Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights

Below you will find a questionnaire filled in by Javier Martín Fernández and Jesús Rodríguez Márquez, Former Chair and Member at *Spanish Tax Ombudsman*, Felipe Alonso Murillo and Manuel J. Lucas Durán, Former Attorney and Attorney at the *Spanish Supreme Court,* Yolanda Martínez and Elizabeth Gil, both Doctors of Law at the *Universidad de Alicante,* all six OPTR National Reporters of Spain.

This set of questionnaires comprise the National Reporter's assessment on the country practice during 2022 in the protection of taxpayers' rights, and the level of fulfilment of the minimum standards and best practices on the practical protection of taxpayers' rights identified by Prof. Dr. Philip Baker and Prof. Dr. Pasquale Pistone at the 2015 IFA Congress on "The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights".

© 2023 IBFD. No part of this information may be reproduced or distributed without permission of IBFD.

OPTR - 2022 Questionnaire 1 - Country Practice

Dear National Reporter,

I would like to thank you for your participation in the IBFD's Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR).

This form collects the information on the practical implementation in domestic law of legal procedures, safeguards and guarantees associated with taxpayers' rights in 82 situations for the practical protection of taxpayers' rights, as monitored by the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

We kindly ask you to assess assertively (yes/no) the level of practical implementation of said procedures, safeguards and guarantees associated with taxpayers' rights in your country. When answering, please bear in mind the actual practice regarding each situation, regardless of whether a given procedure, safeguard or guarantee has been formally adopted in your country.

We would be very grateful if you submit us this questionnaire, duly filled out, by no later than 14 January 2023.

Feel free to contact us for any clarification you may need. We look forward to your valuable contribution to this remarkable project.

Kind regards,

Prof. Dr. Carlos E. Weffe
Scientific Coordinator
IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

_____

* Better if filled in using Google Chrome © or Mozilla Firefox ©

Email *

yolanda.martinez@ua.es

Reporters' info

Name: *

Yolanda Martínez, Javier Martín, Jesús Rodríguez, Felipe Alonso, Manuel Lucas, Elizabeth Gil

Country: *

Spain

Affiliation *

- [x] Taxpayers / Tax Practitioners
- [ ] Tax Administration
- [ ] Judiciary
- [x] (Tax) Ombudsperson
- [x] Academia
- [ ] Other:

Questionnaire 1 - Country Practice

Instructions:

1. Please answer all questions. The form will not allow you to continue/submit your responses until you have answered all questions.

2. For assertive questions, please answer with “yes” or “no” by clicking on the corresponding button.

3. For questions that require you to specify a period of time (namely, Q. 26 and Q. 45), please select the time applicable in your country to carry out the procedures indicated in the questions in practice, within the options provided.

4. For questions with more than one possible answer (namely, Q. 56), please check all necessary boxes to reflect better the practical situation of your country regarding the issue, by clicking on them.

5. When completed, please submit the survey.

6. Once you have submitted the survey, you will receive an email acknowledging your participation in

the OPTR and providing a backup of your answers.

7. The email will also include an "edit your survey" link, in case you want to modify any of your answers. You will receive this email every time you submit partial responses.

8. An option to quit the survey and save your answers is provided at the end of each section.

9. If answering partially, please select "Yes" at the end of the section in which you are to submit your partial answers to the survey. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this survey.

10. For editing your answers, please use the last "edit your response" link provided to you via email. Please bear in mind that this is the only way the system will acknowledge your previous answers. If you use a link other than the last one provided, some (or all) changes might not be retrieved by the system.

11. When clicking on the last "edit your response" link, the system will lead you to the front page of the survey. Click on "Next" as many times as needed to get to the section you want to continue in. Once you have reached said section, please remember to change your answer to the question "Do you want to save your results and quit?" to "No", in order to be able to continue.

