma de decisiones de las distintas partes interesadas, así como llevar a cabo una campaña de estímulo de la profesionalización de estas ESFL, especialmente dirigida a aquellas de tamaño medio que, debido a la falta de recursos económicos, no hayan podido iniciar un cambio en sus organizaciones en busca de una gestión más profesional. Todo ello repercutiría en la eficiencia de las ESFL, lo que les llevaría a obtener unos resultados económico-financieros similares a empresas mercantiles que desarrollan una labor similar.

## 6. Limitaciones del estudio y prospectiva

A lo largo de este trabajo se ha puesto de manifiesto cómo la dificultad de acceso a los datos económico-financieros se configura como una importante limitación para el estudio de estas ESFL, siendo deseable, por tanto, un cambio en el sistema actual que posibilite un mejor acceso a la información contable, que permita analizar mejor la gestión y resultados de estas entidades. Esto indudablemente daría lugar a un mayor número de investigaciones en este campo con las que enriquecer los antecedentes del estudio.

Si se pudiese salvar la limitación de acceso a la información económico-financiera de las ESFL, se podrían realizar estudios más actuales y con una muestra más amplia, en los cuales se podría incluir, por ejemplo, un análisis del efecto de la pandemia generada por la COVID-19 en estas entidades.

## Referencias bibliográficas

- Acedo Ramírez, M.A. (2011). Fuentes de financiación de las Organizaciones no lucrativas. *Herramientas para el diseño de proyectos sociales*, 117-128. <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3675079.pdf>>.
- Acedo Ramírez, M.A.; Alútiz Hernando, A. y Ruiz Cabestre, F.J. (2012). Factores determinantes de la estructura de capital de las empresas españolas. *Tribuna de Economía. Revista ICE*, 868.
- Alberich Nistal, T. (2018). Tercer sector: la participación de las organizaciones no lucrativas. *Tercer Sector*, 1-163.
- Álvarez-González, L.I.; García-Rodríguez, N.; Rey-García, M. y Sanzo-Perez, M.J. (2017). Business-nonprofit partnerships as a driver of internal marketing in nonprofit organizations. Consequences for nonprofit performance and moderators. *BRQ Business Research Quarterly*, 20(2), 112-123. <<https://doi.org/10.1016/j.brq.2017.01.001>>.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2012). *Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos. Serie Entidades Sin Fines Lucrativos. Documento n.º 3*.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2013). *Identidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos. Serie Entidades Sin Fines Lucrativos. Documento n.º 4*.

- Aliaga Bernal, J. (2009). La información financiera de las entidades sin ánimo de lucro. Una aproximación internacional a su marco conceptual. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 55.
- Álvarez González, L.I.; Vázquez Casielles, R. y Santos Vijande, M.L. (2001). Definición del Sector No Lucrativo en cuanto Unidad Relevante de Análisis en la Disciplina de Marketing. *Documentos de Trabajo (Universidad de Oviedo, Facultad de Ciencias Económicas)*, 244. <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1252642>>.
- Boal Velasco, N. y Rúa Alonso de Corrales, E. (2012). Aplicación práctica de las normas de adaptación al PGC para entidades sin fines de lucrativos (I). *Partida Doble*, 242, 68-81. <<http://pdfs.wke.es/6/4/8/3/pdf/0000076483.pdf>>.
- Cabedo, J.D.; Fuertes-Fuertes, I.; Maset-Lluides, A. y Tirado-Beltrán, J.M. (2018). Improving and measuring transparency in NGOs: A disclosure index for activities and projects. *Nonprofit Management and Leadership*, 28(3), 329-348. <<https://doi.org/10.1002/nml.21298>>.
- Conde Colmenero, P. y Santos Jaén, J.M. (2013). El trabajo con personas que padecen Trastorno del Espectro Autista (TEA). En F. de la Torre (Ed.), *Revista Derecho & Empresa*, 2, 29-46. Aranzadi.
- Connolly, C.; Hyndman, N. y McConville, D. (2013). Conversion Ratios, Efficiency and Obfuscation: A Study of the Impact of Changed UK Charity Accounting Requirements on External Stakeholders. *Voluntas*, 24(3), 785-804. <<https://doi.org/10.1007/s11266-013-9371-8>>.
- Crack, A.M. (2018). The Regulation of International NGOs: Assessing the Effectiveness of the INGO Accountability Charter. *Voluntas*, 29(2), 419-429. <<https://doi.org/10.1007/s11266-017-9866-9>>.
- Crawford, L.; Morgan, G.G. y Cordery, C.J. (2018). Accountability and not-for-profit organisations: Implications for developing international financial reporting standards. *Financial Accountability & Management*, 34(2), 181-205.
- Defourny, J. (2013). Third sector. *Handbook on the economics of reciprocity and social enterprise*. Edward Elgar Publishing.
- Do Adro, F. J. N. y Leitão, J. C. C. (2020). Leadership and organizational innovation in the third sector: A systematic literature review. *International Journal of Innovation Studies*, 4(2), 51-67.
- Falcón Pérez, C.E. y Fuentes Perdomo, J. (2017). Un modelo económico-financiero alternativo: Las organizaciones de la Economía Social. *Revista Jurídica de los Derechos Sociales, Lex Social*, 7(2). <[https://www.upo.es/revistas/index.php/lex\\_social/issue/view/167](https://www.upo.es/revistas/index.php/lex_social/issue/view/167)>.
- Fernández de la Morena, M.ªV. (1999). La liquidez de las empresas españolas: determinantes e implicaciones para las medidas de reestructuración. *Centro de Estudios Monetarios y Financieros*. <<ftp://www.cemfi.es/mt/99/t9908.pdf>>.
- Fritz, T. M. y von Schnurbein, G. (2019). Beyond Socially Responsible Investing: Effects of Mission-Driven Portfolio Selection. *Sustainability*, 11(23), 6812. <<https://doi.org/10.3390/su11236812>>.
- Fuentes Perdomo, J. (2007). Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera. *Revista Española del Tercer Sector*, 6, 91-118. <<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2376721.pdf>>.
- Fundación Luis Vives. (2015). *Anuario del Tercer Sector de Acción Social en España*.
- Fundación Mutua Madrileña. (2014). El impacto de la crisis en la ONG. *Estudio sobre la situación de las entidades sin ánimo de lucro en España*. <[www.corresponsables.com/download/El\\_impacto\\_de\\_la\\_crisis\\_en\\_las\\_ONG.pdf](http://www.corresponsables.com/download/El_impacto_de_la_crisis_en_las_ONG.pdf)>.
- Fundación PWC. (2013). *Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector social en un*