Area 1 - Identification of taxpayers, issuing tax returns and communicating with taxpayers

1. Do taxpayers have the right to see the information held about them by the tax authority? *

- (●) Yes
- ( ) No

2. If yes, can they request the correction of errors in the information? *

- ( ) Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)
- (●) Yes
- ( ) No

3. Is it possible in your country for taxpayers to communicate electronically with the tax authority? *

- (●) Yes
- ( ) No

4. If yes, are there systems in place to prevent unauthorised access to the channel of communication? *

- (●) Yes
- ( ) No

5. In your country, is there a system of "cooperative compliance" / "enhanced relationship"which applies to some taxpayers only? *

- (●) Yes
- ( ) No

6. If yes, are there rules or procedures in place to ensure this system is available to all eligible taxpayers on a non-preferential/non discriminatory/non arbitrary basis? *

- ( ) Not applicable (click here if you answered "No" to question 5)
- (●) Yes
- ( ) No

7. Are there special arrangements for individuals who face particular difficulties (e.g. the disabled, the elderly, other special cases) to receive assistance in complying with their tax obligations? *

- (●) Yes
- ( ) No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (●) No

Area 2 - The issue of tax assessment

8. Does a dialogue take place in your country between the taxpayer and the tax authority before the issue of an assessment in order to reach an agreed assessment? *

- ( ) Yes
- (●) No

9. If yes, can the taxpayer request a meeting with the tax officer? *

- (●) Not applicable (click here if you answered "No" to question 8)
- ( ) Yes
- ( ) No

10. If a systematic error in the assessment of tax comes to light (e.g. the tax authority loses a tax case and it is clear that tax has been collected on a wrong basis), does the tax authority act ex officio to notify all affected taxpayers and arrange repayments to them? *

- ( ) Yes
- (●) No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (●) No

Area 3 - Confidentiality

11. Is information held by your tax authority automatically encrypted? *

- (●) Yes
- ( ) No

12. Is access to information held by the tax authority about a specific taxpayer accessible only to the tax official(s) dealing with that taxpayer's affairs? *

- (●) Yes
- ( ) No

13. If yes, must the tax official identify himself/herself before accessing information held about a specific taxpayer? *

- ( ) Not applicable (click here if you answered "No" to question 12)
- (●) Yes
- ( ) No

14. Is access to information held about a taxpayer audited internally to check if there has been any unauthorised access to that information? *

- (●) Yes
- ( ) No

15. Are there examples of tax officials who have been criminally prosecuted in the last decade for unauthorised access to taxpayers' data? *

- ( ) Yes
- (●) No

16. Is information about the tax liability of specific taxpayers publicly available in your country? *

- ○ Yes
- ◉ No

17. Is "naming and shaming" of non-compliant taxpayers practised in your country? *

- ◉ Yes
- ○ No

18. Is there a system in your country by which the courts may authorise the public disclosure of information held by the tax authority about specific taxpayers (e.g. habeas data or freedom of information? *

- ○ Yes
- ◉ No

19. Is there a system of protection of legally privileged communications between the taxpayer and its advisors? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ◉ Yes
- ○ No

20. If yes, does this extend to advisors other than those who are legally qualified (e.g. accountants, tax advisors)? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ○ Not applicable (click here if you answered "No" to question 19)
- ◉ Yes
- ○ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ○ Yes
- ◉ No

Area 4 - Normal audits

21. Does the principle ne bis in idem apply to tax audits (i.e. that the taxpayer can only receive one audit in respect of the same taxable period)? *

- ○ Yes
- ◉ No

22. If yes, does this mean only one audit per tax per year? *

- (●) Not applicable (click here if you answered "No" to question 21)
- ( ) Yes
- ( ) No

23. Does the principle audi alteram partem apply in the tax audit process (i.e. does the taxpayer have to be notified of all decisions taken in the process and have the right to object and be heard before the decision is finalised)? *

- (●) Yes
- ( ) No

24. Does the taxpayer have the right to request an audit (e.g. if the taxpayer wishes to get finality of taxation for a particular year)? *

- ( ) Yes
- (●) No

25. Are there time limits applicable to the conduct of a normal audit in your country (e.g. the audit must be concluded within so many months? *

- (●) Yes
- ( ) No

26. If yes, what is the normal limit in months? *

16-18 months

27. Does the taxpayer have the right to be represented by a person of its choice in the audit process? *

- (●) Yes
- ( ) No

28. May the opinion of independent experts be used in the audit process? *

- (●) Yes
- ( ) No

29. Does the taxpayer have the right to receive a full report on the conclusions of the audit at the end of the process? *

- (●) Yes
- ( ) No

30. Are there limits to the frequency of audits of the same taxpayer (e.g. in respect to different periods or different taxes)? *

- ○ Yes
- ◉ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ○ Yes
- ◉ No

Area 5 - More intensive audits

31. Is the principle nemo tenetur applied in tax investigations (i.e. the principle against self-incrimination? *

- ○ Yes
- ◉ No

32. If yes, is there a restriction on the use of information supplied by the taxpayer in a subsequent penalty procedure/criminal procedure? *

- (●) Not applicable (click here if you answered "No" to question 31)
- ( ) Yes
- ( ) No

33. If yes to nemo tenetur, can the taxpayer raise this principle to refuse to supply basic accounting information to the tax authority? *

- (●) Not applicable (click here if you answered "No" to question 31)
- ( ) Yes
- ( ) No

34. Is there a procedure applied in your country to identify a point in time during an investigation when it becomes likely that the taxpayer may be liable for a penalty or a criminal charge, and from that time onwards the taxpayer's right not to self-incriminate is recognised? *

- (●) Yes
- ( ) No

35. If yes, is there a requirement to give the taxpayer a warning that the taxpayer can rely on the right of non-self-incrimination? *

- ○ Not applicable (click here if you answered "No" to question 34)
- ◉ Yes
- ○ No

36. Is authorisation by a court always needed before the tax authority may enter and search premises? *

- ○ Yes
- ◉ No

37. May the tax authority enter and search the dwelling places of individuals? *

- ◉ Yes
- ○ No

38. Is a court order required before the tax authority can use interception of communications (e.g. telephone tapping or access to electronic communications)? *

- ◉ Yes
- ○ No

39. Is there a procedure in place to ensure that legally privileged material is not taken in the course of a search? *

- (●) Yes
- ( ) No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (●) No

Area 6 - Reviews and appeals

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

40. Is there a procedure for an internal review of an assessment/decision before the taxpayer appeals to the judiciary? *

- (●) Yes
- ( ) No

41. Does the taxpayer need permission to appeal to the first instance tribunal? *

- ○ Yes
- ◉ No

42. Does the taxpayer need permission to appeal to the second or higher instance tribunals? *

- ○ Yes
- ◉ No

43. Is it necessary for the taxpayer to bring his case first before an administrative court to quash the assessment/decision, before the case can proceed to a judicial hearing? *

- ◉ Yes
- ○ No

44. Are there time limits applicable for a tax case to complete the judicial appeal process? *

- ○ Yes
- ◉ No

45. If yes, what is the normal time it takes for a tax case to be concluded on appeal? *

There is no limit (click here if you answered "No" to question 44)

46. Are there any arrangements for alternative dispute resolution (e.g. mediation or arbitration) before a tax case proceeds to the judiciary? *

- ○ Yes
- ◉ No

47. Is there a system for the simplified resolution of tax disputes (e.g. by a determination on the file, or by e/filing)? *

- ○ Yes
- ◉ No

48. Is the principle audi alteram partem (i.e. each party has a right to a hearing) applied in all tax appeals? *

- ◉ Yes
- ○ No

49. Does the taxpayer have to pay some/all the tax before an appeal can be made (i.e. solve et repete)? *

- (●) Yes
- ( ) No

50. If yes, are there exceptions recognised where the taxpayer does not need to pay before appealing (i.e. can obtain an interim suspension of the tax debt?) *

- ( ) Not applicable (click here if you answered "No" to question 49)
- (●) Yes
- ( ) No

51. Does the loser have to pay the costs in a tax appeal? *

- (●) Yes
- ( ) No

52. If yes, are there situations recognised where the loser does not need to pay the costs (e.g. because of the conduct of the other party)? *

- ( ) Not applicable (click here if you answered "No" to question 51)
- (●) Yes
- ( ) No

53. If there is usually a public hearing, can the taxpayer request a hearing in camera (i.e. not in public) to preserve secrecy/confidentiality? *

- ○ Yes
- ◉ No

54. Are judgments of tax tribunals published? *

- ◉ Yes
- ○ No

55. If yes, can the taxpayer preserve its anonymity in the judgment? *

- ○ Not applicable (click here if you answered "No" to question 54)
- ◉ Yes
- ○ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ○ Yes
- ◉ No

Area 7 - Criminal and administrative sanctions

56. Does the principle ne bis in idem apply in your country to prevent either: *

- [ ] The principle does not apply in my country
- [x] The imposition of a tax penalty and the tax liability
- [x] The imposition of more than one tax penalty for the same conduct
- [ ] The imposition of a tax penalty and a criminal liability

57. If ne bis in idem is recognised, does this prevent two parallel sets of court proceedings * arising from the same factual circumstances (e.g. a tax court and a criminal court)?