- entorno de crisis. <<https://www.pwc.es/es/fundacion/assets/presente-futuro-3sector.pdf>>.
- Gilchrist, D. J. y Simnett, R. (2019). Research horizons for public and private not-for-profit sector reporting: moving the bar in the right direction. *Accounting & Finance*, 59(1), 59-85. <<https://doi.org/10.1111/acfi.12439>>.
- Giménez Zuriaga, I. (2009). El buen gobierno en las Organizaciones no Lucrativas. El caso de las fundaciones. *Fundación ETNOR, ética en los negocios y las organizaciones*. <[https://www.alcobendas.org/recursos/doc/Cooperacion/336655619\\_2910201285850.pdf](https://www.alcobendas.org/recursos/doc/Cooperacion/336655619_2910201285850.pdf)>.
- González Quintana, M.J. y Cañadas Molina, E. (2008). Los indicadores de gestión y el cuadro de mandos en las entidades no lucrativas. *CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, 63. <[http://www.ciriec-revistaeconomia.es/banco/6309\\_Gonzalez\\_y\\_Canadas.pdf](http://www.ciriec-revistaeconomia.es/banco/6309_Gonzalez_y_Canadas.pdf)>.
- González Sánchez, M. y Rúa Alonso de Corrales, E. (2007). Análisis de la eficiencia en la gestión de las fundaciones: una propuesta metodológica. *CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, 57. <[http://www.ciriec-revistaeconomia.es/banco/5705\\_Gonzalez\\_y\\_Rua.pdf](http://www.ciriec-revistaeconomia.es/banco/5705_Gonzalez_y_Rua.pdf)>.
- Kim, Y. H. y Kim, S. E. (2018). What Accounts for the Variations in Nonprofit Growth? A Cross-National Panel Study. *Voluntas*, 29(3), 481-495. <<https://doi.org/10.1007/s11266-016-9752-x>>.
- Kuenzi, K. y Stewart, A.J. (2017). An Exploratory Study of the Nonprofit Executive Factor: Linking Nonprofit Financial Performance and Executive Careers. *Journal of Nonprofit Education and Leadership*, 7(4), 306-324. <<https://doi.org/10.18666/jnel-2017-v7-i4-8456>>.
- Luengo Mulet, P.; Antón Renart, M.; Sánchez Ballesta, J.P. y Vela Ródenas, J.J. (2005). *Evaluación de los factores determinantes de la rentabilidad y solvencia de la empresa murciana*.
- Martínez Franco, C.M. y Guzmán Raja, I. (Septiembre de 2010). Fundaciones: eficiencia en la gestión de recursos. En L. Cañibano (Presidencia), *Contabilidad y Gestión de Entidades Sin Fines Lucrativo*. Conferencia llevada a cabo en el XIV Encuentro AECA Innovación y Responsabilidad, Desafío y Soluciones. Coimbra, Portugal.
- Martínez Franco, C.M. y Guzmán Raja, I. (2014). Medida de la eficiencia en entidades no lucrativas: un estudio empírico para fundaciones asistenciales. *Revista de Contabilidad*, 17, 47-57. <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S113848911300023X>>.
- McMullin, C. (2021). Challenging the necessity of New Public Governance: Co-production by third sector organizations under different models of public management. *Public Administration*, 99(1), 5-22.
- Méndez del Río Piovich, M. (2012). Finanzas productivas para la inclusión y el desarrollo. *Boletín de Estudios Económicos*, 206 (LXVII).
- Michalski, G.; Blendinger, G.; Rozsa, Z.; Cierniak-Emerych, A.; Svidronova, M.; Buleca, J. y Bulsara, H. (2018). Can we determine debt to equity levels in non-profit organisations? Answer based on Polish case. *Engineering Economics/Inžinerinė ekonomika*, 29(5), 526-535.
- Moya, E.; Ortiz, P.; Soto, V.; Murden, A. y Atton, V. (2012). Transparencia y rendición de cuentas en organizaciones sin fines de lucro. *Chile transparente*.
- Nageswarakurukkal, K.; Gonçalves, P. y Moshtari, M. (2020). Improving fundraising efficiency in small and medium sized non-profit organizations using online solutions. *Journal of Nonprofit & Public Sector Marketing*, 32(3), 286-311.
- Ortega-Rodríguez, C.; Licerán-Gutiérrez, A. y Moreno-Albarracín, A.L. (2020). Transparency as a key element in accountability in non-profit organizations: A systematic literature review. *Sustainability*, 12(14). <<https://doi.org/10.3390/su12145834>>.

- Palacín Sánchez, M.J. y Ramírez Herrera, L.M. (2010). Factores determinantes de la estructura financiera de la Pyme Andaluza. *Revista de Estudios Regionales*, 91.
- Potluka, O.; Spacek, M. y Von Schnurbein, G. (2017). Impact of the EU structural funds on financial capacities of non-profit organizations. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 28(5), 2.200-2.223.
- Retolaza, J.L.; San-José, L. y Araujo, A. (2014). La eficiencia como reto de las empresas de inserción. *Revesco*, 115.
- Rodríguez Díaz, F.J. y Rey García, M. (2017). La evaluación del desempeño en las fundaciones: Reto y herramientas. *Boletín de Estudios Económicos*, 220 (LXXII).
- Rodríguez Martínez, A. (2005). El análisis económico-financiero de las entidades no lucrativas. Indicadores de Gestión. *Acciones e investigaciones sociales*, 20, 91-112.
- Ruiz Olabuenaga, J.I. (2006). El Sector No Lucrativo en España. Una visión reciente. *Fundación BBVA*.
- Sajardo Moreno, A. (2016). Nuevos instrumentos de financiación para el sector no lucrativo: El reto del crowdfunding social. *Cooperativismo y desarrollo*, 24 (108). <doi: dx.doi.org/10.16925/co.v24i108.1259>.
- Sajardo Moreno, A.; Gil Ibáñez, M. y Pérez Semper, S. (2017). El sector no lucrativo en el marco de la nueva era tecnológica: el desafío del *Crowdfunding* social en España. Análisis de la asociación Alba Pérez, lucha contra el cáncer infantil. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, 124.
- Servicio Regional de Empleo y Formación. (2009). *El Tercer Sector y el Mercado de Trabajo en la Región de Murcia*.
- Shin, J. y Choi, Y. K. (2019). Organizational innovativeness and its determinants in South Korean nonprofit human service organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 30(1), 51-68. <<https://doi.org/10.1002/nml.21359>>.
- Soldevila P. y Cordobés, M. (2012). La gestión en las Entidades No Lucrativas: Aspectos distintivos. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 14, 11-50.
- Vendrell Vilanova, A. (2009). La decisión de endeudamiento y los factores de mayor relevancia. Una aplicación empírica en la empresa industrial española. *Working paper «new trends in accounting and management»*, 2. <<https://repositori.udl.cat/handle/10459.1/1863>>.
- Verbruggen, S.; Christiaens, J. y Milis, K. (2011). Can Resource Dependence and Coercive Isomorphism Explain Nonprofit Organizations' Compliance With Reporting Standards? *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), 5-32. <<https://doi.org/10.1177/0899764009355061>>.
- Vidal García, P. (2008). La crisis y el Tercer Sector, una oportunidad para la transformación social. Una visión a partir del Consejo Asesor de Investigación OTS. *Colección debates OTS*.
- Vidal García, P. (2013). Cambio de época en el Tercer Sector. *Revista Española del Tercer Sector*, 23, 59-75.
- Villaroya Lequericaonandia, M.B. y Inglada Galiana, M.E. (2014). ¿Siguen las ONG españolas los mecanismos voluntarios de *accountability*? Análisis del seguimiento de un grupo de ONG españolas de los principios propuestos por la Fundación Lealtad. *Revista de Estudios Cooperativos*, 115.
- Villaroya Lequericaonandia, M.B. y Ramos Sánchez, S. (2018). ¿Proporciona la normativa contable española para organizaciones no gubernamentales el marco conceptual idóneo para la presentación de información económico-financiera transparente? Similitudes y diferencias con la normativa internacional aplicada por las 20 ONG más importantes del mundo. *Revista de Estudios Cooperativos*, 128.



# Segundo ejercicio resuelto de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad

Javier Romano Aparicio

José Tovar Jiménez

*Profesores de la UDIMA*

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Auditoría y Contabilidad, convocado por Resolución de 27 de diciembre de 2019 [BOE 8 de enero de 2020]).

## Sumario

- Caso 1. Contabilidad de financiera.** Diferenciación de arrendamiento financiero y arrendamiento operativo.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Combinaciones de negocios por etapas, fusión por absorción con efectos fiscales. Contabilidad de proceso.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Ajustes de auditoría.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado con subvención. Amortización y traspaso de la subvención. Determinación de saldos al cierre. Revocación de subvención y posterior determinación de los saldos.
- Caso 5. Contabilidad financiera.** Deterioro de unidades generadoras de efectivo.
- Caso 6. Operaciones financieras.** Préstamo por anualidades constantes.



## Caso práctico núm. 1

### Contabilidad financiera

---

La empresa YouDron, SA negocia la adquisición de varias unidades de un nuevo modelo de dron, para su arrendamiento posterior a sus clientes bajo las siguientes condiciones:

- Duración del contrato de 1 año, renovable por periodos anuales.
- La cuota es de 2.603 euros al trimestre pagadera al comienzo de cada uno de ellos, e incluye la sustitución del dron en caso de avería o mal funcionamiento.
- Se estima que los drones tienen una vida útil de 3 años y un valor residual de 1.000 euros. El precio de un dron nuevo es de 30.000 euros.