- ( ) Not applicable (click here if you answered "No" to question 56)
- (•) Yes
- ( ) No

58. If the taxpayer makes a voluntary disclosure of a tax liability, can this result in a reduced or a zero penalty? *

- (•) Yes
- ( ) No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (•) No

Area 8 - Enforcement of taxes

59. Is a court order always necessary before the tax authorities can access a taxpayer's bank account or other assets? *

- ○ Yes
- ◉ No

60. Does the taxpayer have the right to request a deferred payment of taxes or a payment in instalments (perhaps with a guarantee)? *

- ◉ Yes
- ○ No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ○ Yes
- ◉ No

Area 9 - Cross-border situations

61. Does the taxpayer have the right to be informed before information relating to him is exchanged in response to a specific request? *

- ○ Yes
- ◉ No

62. Does the taxpayer have a right to be informed before information is sought from third parties in response to a specific request for exchange of information? *

- ○ Yes
- ◉ No

63. If no to either of the previous two questions, did your country previously recognise the right of taxpayers to be informed and was such right removed in the context of the peer review by the Forum on Transparency and Exchange of Information? *

- ◉ Not applicable (click here if you answered "No" to either question 61 or question 62)
- ○ Yes
- ○ No

64. Does the taxpayer have the right to be heard by the tax authority before the exchange of information relating to him with another country? *

- ○ Yes
- ◉ No

65. Does the taxpayer have the right to challenge before the judiciary the exchange of information relating to him with another country? *

- (●) Yes
- ( ) No

66. Does the taxpayer have the right to see any information received from another country that relates to him? *

- (●) Yes
- ( ) No

67. Does the taxpayer have the right in all cases to require a mutual agreement procedure is initiated? *

- ( ) Yes
- (●) No

68. Does the taxpayer have a right to see the communications exchanged in the context of a mutual agreement procedure? *

- ( ) Yes
- (●) No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ○ Yes
- ◉ No

Area 10 - Legislation

69. Is there a prohibition on retrospective tax legislation in your country? *

- ○ Yes
- ◉ No

70. If no, are there restrictions on the adoption of retrospective tax legislation in your country? *

- ○ Not applicable (click here if you answered "Yes" to question 69)
- ◉ Yes
- ○ No

71. Is there a procedure in your country for public consultation before the adopting of all (or most) tax legislation? *

- ◉ Yes
- ○ No

72. Is tax legislation subject to constitutional review which can strike down unconstitutional laws? *

- (●) Yes
- ( ) No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (●) No

Area 11 - Revenue practice and guidance

73. Does the tax authority in your country publish guidance (e.g. revenue manuals, circulars, etc.) as to how it applies your tax law? *

- (●) Yes
- ( ) No

74. Does your country have a generalised system of advanced rulings available to taxpayers? *

- (●) Yes
- ( ) No

75. If yes, is it legally binding? *

- ( ) Not applicable (click here if you answered "No" to question 74)
- (•) Yes
- ( ) No

76. If a binding ruling is refused, does the taxpayer have a right to appeal? *

- ( ) Yes
- (•) No

77. If your country publishes guidance as to how it applies your tax law, can taxpayers acting in good faith rely on that published guidance (i.e. protection of legitimate expectations)? *

- (•) Not applicable (click here if you answered "No" to question 76)
- ( ) Yes
- ( ) No

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (•) No

Area 12 - Institutional framework for protecting taxpayers' rights

78. Is there a taxpayers' charter or taxpayers' bill of rights in your country? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- (●) Yes
- ( ) No

79. If yes, are its provisions legally effective? *

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- ( ) Not applicable (click here if you answered "No" to the previous question)
- (●) Yes
- ( ) No

80. Is there a (tax) ombudsman / taxpayers' advocate / equivalent position in your country? *

- (●) Yes
- ( ) No

81. If yes, can the ombudsman intervene in an on-going dispute between the taxpayer and the tax authority (before it goes to court)? *

- ○ Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)
- ◉ Yes
- ○ No

82. If yes to a (tax) ombudsman, is he/she independent from the tax authority? *

- ○ Not applicable (click here if you answered "No" to question 80)
- ◉ Yes
- ○ No

This content is neither created nor endorsed by Google.

Google Forms

OPTR - 2022 Questionnaire 2 - Standards of Protection

Dear National Reporter,

I would like to thank you for your participation in the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR).

This form collects the information on developments occurred in 2022 regarding the implementation of 57 minimum standards and 44 best practices, distributed into 86 benchmarks, for the practical protection of taxpayers' rights as monitored by the OPTR.

We kindly ask you to provide an impartial, non-judgmental summary of events occurred in 2022 that in your opinion affect the level of compliance of a given minimum standard/best practice in your country. These events may include, without limitation, legislation enacted, administrative rulings and/or circulars issued, case law and tax administration practices implemented, among others, as requested by this form.

In ALL cases back up your assertions with the relevant documentary materials, and provide full details for identifying the documents related to the reported developments. Either a (soft) copy or internet links to make said documents available (and therefore, quotable) are greatly appreciated.

You are also kindly required to assess whether the events you described represent either a step towards or a step away from the practical implementation of the given minimum standard/best practice in your country. Full instructions are provided below.

This form should be filled in as soon as any of the events mentioned above occurs and edited as many times as necessary to cover all relevant developments occurred in 2022, until no later than 14 January 2023. We appreciate very much your cooperation in this regard.

Feel free to contact us for any clarification you may need. We look forward to your valuable contribution to this remarkable project.

Kind regards,

Prof. Dr Carlos E. Weffe
Scientific Coordinator
IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights.

_____

* Better if filled in using Google Chrome © or Mozilla Firefox ©

Email *

yolanda.martinez@ua.es

Reporters' info

Name: *

Yolanda Martínez, Javier Martín, Jesús Rodríguez, Felipe Alonso, Manuel Lucas and Elizabeth Gil

Country: *

Spain

Affiliation *

- [x] Taxpayers / Tax Practitioners
- [ ] Tax Administration
- [ ] Judiciary
- [x] (Tax) Ombudsperson
- [x] Academia
- [ ] Other:

Instructions

1. Please answer all questions. The form will not allow you to continue/submit your responses until you have answered all questions.

2. All questions are two or three-tiered (namely, either with parts "MS" and/or "BP", and "S"). They comprise a minimum standard (MS) and /or a best practice (BP), and a "summary of relevant facts in 2021" (S). The latter is a space for providing a summarized account on facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way.

3. Please Indicate, by clicking on the corresponding button, whether there was an improvement or a decrease of the level of compliance of the relevant standard/best practice in your country in 2021. If there were no changes, please indicate so by clicking on the corresponding button.

4. In ALL cases where an assessment of either improvement or decrease is reported, please refer the relevant novelties in the space provided under "summary of relevant facts in 2021", for each question. Please give a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. In case there is nothing to report for a given minimum standard/best practice, please answer "no changes".

5. If any, make additional, non-judgmental commentaries at the space provided under “summary of relevant facts in 2021”.

6. In ALL cases back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org.

7. When completed, please submit the survey.

8. Once you have submitted the survey, you will receive an email acknowledging your participation in the OPTR and providing a backup of your answers.

9. The email will also include an "edit your survey" link, in case you want to modify any of your answers. You will receive this email every time you submit partial responses.

10. An option to quit the survey and save your answers is provided at the end of each section. This survey has 12 sections, as many as those identified by Baker and Pistone in their 2015 IFA General Report.

11. If answering partially, please select "Yes" at the end of the section in which you are to submit your partial answers to the survey. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this survey.

12. For editing your answers, please use the last "edit your response" link provided to you via email. Please bear in mind that this is the only way the system will acknowledge your previous answers. If you use a link other than the last one provided, some (or all) changes might not be retrieved by the system.

13. When clicking on the last "edit your response" link, the system will lead you to the front page of the survey. Click on "Next" as many times as needed to get to the section you want to continue in. Once you have reached said section, please remember to change your answer to the question "Do you want to save your results and quit?" to "No", in order to be able to continue.

Area 1 - Identification of taxpayers, issuing tax returns and communicating with taxpayers

1 (MS). Implement safeguards to prevent impersonation when issuing a unique identification number *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

1 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

2 (MS). The system of taxpayer identification should take account of religious sensitivities *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

2 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

3 (MS). Impose obligations of confidentiality on third parties with respect to information gathered by them for tax purposes *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

3 (BP). Where tax is withheld by third parties, the taxpayer should be excluded from liability if the third party fails to pay over the tax *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

3 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

4 (MS). Where pre/populated returns are used, these should be sent to taxpayers to correct errors. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

4 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Tax Ombudsman has proposed to include the right to errors into the Spanish tax legislation in similar terms as it is regulated in France. The proposal aims to foster tax compliance and to prevent taxpayers from the imposition of penalties.