Uno de los clientes, la sociedad PubliDron, SA, utilizará los drones arrendados con fines publicitarios por lo que, tras la firma del contrato de arrendamiento, realizará cambios en el diseño de cada dron (logos, marcas, etiquetado, etc.), por un coste de 5.000 euros por dron. El contrato expresamente permite la realización de tales cambios, si bien prevé que caso de que PubliDron no agote los 3 años de arrendamiento, deberá compensar a YouDron por los gastos que le suponga devolver el aparato a su estado original.

Otro cliente, DroniVid, SA, negocia una cuota trimestral prepagable de 2.625 euros con una opción de compra al cabo de 3 años de 4.000 euros. Esta empresa utiliza de manera habitual drones para sus actividades principales.

Se pide:

1. Desde la perspectiva de PubliDron y DroniVid, explique qué tipo de contrato es y la normativa contable aplicable para su contabilización. Argumente su respuesta de acuerdo con la normativa del Plan General de Contabilidad (PGC).
2. Prepare los asientos contables de PubliDron y DroniVid relativos al contrato durante el primer año, suponiendo que la firma de estos es el 1 de julio y sus ejercicios terminan el 31 de diciembre.

**Nota:** Utilice un 3 % como tasa de descuento aplicable a la operación.



## Solución

### Apartado 1

#### Sociedad PubliDron, SA

Se trata de un contrato de arrendamiento en el que no existe compra. Se trata de un contrato de arrendamiento financiero, ya que el valor actual de los pagos mínimos cubre el precio inicial del dron:

$$i_4 = \sqrt[4]{1,03} - 1 = 0,007417072$$
$$2.603 \ddot{a}_{12|0,007417072} = 30.000 > 90 \%$$

También se llega a la conclusión de que es un contrato de arrendamiento si se considera que la duración del contrato, incluidas las prórrogas, cubre la mayor parte de la vida bien.

#### Sociedad DroniVid, SA

Dado que existe opción de compra con un alto importe, con una aplicación literal del PGC, el contrato sería de arrendamiento operativo. No obstante, también cabe la posibilidad de considerarlo como arrendamiento financiero, ya que el valor actual de los pagos mínimos, sin opción de compra porque hay dudas del ejercicio de la misma (1.000 de valor razonable frente al importe de la opción de compra de 4.000) es:

$$2.625 \ddot{a}_{12|0,007417072} = 30.255,24$$
$$30.255,25 > \text{Valor al contado } 30.000$$

A efectos de la solución del apartado 2 se considera que se trata de un arrendamiento operativo.

### Apartado 2

#### Asientos contables de PubliDron, SA

Al tratarse de arrendamiento financiero el arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los



pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo. La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

El cuadro financiero de la operación es el siguiente:

Periodos	Intereses	Pagos	Amortización	Capital pendiente
1	0	2.603	2.603	27.397 (30.000 – 2.603)
2	203,21	2.603	2.399,79	24.997,21
3	185,41	2.603	2.417,59	22.579,61
4	167,47	2.603	2.435,53	20.144,09
5	149,41	2.603	2.453,59	17.690,50
6	131,21	2.603	2.471,79	15.218,71
7	112,88	2.603	2.490,12	12.728,59
8	94,41	2.603	2.508,59	10.220
9	75,80	2.603	2.527,20	7.692,80
10	57,06	2.603	2.545,94	5.146,86
11	38,17	2.603	2.564,83	2.582,03
12	19,15	2.603	2.583,85	-1,82

1 de julio de año 1. Por la firma del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (30.000 + 5.000)	35.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (2.603 + 5.000)		7.603





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		9.706,50
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		17.690,50

1 de octubre del año 1. Por el vencimiento y pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	203,21	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		203,21

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.603	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.603

En la misma fecha por la reclasificación a corto plazo de la correspondiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	2.471,79	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.471,79

31 de diciembre. Devengo de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	185,41	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		185,41

Y por la amortización en función de la duración del contrato dada la inexistencia de la opción de compra:



Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material [(35.000/3) × (6/12)]	5.833,33	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		5.833,33

1 de enero de año 2. Por el pago de la tercera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.603	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.603

En la misma fecha por la reclasificación a corto plazo de la correspondiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	2.490,12	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.490,12

1 de abril del año 2. Por el pago de la siguiente cuota y reclasificación correspondiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	167,47	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		167,47

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.603	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.603

En la misma fecha por la reclasificación a corto plazo de la correspondiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo	2.508,59	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.508,59



1 de julio. Por el pago de la cuota y reclasificación:

Por el pago de la siguiente cuota y reclasificación correspondiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	149,41	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		149,41

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	2.603	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.603

En la misma fecha por la reclasificación a corto plazo de la correspondiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	2.527,20	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		2.527,20

## Asientos contales de DroniVid, SA

Al tratarse de un arrendamiento calificado como operativo, todas las cuotas se registran como pasivo financiero

1 de julio de año 1

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	2.625	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.625

1 de octubre de año 1

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	2.625	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.625

1 de enero de año 2

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	2.625	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.625

1 de abril del año 2

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	2.625	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.625

1 de julio del año 2

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	2.625	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.625

## Caso práctico núm. 2

### Contabilidad de sociedades

El 1 de marzo de 2018, YouDron, SA adquirió un 15 % del capital de ZetaDron, SA por 4.000 (miles de €) y lo registró como un activo financiero disponible para la venta, pues no se esperaba que la inversión generara influencia significativa en la gestión. A finales de

2018, el valor de la inversión aumentó un 10 %. En esa fecha, ZetaDron, SA presentaba el siguiente balance de situación (en miles de €):

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
<b>Activo no corriente</b>		<b>Patrimonio neto</b>	
Terrenos y construcciones neto de amortizaciones	30.000	Capital	10.000
<b>Activo corriente</b>		Reservas	10.000
Existencias	10.000	Pérdidas y ganancias 2018	2.000
Deudores	5.000	<b>Pasivo corriente</b>	
Efectivo	2.000	Deudas a corto plazo	25.000
<b>Total</b>	<b>47.000</b>	<b>Total</b>	<b>47.000</b>

El 31 de diciembre de 2019 se produce la fusión por absorción de ZetaDron, SA por parte de YouDron, SA. El balance de situación de ZetaDron, SA en esa fecha era el siguiente (en miles de €):

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
<b>Activo no corriente</b>		<b>Patrimonio neto</b>	
Terrenos y construcciones neto de amortizaciones	28.000	Capital	10.000
<b>Activo corriente</b>		Reservas	12.000
Existencias	10.000	Pérdidas y ganancias 2019	3.000
Deudores	7.000	<b>Pasivo corriente</b>	
Efectivo	5.000	Acreedores varios	25.000
<b>Total</b>	<b>50.000</b>	<b>Total</b>	<b>50.000</b>

Dentro de los activos de ZetaDron, SA existe una plusvalía en el valor de los terrenos basada en la cotización de un mercado fiable por un importe de 7.000 (miles de €).

A efectos de la fusión, el patrimonio de ZetaDron, SA se valora en 34.000 (miles de €). También a los efectos de la fusión el valor teórico de las acciones de YouDron, SA se valora



en 2 euros/acción. YouDron, SA emite el número de acciones necesarias de valor nominal 1 euro para entregar a los accionistas de ZetaDron, SA poseedores del 85 % de su capital.

Se pide:

1. Calcule el fondo de comercio de fusión, siguiendo el método de adquisición. Las sociedades no renuncian al régimen especial de fusiones del impuesto sobre sociedades. Tipo del impuesto sobre sociedades del 25 %.
2. Prepare los asientos correspondientes a la fusión a realizar por YouDron, SA, cuya fecha de efectos contables es el 31 de diciembre de 2019.

## Solución

### Apartado 1

1 de marzo de 2018. Adquisición del 15 %:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	4.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000.000

Finales del año 2018. Por el aumento de la inversión en el 10 % de su valor, utilizando la denominación de activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto, vigente en el momento de presentación del supuesto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	400.000	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		400.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	400.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		400.000

31 de diciembre 2019. En esta fecha se produce la fusión por absorción de ZetaDron, SA por parte de YouDron, SA; fusión que desde el punto de vista contable, de acuerdo con la NRV 9.<sup>a</sup> del PGC, se califica como una fusión por etapas, que son aquellas en las que la empresa adquirente obtiene el control de la adquirida mediante varias transacciones independientes realizadas en fechas diferentes.

Se considera empresa adquirente, aplicando la regla general, aquella que entrega una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos. Consideramos que la sociedad absorbente es la adquirente sociedad YouDron con base en que es la que entrega la contraprestación.

El valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos de ZetaDron, sociedad adquirida, considerando el efecto fiscal es el siguiente:

Capital social	10.000.000
Reservas	12.000.000
Pérdidas y ganancias 2019	3.000.000
<b>Patrimonio contable</b>	<b>25.000.000</b>
+/- Ajustes	
(+) Plusvalía	7.000.000
(-) Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25 %)	-1.750.000
<b>Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos</b>	<b>30.250.000</b>

En el cálculo del valor razonable de los activos adquiridos menos los pasivos asumidos se incluye el pasivo por impuesto sobre beneficios, puesto que las sociedades se han acogido al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

El coste de la combinación, teniendo en cuenta que ya se posee el 15 %, es el siguiente:

100 % patrimonio adquirida	34.000.000
Se adquiere 85 % x 34.000.000 (coste de la combinación)	28.900.000

En las combinaciones de negocios por etapas, el fondo de comercio o diferencia negativa se obtendrá por la diferencia entre los siguientes importes:



- a) El coste de la combinación de negocios, más el valor razonable en la fecha de adquisición de cualquier inversión previa de la empresa adquirente en la adquirida.
- b) El valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos.

Coste de la combinación (28.900.000) + Valor razonable de la participación previa (34.000.000 × 15%)	34.000.000
Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	-30.250.000
<b>Fondo de comercio</b>	<b>3.750.000</b>

## Apartado 2

Antes de iniciar los asientos hay que calcular el número de acciones a emitir por la absorbente a partir de los siguientes cálculos:

Patrimonio sociedad absorbida adquirida	34.000.000
Menos participación previa (34.000.000 × 15%)	-5.100.000
<b>Patrimonio que se adquiere «paga en acciones»</b>	<b>28.900.000</b>
Valor emisión de las acciones	2
Número de acciones a emitir	14.450.000

Apertura de la contabilidad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	-	
-	Cuentas acreedoras		-

Ajuste participación previa y traspaso a resultados:

Cualquier beneficio o pérdida que surja como consecuencia de la valoración a valor razonable en la fecha en que se obtiene el control de la participación previa de la adquirente en la adquirida se reconocerá en la partida 14 b) o 16 b) de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si con anterioridad la inversión en la participada se hubiera valorado por su valor razonable, los ajustes de valoración pendientes de ser imputados al resultado del ejercicio se transferirán a la cuenta de pérdidas y ganancias:



Valor contable	4.400.000
Valor razonable (34.000.000 × 15%)	5.100.000
<b>Incremento</b>	<b>700.000</b>

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	700.000	
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		700.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	700.000	
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		700.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	1.100.000	
7632	Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		1.100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	1.100.000	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		1.100.000

Por la recepción del patrimonio del ZetaDron que se incorpora a su valor razonable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y construcciones	35.000.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
3-	Existencias	10.000.000	
440	Deudores	7.000.000	
57-	Efectivo	5.000.000	
204	Fondo de comercio	3.750.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.750.000
41-	Acreedores varios		25.000.000
5530	Socios de sociedad disuelta		34.000.000

Por la emisión y entrega de las acciones a los accionistas de la sociedad disuelta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	34.000.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		5.100.000
100	Capital social		14.450.000
110	Prima de emisión o asunción		14.450.000

## Caso práctico núm. 3

### Contabilidad financiera

Con relación a las cuentas anuales de 2020, el auditor interno de YouDron ha identificado varias operaciones que considera pudieran no estar bien contabilizadas y que, de confirmarse este hecho, requerirían los pertinentes ajustes. El informe del auditor interno identifica las siguientes transacciones:

1. El 5 de diciembre de 2020 compró diverso material (FOB Puerto de Shanghái) a un fabricante chino por un importe de 50.000 yuanes (1 yuan = 0,13 euros). Al cierre del ejer-

cicio la mercancía se encuentra en tránsito, en un buque portacontenedores en el Canal de Suez. Los costes de aduana en el puerto de Shanghái y transporte hasta dicho puerto se facturaron y pagaron aparte por 200 euros. Los drones llegaron finalmente al almacén de YouDron el 21 de enero de 2020. Al cierre del ejercicio el tipo de cambio era 1 yuan = 0,125 euros, y el 21 de enero, 1 yuan = 0,12 euros.

YouDron únicamente ha realizado la siguiente anotación contable:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
5-12-2020	Compra de otros aprovisionamientos (GE)	6.700	
	Proveedores moneda extranjera (PC)		6.500
	Bancos (AC)		200

**2.** El 1 de diciembre de 2020 solicitó una póliza de crédito por 1 año para afrontar unos pagos puntuales con un límite de 100.000 euros, una comisión de apertura del 1 %, un tipo de interés por saldo dispuesto del 5 %, y una comisión del 1 % sobre saldos no dispuestos. El saldo no dispuesto a 31 de diciembre era de 20.000 euros. El banco cargó 25 euros en concepto de comisión de no disposición y 291,67 euros de intereses. La contabilidad de YouDron mostraba lo siguiente:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
1-12-2020	Bancos (AC)	99.000	
	Servicios bancarios (GE)	1.000	
	Deudas a corto plazo póliza crédito (PC)		100.000
31-12-2020	Intereses de deudas, entidades crédito (GF)	316,66	
	Bancos (AC)		316,66

**3.** El importe bruto mensual de la paga extra de diciembre asciende a 40.000 euros. Las retenciones medias por IRPF son del 20 %, las aportaciones a la Seguridad Social a cargo de los empleados son un 4 % y a cargo de la empresa el 25 %. La contabilidad mostraba el siguiente asiento:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31-12-2020	Sueldos y salarios (GE)	40.000	



Fecha	Cuenta	Debe	Haber
▶			
	Seguridad Social a cargo de la empresa (GE)	10.000	
	Hacienda Pública, retenciones IRPF (PC)		8.000
	Organismos Seguridad Social acreedores (PC)		11.600
	Bancos (AC)		31.400

4. El 1 de enero de 2018 adquirió unos drones de última generación por 50.000 euros a los que estimó un valor residual de 2.000 euros y una vida útil de 4 años. Al cierre, a la vista del buen rendimiento de los drones, decidió extender la vida útil 2 años más, por lo que, en 2020, se realizó el siguiente asiento para la amortización anual de 2020:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31-12-2020	Amortización del inmovilizado material (GE)	6.000	
	Amortización acumulada inmovilizado material (ANC)		6.000

5. Al cierre de 2020, un cliente al que se le alquiló (arrendamiento operativo) un dron perdió uno de los aparatos (en realidad lo estrelló contra un acantilado, quedando completamente destruido). Según los contratos de YouDron, en estos casos el cliente debe reembolsar el valor del dron, que YouDron estimó en 5.000 euros (por su valor en libros). El cliente no estaba de acuerdo, ya que considera que el valor del dron debería ser inferior a los 5.000 euros, asimismo indica que el dron no se le entregó en buenas condiciones, lo que pudo ser la causa del accidente. YouDron y su cliente llevaron el caso a una agencia de mediación. Para las cuentas de 2020, YouDron contabilizó lo siguiente:

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31-12-2020	Pérdidas del inmovilizado material	5.000	
	Inmovilizado material, drones valor neto contable (ANC)		5.000

Fecha	Cuenta	Debe	Haber
31-12-2020	Clientes por indemnizaciones (AC)	5.000	
	Ingresos por indemnizaciones (IE)		5.000



La reunión con la agencia de mediación será en un par de semanas. Ambas partes han acordado aceptar su dictamen. Los abogados de YouDron explicaron que en estos casos lo razonable sería esperar como máximo una indemnización de 2.000 euros por dron.