5 (MS). Provide a right to access to taxpayers to personal information held about them, and a right to correct inaccuracies. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

5 (BP). Publish guidance on taxpayers' rights to access information and correct inaccuracies *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

5 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

6 (MS). Where communication with taxpayers is in electronic form, institute systems to prevent impersonation or interception *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

6 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

There is a project of Royal Decree on notifications and communications by electronic means related to certain tax procedures (it is not in force yet)

7 (MS). Where a system of "cooperative compliance" operates, ensure it is available on a non-discriminatory and voluntary basis *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

7 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

8 (MS). Provide assistance for those who face difficulties in meeting compliance obligations, including those with disabilities, those located in remote areas, and those unable or unwilling to use electronic forms of communication *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

8 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Supreme Court will study the legality of the Regulation that obliges to submit the personal income tax return by electronic means (court order of 25 May 2022). The Spanish Association of Tax Practitioners (AEDAF) has brought this cassation appeal because such regulation could infringe the rights of the most vulnerable people (such as disables and older persons).

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (•) No

Area 2 - The issue of tax assessment

9 (BP). Establish a constructive dialogue between taxpayers and revenue authorities to ensure a fair assessment of taxes based on equality of arms *

- (•) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

9 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

10 (BP). Use e-filing to speed up assessments and correction of errors, particularly systematic errors *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

10 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (●) No

Area 3 - Confidentiality

11 (MS). Provide a specific legal guarantee for confidentiality, with sanctions for officials who make unauthorised disclosures (and ensure sanctions are enforced). *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

11 (BP). Encrypt information held by a tax authority about taxpayers to the highest level attainable. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

11 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

12 (MS). Introduce an offence for tax officials covering up unauthorised disclosure of confidential information. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

12 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

13 (MS). Restrict access to data to those officials authorised to consult it. For encrypted data, use digital access codes. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

13 (BP). Ensure an effective fire-wall to prevent unauthorised access to data held by revenue authorities. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

13 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

14 (MS). Audit data access periodically to identify cases of unauthorised access. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

14 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

15 (MS). Introduce administrative measures emphasizing confidentiality to tax officials. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

15 (BP). Appoint data protection/privacy officers at senior level and local tax offices. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

15 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

16 (MS). If a breach of confidentiality occurs, investigate fully with an appropriate level of seniority by independent persons (e.g. judges). *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

16 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

17 (MS). Provide remedies for taxpayers who are victims of unauthorised disclosure of confidential information. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

17 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

18 (MS). Exceptions to the general rule of confidentiality should be explicitly stated in the law, narrowly drafted and interpreted. *

- ( ) No changes
- ( ) Shifted away
- (●) Shifted towards

18 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

According to the Judgement of the Supreme Court of 6 July 2022, when a public administration requires the transfer of tax data, such transfer should be for tax purposes. Otherwise, the authorisation of the taxpayer is required unless a specific legal provision regulates the transfer of tax data for other public purposes. Therefore, when an administrative act is issued relying on tax data, it could only be in accordance with the law if the rules stated in art. 95(1) of the GTA for the transfer of data are respected [Art. 95 of the GTA establishes the confidentiality of tax data and regulates in which cases they could be (exceptionally) transferred]

19 (MS). If "naming and shaming" is employed, ensure adequate safeguards (e.g. judicial authorisation after proceedings involving the taxpayer). *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

19 (BP). Require judicial authorisation before any disclosure of confidential information by revenue authorities *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

19 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

20 (MS). No disclosure of confidential taxpayer information to politicians, or where it might be used for political purposes. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

20 (BP). Parliamentary supervision of revenue authorities should involve independent officials, subject to confidentiality obligations, examining specific taxpayer data, and then reporting to Parliament. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

20 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

21 (MS). Freedom of information legislation may allow a taxpayer to access information about himself. However, access to information by third parties should be subject to stringent safeguards: only if an independent tribunal concludes that the public interest in disclosure outweighs the right of confidentiality, and only after a hearing where the taxpayer has an opportunity to be heard. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

21 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

22 (MS). If published, tax rulings should be anonymised and details that might identify the taxpayer removed. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

22 (BP). Anonymize all tax judgments and remove details that might identify the taxpayer *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

22 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

23 (MS). Legal professional privilege should apply to tax advice. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

23 (BP). Privilege from disclosure should apply to all tax advisors (not just lawyers) who supply similar advice to lawyers. Information imparted in circumstances of confidentiality may be privileged from disclosure. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annex with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

23 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

As a result of the Judgement of the European Court of Justice of 8 December 2022, it is expected that Spain amends its domestic legislation in relation with the intermediary-attorneys' obligation to notify other intermediaries in case of legal professional privilege.