6. Relacionado con la operación anterior, el auditor le dice que la compañía debería tener algún sistema de previsión para estos imprevistos del negocio. YouDron decide optar por el autoseguro y afrontar los gastos de cualquier eventualidad cuando surjan. Según sus cálculos, podría tener que hacer frente a un 5 % de la cifra de negocios, que ese año ascendió a 100.000 euros. Viendo que su saldo en el banco era de 18.000 euros, decide no hacer nada.

Se pide:

Para cada apartado (6 en total), prepare los asientos que, en su caso, recogen los ajustes que usted propondría, explicando cada uno de ellos.

## Solución

### Punto 1

El Incoterm Free On Board (FOB), que se traduce como «franco a bordo», se utiliza exclusivamente para transporte marítimo o fluvial. Con este término comercial internacional el vendedor entrega la mercancía en el puerto de embarque y asume los costos de trámites aduaneros de exportación y licencias de exportación y el comprador realiza los trámites de importación, consigue el transporte desde el puerto de embarque y asume los costos durante la entrega de la mercancía (descarga, flete, despacho, etc.).

Por tanto, en un contrato FOB las existencias son del comprador desde que se cargan en el buque en el puerto de origen.

Los asientos correctos de la operación habrían sido los siguientes:

5 de diciembre de 2019

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos (50.000 yuan × 0,13)	6.500	
4004	Proveedores (moneda extranjera)		6.500

Por los costes de aduana (en sentido estricto si el contrato es FOB deberían ser por cuenta del vendedor aunque a efectos de solución se mantiene porque el enunciado parece indicar que son por cuenta del comprador):



Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos	200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200

31 de diciembre. Ajuste de la deuda de moneda extranjera, ya que se trata de una partida monetaria que según la NRV 11.<sup>a</sup> del PGC se ajusta al cierre del ejercicio al tipo de cambio de cierre y se lleva la diferencia a resultados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera) [50.000 yuan × (0,125 – 0,13)]	250	
768	Diferencias positivas de cambio		250

Y reflejo de las existencias finales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
32-	Otros aprovisionamientos	6.700	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		6.700

## Ajuste en 2020

Por las diferencias de cambio no contabilizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores (moneda extranjera) [50.000 yuan × (0,125 – 0,13)]	250	
768	Diferencias positivas de cambio		250

Y por las existencias finales no registradas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
32-	Otros aprovisionamientos	6.700	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		6.700



Los asientos que ha realizado según señala el enunciado son:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	99.000	
626	Servicios bancarios y similares	1.000	
5201	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
662-	Intereses de deudas, entidades de crédito	316,66	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		316,66

La contabilización no es correcta, ya que las pólizas de crédito son préstamo de disposición gradual en los que el pasivo financiero va surgiendo en la medida en que se hacen las disposiciones del préstamo.

Lo correcto hubiese sido:

Por los gastos de apertura la póliza, que se opta por llevarlos a resultados del ejercicio, dada la imposibilidad de aplicar el tipo de interés efectivo en este tipo de pasivos financieros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Por el crédito dispuesto durante el periodo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	80.000	
5201	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto		80.000

Y por los intereses devengados hasta el 31 de diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	316,66	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		316,66

Por último, para subsanar los errores cometidos se proponen los siguientes ajustes contables:

Código	Cuenta	Debe	Haber
669	Otros gastos financieros	1.000	
626	Servicios bancarios y similares		1.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
5201	Deudas a corto plazo por crédito dispuesto	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

### Punto 3

En las pagas extra no se devenga Seguridad Social, por lo que se propone el siguiente ajuste:

Código	Cuenta	Debe	Haber
476	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	11.600	
642	Seguridad Social a cargo de la empresa		10.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.600

Además, existe un descuadre de 1.000 del que no hay información por el que procede el siguiente ajuste:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
555	Partidas pendientes de aplicación		1.000

## Punto 4

A efectos de ajuste se entiende que el cambio de criterio sobre la vida útil de los drones, el cual se trata de un modo prospectivo según establece la NRV 2.<sup>a</sup>, «Inmovilizado material», del PGC, se produce el 31 de diciembre de 2020:

Coste drones	50.000
Amortización acumulada a 31 de diciembre de 2019 $\{[(50.000 - 2.000)/4] \times 2\}$	-24.000
Valor contable a 1 de enero de 2020	26.000
Nueva cuota amortización $[(26.000 - 2.000)/4]$	6.000

Al haberse producido el cambio de criterio al final del ejercicio, no se realiza ningún ajuste contable.

## Punto 5

La anotación por la baja es correcta, ya que el inmovilizado se ha abonado por su valor razonable reconociendo por el mismo importe la pérdida.

En relación con la indemnización se aplica por analogía el tratamiento de la Resolución de 1 de marzo de 2013, de la presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias para siniestros y ajustamos el derecho de cobro posible al valor contable del activo que se ha dado de baja.

Código	Cuenta	Debe	Haber
77-	Ingresos por indemnizaciones	3.000	
430-	Cientes por indemnización		3.000

## Punto 6

El autoseguro no está permitido por la normativa contable actual por lo que no sería posible realizarlo, opción que es la que ha utilizado la empresa y, por tanto, no procede ajuste.



## Caso práctico núm. 4

### Contabilidad financiera

---

Una sociedad municipal de abastecimiento y saneamiento de agua recibió una subvención del Ministerio de Medio Ambiente por importe del 80 % del coste de instalación de una planta depuradora. La instalación entró en condiciones de funcionamiento el 1 de enero de 2016 y tiene una vida útil de 10 años. El coste de la instalación ascendió a 12,5 millones de euros.

**PARTE A)** Determine los saldos a 31 de diciembre de 2018 de las siguientes cuentas relacionadas con la subvención, que deben figurar en el balance de situación y en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2018 y justifique su respuesta:

- 212, «Instalaciones técnicas».
- 130, «Subvenciones oficiales de capital».
- 479, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles».
- 746, «Subvenciones traspasadas al resultado del ejercicio».

**PARTE B)** La IGAE ha realizado un control financiero de subvenciones a esta sociedad municipal. Las conclusiones del informe no cuestionan el importe realmente invertido por el beneficiario para la instalación de la planta depuradora, si bien identifica diversos incumplimientos de los requisitos y condiciones establecidos en las bases reguladoras de la subvención, relacionados con la obligación de cumplir las disposiciones de la legislación en materia de contratos públicos, así como de información y publicidad del origen de la subvención.

El 1 de septiembre de 2020, el ministerio dicta un acuerdo de revocación y reintegro parcial de la subvención por importe de 2.000.000 de euros. Asimismo, se inicia el correspondiente expediente sancionador en materia de subvenciones, que se resuelve en diciembre con la imposición de una sanción por importe de 1.000.000 de euros.

Sabiendo que el beneficiario no ha recurrido ninguno de los 2 actos administrativos señalados, que ha solicitado y obtenido un aplazamiento por 1 año para el pago de la obligación de reintegro y que ha abonado el importe de la sanción en diciembre de 2020:

**Determine** los saldos que a 31 de diciembre 2020 deben figurar en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias de las siguientes cuentas relacionadas con la subvención, justificando su respuesta.

- 212, «Instalaciones técnicas».
- 130, «Subvenciones oficiales de capital».



- 479, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles».
- 746, «Subvenciones traspasadas al resultado del ejercicio».
- 678, «Gastos extraordinarios».
- 4758, «Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar».

## Solución

### Parte A

Para obtener los saldos solicitados se opta por contabilizar las operaciones realizadas por la sociedad.

1 de enero de 2016

En esta fecha entran en funcionamiento las instalaciones cuyo coste ha sido de 12.500.000 euros y que tienen una vida útil de 10 años y para la que ha recibido una subvención de  $80\% \times 12.500.000 = 10.000.000$ .

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	10.000.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		10.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (10.000.000 × 25%)	2.500.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.500.000

31 de diciembre de 2016. **Por la amortización y transferencia a resultados de la subvención:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.250.000	
218	Amortización acumulada del inmovilizado material (12.500.000/10)		1.250.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (1.250.000 × 80 %)	1.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		1.000.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	250.000	
8301	Impuesto diferido (1.000.000 × 25 %)		250.000

#### Regularización las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	10.000.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.000.000
8301	Impuesto diferido		2.250.000
130	Subvenciones oficiales de capital		6.750.000

A 31 de diciembre de 2017 y 2018, por la amortización y transferencia a resultados de la subvención

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.250.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (12.500.000/10)		1.250.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (1.250.000 × 80 %)	1.000.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		1.000.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	250.000	
8301	Impuesto diferido		250.000

**Regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:**

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	250.000	
130	Subvenciones oficiales de capital	750.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.000.000

Después de las operaciones anteriores, los saldos a 31 de diciembre de 2018 son los siguientes:

**Balance a 31 de diciembre de 2018**

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
<b>Activo no corriente</b>		<b>Patrimonio neto</b>	
212, «Instalaciones técnicas» (1)	8.750.000	130, «Subvenciones oficiales de capital» (7.500.000 – 750.000 × 3)	5.250.000
		<b>Pasivo no corriente</b>	
		479, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» (2.500.000 – 250.000 × 3)	1.750.000

(1) El importe neto de las instalaciones técnicas está formado por las cuentas 212, «Instalaciones técnicas» (12.500.000), y 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material» (1.250.000 × 3)

**Pérdidas y ganancias 2018**

681, «Amortización del inmovilizado material»	-1.250.000
746, «Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio»	1.000.000



## Parte B

Los saldos relacionados con el activo subvencionado a 1 de enero de 2020 son los siguientes en el asiento de apertura:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
212, «Instalaciones técnicas»	12.500.000	281, «Amortización acumulada del inmovilizado material» (1.250.000 × 4)	5.000.000
		130, «Subvenciones oficiales de capital» (7.500.000 – 750.000 × 4)	4.500.000
		479, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» (2.500.000 – 250.000 × 4)	1.500.000

1 de septiembre

Como consecuencia de la revocación de 2.000.000 de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital (2.000.000 × 75 %)	1.500.000	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (2.000.000 × 25 %)	500.000	
4758	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar		2.000.000

En el mes de diciembre por la sanción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	1.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000.000

31 de diciembre de 2020. Por la amortización del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (12.500.000/10)	1.250.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.250.000

Y por la transferencia a resultados de la subvención:

Subvención bruta (6.000.000 – 2.000.000)	4.000.000
Vida pendiente del activo	6 años
Imputación anual (4.000.000/6)	666.667

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	666.667	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		666.667

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	166.667	
8301	Impuesto diferido (666.667 × 25%)		166.667

Por la regularización de las cuentas del grupo 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	500.000	
8301	Impuesto diferido	166.667	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto		666.667

Por tanto, los saldos de las cuentas solicitadas a 31 de diciembre de 2020 son los siguientes:

#### Balance a 31 de diciembre de 2020

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
<b>Activo no corriente</b>		<b>Patrimonio</b>	
212, «Instalaciones técnicas» (1)	6.250.000	130, «Subvenciones oficiales de capital» (4.500.000 – 1.500.000 – 500.000)	2.500.000





Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
▶			
		<b>Pasivo no corriente</b>	
		479, «Pasivos por diferencias temporarias imponibles» (1.500.000 – 500.000 – 166.667)	833.333
		<b>Pasivo corriente</b>	
		4758, «Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar»	2.000.000
<hr/>			
(1) El importe neto de las instalaciones técnicas está formado por las cuentas 212, «Instalaciones técnicas» (12.500.000), y 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material» (1.250.000 × 5)			

### Pérdidas y ganancias 2020

681, «Amortización del inmovilizado material»	-1.250.000
746, «Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio»	666.667
678, «Gastos excepcionales»	1.000.000

## Caso práctico núm. 5

### Contabilidad financiera

La sociedad mercantil estatal BUS, SME se dedica al transporte público de viajeros y cuenta con varias áreas de negocio distintas que, a los efectos de la normativa contable en materia de deterioro del inmovilizado, se pueden considerar como unidades generadoras de flujos de efectivo (UGE). Los activos de un área concreta de negocio que constituye una UGE lo forman: un fondo de comercio, mobiliario y enseres y 1.000 autobuses que apenas dan abasto para satisfacer las necesidades de transporte de las grandes áreas metropolitanas.

Al cierre de 20X0 los autobuses tienen un valor neto contable de 360 millones. La vida útil del material rodante es de 10 años. En términos medios este material ha visto ya consumidos 6 años de su vida útil. El fondo de comercio surgió de una fusión efectuada hace 4 años por importe de 20 millones (el coste de la combinación de negocios excedió en 20 millones

al valor razonable del patrimonio de la sociedad absorbida). El mobiliario y enseres tiene un valor de adquisición de 10 millones y una amortización acumulada de 2 millones.

A finales de 20X0 entran nuevos competidores en este mercado, lo que obliga a BUS, SME a bajar significativamente el precio de los billetes. A los efectos de un posible deterioro, en el momento actual no es posible determinar con fiabilidad el valor razonable de los activos de la UGE. No obstante, se estima que los flujos netos de caja esperados para los próximos 4 años ascienden a 5 millones/año los 3 primeros y 105 millones el último año. El tipo de descuento es del 5 %.

El valor de reposición del material rodante, esto es, el coste de adquisición hoy por hoy de 1.000 autobuses con un potencial de servicio equivalente a los actuales se sitúa en el entorno de los 1.000 millones.

**Apartado A)** Suponga que el objetivo de BUS, SME es la obtención de un rendimiento comercial y que efectivamente se trata de una UGE de acuerdo con la NRV 2.<sup>a</sup> del PGC y la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013.

Se pide:

- ¿Debería dotar una pérdida por deterioro? y, en su caso, ¿por qué importe?
- Indique el importe por el que debería figurar en el balance de situación de BUS, SME el fondo de comercio, el material rodante y el mobiliario que constituyen los activos de la UGE.

**Apartado B)** Imagine que esa área de negocio es el transporte urbano e interurbano de cercanías en las grandes áreas metropolitanas que han sido declarados de interés público por parte del Gobierno. Estos servicios de transporte se enmarcan dentro de los que se denominan «obligación de servicio público», por lo que es el Gobierno quien fija los precios de los billetes en una cuantía muy por debajo del coste del servicio, percibiendo BUS, SME una subvención por la diferencia. BUS, SME presta estos servicios en exclusiva al no estar abiertos a la competencia. En consecuencia, BUS, SME no actúa en este mercado con el objetivo de obtener una rentabilidad comercial, sino que actúa exclusivamente con la finalidad de prestar un servicio público, que una empresa privada, en esas condiciones, no prestaría, ya que la retribución de la tarifa del billete más la subvención solo cubre los costes.

Se pide:

- ¿Qué referencia debería tener en cuenta la dirección financiera de BUS, SME de cara a un posible deterioro de los autobuses?
- En su caso, qué importe debería registrarse en concepto de deterioro.

## Solución

### Apartado A

La NRV 2.<sup>a</sup> del PGC señala en su apartado 2.2 que se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna UGE pueda estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por UGE el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la UGE a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una UGE a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de este, en segundo lugar, reducirá en proporción a su valor contable el del resto de activos de la UGE, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.