24 (MS). Where tax authorities enter premises which may contain privileged material, arrangements should be made (e.g. an independent lawyer) to protect that privilege. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

24 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (●) No

Area 4 - Normal audits

25 (MS). Audits should respect the following principles: (i) Proportionality. (2) Ne bis in idem (prohibition of double jeopardy). (3) Audi alteram partem (right to be heard before any decision is taken). (4) Nemo tenetur se detegere (principle against self/incrimination). Tax notices issued in violation of these principles should be null and void. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

25 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

26 (MS). In application of proportionality, tax authorities may only request for information that is strictly needed, not otherwise available, and must impose least burdensome impact on taxpayers. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

26 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

27 (BP). In application of ne bis in idem the taxpayer should only receive one audit per taxable period, except when facts that become known after the audit was completed. *

- (●) No changes
- ( ) Shift away
- ( ) Shift towards

27 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

28 (MS). In application of audi alteram partem, taxpayers should have the right to attend all relevant meetings with tax authorities (assisted by advisors), the right to provide factual information, and to present their views before decisions of the tax authorities become final. *

- ○ No changes
- ○ Shifted away
- ◉ Shifted towards

28 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

In accordance with the Judgement of the Supreme Court of 3 May 2022, the Tax Administration can only extend, with reasons, the scope of its limited audit, when it is communicated prior to -not simultaneously, nor after- the opening of the allegations period, being in other case null and void the final act of the audit procedure

29 (MS). In application of nemo tenetur, the right to remain silent should be respected in all tax audits. *

- ◉ No changes
- ○ Shifted away
- ○ Shifted towards

29 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

30 (BP). Tax audits should follow a pattern that is set out in published guidelines. *

- ○ No changes
- ○ Shifted away
- ◉ Shifted towards

30 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Decision of 26 January 2022 of the General Directorate of the Tax Administration has approved the general guidance of the 2022 Annual Audit Plan for Taxes and Customs

31 (BP). A manual of good practice in tax audits should be established at the global level. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

31 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

32 (BP). Taxpayers should be entitled to request the start of a tax audit (to obtain finality). *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

32 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

33 (MS). Where tax authorities have resolved to start an audit, they should inform the taxpayer *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

33 (BP). Where tax authorities have resolved to start an audit, they should hold an initial meeting with the taxpayer in which they spell out the aims and procedure, together with timescale and targets. They should then disclose any additional evidence in their possession to the taxpayer. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

33 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

34 (MS). Taxpayers should be informed of information gathering from third parties. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

34 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

35 (BP). Reasonable time limits should be fixed for the conduct of audits. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

35 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

36 (MS). Technical assistance (including representation) should be available at all stages of the audit by experts selected by the taxpayer. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

36 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

37 (MS). The completion of a tax audit should be accurately reflected in a document, notified in its full text to the taxpayer. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

37 (BP). The drafting of the final audit report should involve participation by the taxpayer, with the opportunity to correct inaccuracies of facts and to express the taxpayer's view. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

37 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

38 (BP). Following an audit, a report should be prepared even if the audit does not result in additional tax or refund. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

38 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (•) No

Area 5 - More intensive audits

39 (BP). More intensive audits should be limited to the extent strictly necessary to ensure an effective reaction to non-compliance. *

- (•) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

39 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

40 (MS). If there is point in an audit when it becomes foreseeable that the taxpayer may be liable for a penalty or criminal charge, from that time the taxpayer should have stronger protection of his right to silence, and statements from the taxpayer should not be used in the audit procedure. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

40 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

41 (MS). Entering premises or interception of communications should be authorised by the judiciary. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

41 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

42 (MS). Authorisation within the revenue authorities should only be in cases of urgency, and subsequently reported to the judiciary for ex-post ratification. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

42 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

43 (MS). Inspection of the taxpayer's home should require authorisation by the judiciary and only be given in exceptional cases. *

- ○ No changes
- ○ Shifted away
- ◉ Shifted towards

43 (BP). Where tax authorities intend to search the taxpayer's premises, the taxpayer should be informed and have an opportunity to appear before the judicial authority, subject to exception where there is evidence of danger that documents will be removed or destroyed. *

- ◉ No changes
- ○ Shifted away
- ○ Shifted towards

43 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

In accordance with the judgement of the Supreme Court of 12 may 2022, the declaration of nullity of the judicial authorisation of entry and search at home eliminates the legal coverage the Tax Administration has for such purposes. As a result, the tax authorities are obliged to return all the seized documentation as well as to destroy any copies that they may have.
As the Supreme Court recalls in its judgement of 3 October 2022, the entry and search at home can only be carried out in two ways: through the taxpayer’s consent or by judicial authorisation. In this regard, the consent must be given freely, without intimidation or error, and with enough information about of the consent scope, which means allowing access or deny entry to the tax inspection.