Aplicando lo anterior a los datos expuesto en el supuesto:

Valor contable UGE	380.000.000
Importe recuperable	-100.000.000
<b>Deterioro de la UGE</b>	<b>280.000.000</b>

El valor contable de la UGE se ha obtenido de la siguiente forma:

Autobuses	360.000.000
Fondo de comercio (20.000.000 - 20.000.000 × 4/10)	12.000.000





Mobiliario (10.000.000 – 2.000.000)	8.000.000
	<b>380.000.000</b>

El importe recuperable se obtiene a partir del valor actual (valor en uso) de los flujos facilitados por el enunciado, ya que no se ofrecen datos del valor razonable menos los gastos de venta:

$$\text{Importe recuperable: } 5.000.000 a_{3|15\%} + 105.000.000/1,05^4 = 100.000.000$$

El deterioro se imputa, en primer lugar, y de forma irreversible al fondo de comercio (12) y el resto (268) se imputa proporcionalmente al valor contable de los activos no corrientes de la UGE.

Autobuses	360.000.000	0,9783	262.173.913
Mobiliario	8.000.000	0,0217	5.826.087

Por el deterioro y baja del fondo de comercio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible (1)	12.000.000	
204	Fondo de comercio		12.000.000

(1) También cabe la posibilidad de utilizar la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible».

Código	Cuenta	Debe	Haber
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	8.000.000	
204	Fondo de comercio		8.000.000

Por el deterioro de los activos no corrientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	268.000.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		268.000.000

Los valores de los activos solicitados en el balance al cierre del ejercicio son los siguientes:

Fondo de comercio	0
Elementos de transporte (360.000.000 – 262.173.913)	97.826.087
Mobiliario (8.000.000 – 5.826.087)	2.713.913

## Apartado B

En la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, en su norma cuarta señala los criterios para calcular y contabilizar el deterioro de valor de los activos no generadores de flujos de efectivo, aplicándose las siguientes reglas:

1. La evaluación de la existencia de deterioro de los activos no generadores de flujos de efectivo debe efectuarse para cada activo individualmente considerado. No obstante, cuando la identificación del potencial de servicio de un activo individualmente considerado no fuera evidente, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenece.

Los criterios para delimitar la unidad de explotación o servicio deben mantenerse durante los distintos ejercicios, excepto que alguna razón justifique el cambio, en cuyo caso deberá explicarse en la memoria.

2. Se deberá contabilizar una pérdida por deterioro en un activo no generador de flujos de efectivo o unidad de explotación o servicio si su valor contable supera a su importe recuperable, en la fecha de determinación del mismo.

A estos efectos se entiende por importe recuperable el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

De acuerdo con las disposiciones de esta norma, salvo mejor evidencia, el valor en uso de un activo no generador de efectivo o unidad de explotación o servicio se determinará por referencia a su coste de reposición depreciado.

En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad de explotación o servicio reducirá el valor en libros de los activos no generadores de efectivo que la integran en proporción a su valor contable, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su coste de reposición depreciado y cero [...].

La misma norma, en su apartado primera, define el coste de reposición depreciado de la siguiente forma:



Coste de reposición depreciado de un activo: es el coste de reposición de dicho activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.

Valor contable	360.000.000
Importe recuperable (el mayor)	400.000.000
VR menos gastos de venta no hay dato	
Valor uso (1)	
Importe del deterioro	0

(1) En este tipo de empresas el valor en uso es el coste reposición depreciado:  $1.000.000.000 - 100.000.000 \times 6 = 400.000.000$ .

## Caso práctico núm. 6

### Operaciones financieras

Un trabajador autónomo es titular de un préstamo hipotecario, de un local de negocio, concedido por una entidad financiera, de 500.000 euros, en las siguientes condiciones:

- Duración del préstamo hipotecario: 10 años.
- Fecha de formalización: 1 de enero de 2016.
- Fecha de finalización: 31 de diciembre de 2025.
- Amortización mensual por el método de términos contantes.
- Tanto nominal anual capitalizable mensualmente: 12 %.

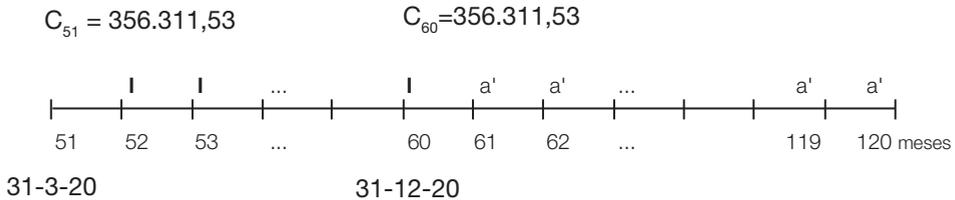
En marzo de 2020, como consecuencia de la pandemia y la crisis generada por la COVID-19, este autónomo negocia con la entidad financiera una moratoria de las cuotas de amortización de principal durante los meses de abril a diciembre de 2020, ambos incluidos. Esta negociación finaliza con éxito, con la concesión de la moratoria solicitada y sin alteración en el resto de las condiciones iniciales del contrato.



## Apartado 2

En la negociación con la entidad financiera se acuerda pagar solo los intereses (carencia parcial) durante los meses de abril a diciembre (9 cuotas –cuotas 52.<sup>a</sup> a 60.<sup>a</sup>–). Durante los últimos meses de 2020 solo se pagan intereses, por lo que la deuda pendiente al finalizar el tiempo de moratoria se mantiene en el mismo importe que a 31 de marzo de 2020.

El cálculo del nuevo término amortizativo ( $a'$ ) se hará enfrentando el capital vivo a 31 de diciembre de 2020 al valor actual de los 60 pagos constantes mensuales restantes al tipo de interés inicialmente acordado.



$$J_{12} = 12\% \quad i_2 = 12\%/12 = 1\%$$

$$I = 356.311,53 \times 0,01 = 3.563,12$$

$$356.311,53 = a' \times a_{60|0,01}$$

$$356.311,63 = a' \times \frac{1 - 1,01^{-60}}{0,01}$$

De donde se obtiene el nuevo pago a realizar a partir del 31 de enero de 2021:

$$a' = 7.925,95$$

## Normas de publicación

La *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)* editada por el Centro de Estudios Financieros, SL, con ISSN 1138-9540 (en versión impresa) e ISSN-e: 2531-2138 (en versión electrónica), es una publicación dirigida a los estudiosos y profesionales de las materias conectadas con las áreas tributaria y contable del Derecho que pretende ser un medio al servicio de aquellos que, a través de sus trabajos de investigación y opinión, desean ofrecer al lector su aportación doctrinal o profesional sobre temas controvertidos y de interés.

La *RCyT. CEF* tiene una periodicidad mensual e incluye estudios de naturaleza académica de las materias relacionadas con el objeto de la publicación: Contabilidad y Tributación. También incluye artículos que analizan las disposiciones normativas y resoluciones judiciales y doctrinales de actualidad tributaria y contable más relevantes. Asimismo, destina un espacio al análisis de cuestiones de controvertida aplicación práctica tributaria y contable.

Los contenidos de la revista en versión impresa están también disponibles en versión digital en la página web <[www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm](http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm)>, vehículo de divulgación y a su vez instrumento que permite la difusión de aquellos estudios que por las limitaciones propias del soporte papel verían dificultada su publicación.

### Normas para el envío y presentación de originales

1. Los trabajos deberán ser originales e inéditos y se remitirán por correo electrónico a la dirección [revistacef@cef.es](mailto:revistacef@cef.es), identificándose el archivo con los apellidos del/de la autor/a del trabajo seguidos de un guión y de la abreviatura de la sección de la revista a la que se destina: EDT (estudios doctrinales tributarios), EDC (estudios doctrinales contables), AJDT (análisis jurisprudencial y doctrinal tributario), ADC (análisis doctrinal contable), EPT (estudios profesionales tributarios), EPC (estudios profesionales contables), CPT (caso práctico tributario) o CPC (caso práctico contable).

Los trabajos destinados a la sección «Estudios doctrinales» se presentarán anonimizados, indicándose en un archivo independiente los datos de autoría y, en su caso, de la financiación de la investigación.

2. Los trabajos (excepto los dirigidos a la sección «Análisis jurisprudencial y doctrinal») han de estar encabezados por:
  - Título en español e inglés.
  - Lista de palabras clave/descriptores (no menos de 2 ni más de 5), en español e inglés.
  - Extracto de no más de 20 líneas, en español e inglés.
  - Sumario (comenzando en página nueva), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...; tres dígitos: 1.1.1., 1.1.2...).

El análisis jurisprudencial y doctrinal ha de estar encabezado por:

- Título en español.
- Extracto de no más de 20 líneas en español.
- Estructura: 1. Supuesto de hecho, 2. Doctrina del tribunal, y 3. Comentario crítico (se trata de un análisis crítico y no descriptivo. Tiene que ser más del 60% del total), que utilizará la numeración arábiga, desarrollándose los subepígrafes secuenciados (dos dígitos: 1.1., 1.2...) en el caso de que fuera necesario.

3. La extensión de los artículos (incluyendo título, extracto, palabras clave y sumario), en formato Microsoft Word (Times New Roman, cuerpo 11 e interlineado 1,5 para el texto y cuerpo 10 e interlineado sencillo para las notas a pie de página), será la siguiente:
  - Estudios doctrinales tributarios o contables: mínimo 20 y máximo 35 páginas.
  - Análisis jurisprudencial y doctrinal tributario o contable: mínimo 5 y máximo 10 páginas.
  - Estudios profesionales tributarios o contables: máximo 25 páginas.
  - Casos prácticos: máximo 25 páginas.
4. Las notas se numerarán consecutivamente y su texto se recogerá a pie de página y no al final. Se evitarán las que sean simples referencias bibliográficas, en cuyo caso deberán ir integradas en el texto señalando entre paréntesis solo el apellido del autor, el año de publicación y, si procede, las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.). La mención completa se incluirá al final en las «Referencias bibliográficas».
5. Las citas de referencias legislativas o jurisprudenciales contendrán todos los datos necesarios para su adecuada localización y serán neutras. Se recomienda el empleo de la base de datos NormaCEF (<[www.normacef.es](http://www.normacef.es)>). Las citas textuales deberán incluirse entre comillas latinas («») y, al final de las mismas, entre paréntesis, solo el apellido del autor, el año de publicación y las páginas (precedidas de la abreviatura p./pp.) de las que se ha extraído dicho texto. No se utilizará letra cursiva para las citas. Las citas bibliográficas a lo largo del texto se harán citando al autor solo por el apellido, año de publicación y, si procede, las páginas (todo entre paréntesis y separado por comas). *Vid.* ejemplos de citas basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
6. Las referencias bibliográficas se limitarán a las que expresamente sustentan la investigación y son citadas en el trabajo. No ocuparán más de 3 páginas. Se situarán al final del artículo y se ajustarán a las normas APA (7.ª ed.). *Vid.* ejemplos de lista de referencias basados en el *Manual de publicaciones de la American Psychological Association (APA)* en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.
7. Los criterios de edición que deben seguir los autores se encuentran detallados en <<http://www.ceflegal.com/revista-contabilidad-tributacion.htm>>.

## Proceso editorial

- Recepción de artículos. Se acusará su recibo por la editorial, lo que no implicará su aceptación.
- Remisión de originales al Consejo de redacción. La editorial remitirá el trabajo al Consejo de redacción de la revista, que lo analizará y decidirá su aceptación, su admisión condicionada a la introducción de cambios por el/los autor/es o su rechazo. En cualquiera de los casos, la decisión adoptada será comunicada al/a los autor/es.
- Sistema de revisión por pares. El estudio enviado a evaluación será analizado por dos evaluadores externos, de forma confidencial y anónima (doble ciego), que emitirán un informe sobre la conveniencia o no de su publicación, que será tomado en consideración por el Consejo de redacción. El trabajo revisado que se considere que puede ser publicado condicionado a la inclusión de modificaciones deberá ser corregido y devuelto por los autores a la revista en el plazo máximo de 1 mes, tanto si se solicitan correcciones menores como mayores.
- Proceso editorial. En los trabajos de investigación, una vez finalizado el proceso de evaluación, se enviará al autor principal del trabajo la notificación de aceptación o rechazo para su publicación. Asimismo, le serán remitidas, si así se requiere editorialmente, las pruebas de imprenta de su trabajo para su examen y eventual corrección. Terminado el proceso y disponible el artículo, se le hará llegar por correo electrónico al autor.

Tu currículum no dice que

# DESPUÉS DEL TRABAJO SEGUÍAS TRABAJANDO EN TU FUTURO.

En UDIMA reconocemos  
tu esfuerzo. Por eso te ofrecemos  
una metodología online que  
encaja con tu ritmo de vida,  
sea cual sea.

ERES MÁS DE LO QUE SE VE  
udima.es



Nuestro equipo de profesionales hace de la UDIMA un lugar donde cumplir tus sueños y objetivos: profesores, tutores personales, asesores y personal de administración y servicios trabajan para que de lo único que tengas que preocuparte sea de estudiar.

## GRADOS OFICIALES

### Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Ingeniería de Organización Industrial • Ingeniería de Tecnologías y Servicios de Telecomunicación • Ingeniería Informática

### Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Magisterio de Educación Infantil • Magisterio de Educación Primaria • Psicología (rama Ciencias de la Salud)

### Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Administración y Dirección de Empresas • Economía • Empresas y Actividades Turísticas • Marketing

### Facultad de Ciencias Jurídicas

Ciencias del Trabajo, Relaciones Laborales y Recursos Humanos • Criminología • Derecho

### Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Historia • Periodismo • Publicidad y Relaciones Públicas

## TÍTULOS PROPIOS Y DOCTORADO

(Consultar en [www.udima.es](http://www.udima.es))

## MÁSTERES OFICIALES

### Escuela de Ciencias Técnicas e Ingeniería

Energías Renovables y Eficiencia Energética

### Facultad de Ciencias de la Salud y la Educación

Dirección y Gestión de Centros Educativos • Educación y Recursos Digitales (Elearning) • Enseñanza del Español como Lengua Extranjera • Formación del Profesorado de Educación Secundaria • Gestión Sanitaria • Psicología General Sanitaria • Psicopedagogía • Tecnología Educativa

### Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Auditoría de Cuentas • Banca y Asesoría Financiera • Dirección Comercial y Marketing • Dirección y Administración de Empresas (MBA) • Dirección de Empresas Hoteleras • Dirección de Negocios Internacionales • Dirección Económico-Financiera • Dirección y Gestión Contable • Marketing Digital y Redes Sociales

### Facultad de Ciencias Jurídicas

Análisis e Investigación Criminal • Asesoría de Empresas • Asesoría Fiscal • Asesoría Jurídico-Laboral • Dirección y Gestión de Recursos Humanos • Gestión Integrada de Prevención, Calidad y Medio Ambiente • Práctica de la Abogacía • Prevención de Riesgos Laborales

### Facultad de Ciencias Sociales y Humanidades

Enseñanza Bilingüe • Interuniversitario en Unión Europea y China • Mercado del Arte • Seguridad, Defensa y Geostrategia

¡MATRÍCULA ABIERTA! DESCUENTO ESPECIAL AHORA



# Oposiciones

Desde 1977 gran parte de los funcionarios que en la actualidad ocupan los cargos de mayor responsabilidad en España han pasado por nuestras aulas, tanto presenciales como virtuales. Todos ellos han cumplido su objetivo de **aprobar la oposición con el #MétodoCEF.-** ¡Tú también puedes ser uno de ellos!

## Sobre el #MétodoCEF.-

### 1. Presencial, telepresencial y online

Elige entre preparar tu oposición en nuestros centros, seguir las clases en streaming y en directo o la preparación online

### 2. Temarios

De elaboración propia y actualizados

### 3. Equipo preparador

Todos nuestros preparadores han sido opositores

### 4. Adaptado

Metodología adaptada a cada tipo de ejercicio

## Preparamos oposiciones a

Administración General  
Administración Local  
Banco de España  
Comunidades Autónomas  
Cuerpos de Informática

Empleo y Seguridad Social  
Ministerio de Hacienda  
Ministerio de Justicia  
Ministerio del Interior  
Unión Europea



**INICIO**  
Preparación  
en septiembre  
de 2021