44 (BP). Access to bank information should require judicial authorisation. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

44 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

45 (BP). Authorisation by the judiciary should be necessary for the interception of telephone communications and monitoring of internet access. Specialised offices within the judiciary should be established to supervise these actions. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

45 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

46 (MS). Seizure of documents should be subject to a requirement to give reasons why seizure is indispensable, and to fix the time when documents will be returned; seizure should be limited in time. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

46 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

47 (BP). If data are held on a computer hard drive, then a backup should be made in the presence of the taxpayer's advisors and the original left with the taxpayer. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

47 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

48 (MS). Where invasive techniques are applied, they should be limited in time to avoid a disproportionate impact on taxpayers. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

48 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ○ Yes
- ◉ No

Area 6 - Reviews and appeals

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

49 (BP). E-filing of requests for internal review to ensure the effective and speedy handling of the review process. *

- ◉ No changes
- ○ Shifted away
- ○ Shifted towards

49 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

50 (MS). The right to appeal should not depend upon prior exhaustion of administrative reviews. *

- ○ No changes
- ○ Shifted away
- ◉ Shifted towards

50 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

In accordance with the judgement of the Supreme Court of 22 December 2021, it is not necessary to exhaust the administrative reviews to access the special process for the protection of fundamental rights

51 (BP). Reviews and appeals should not exceed two years. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

51 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

52 (MS). Audi alteram partem should apply in administrative reviews and judicial appeals. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

52 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Supreme Court in its Judgements of 9 February, 14 February and 4 March 2022 has stated that the Tax Administration should initiated the procedural for removal when the taxpayer requests the reimbursement of undue revenues

53 (MS). Where tax must be paid in whole or in part before an appeal, there must be an effective mechanism for providing interim suspension of payment. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

53 (BP). An appeal should not require prior payment of tax in all cases. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

53 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

54 (BP). The state should bear some or all of the costs of an appeal, whatever the outcome. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

54 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

55 (MS). Legal assistance should be provided for those taxpayers who cannot afford it. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

55 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

56 (MS). Taxpayers should have the right to request the exclusion of the public from a tax appeal hearing. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

56 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

57 (MS). Tax judgments should be published. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

57 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (•) No

Area 7 - Criminal and administrative sanctions

58 (MS). Proportionality and ne bis in idem should apply to tax penalties. *

- (•) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

58 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

59 (BP). Where administrative and criminal sanctions may both apply, only one procedure and one sanction should be applied. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

59 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

60 (BP). Voluntary disclosure should lead to reduction of penalties. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

60 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

61 (MS). Sanctions should not be increased simply to encourage taxpayers to make voluntary disclosures. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

61 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (•) No

Area 8 - Enforcement of taxes

Please provide separately (via optr@ibfd.org and c.weffe@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Please be particularly aware of regulations on the COVID-19 pandemic. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

62 (MS). Collection of taxes should never deprive taxpayers of their minimum necessary for living. *

- (•) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

62 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

63 (BP). Authorisation by the judiciary should be required before seizing assets or bank accounts *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

63 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

64 (MS). Taxpayers should have the right to request delayed payment of arrears. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

64 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

65 (BP). Bankruptcy of taxpayers should be avoided, by partial remission of the debt or structured plans for deferred payment. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

65 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Law 16/2022, of 5 September, improves the conditions to request delayed and deferred payments for those taxpayers in bankruptcy situations

66 (MS). Temporary suspension of tax enforcement should follow natural disasters. *

Please provide separately (via optr@ibfd.org) an annexe with the actual wording of relevant excerpts of your country's legislation regarding this matter. Please be particularly aware of regulations on the COVID-19 pandemic. Technically accurate translations of such material into English, if possible, would be very appreciated. Thank you.

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

66 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Royal Decree-Law 20/2022, of 27 December, regulates certain preferential tax measures for those taxpayers affected by the eruption of the volcano located in La Palma (Canary Islands) and also because of the economic effects related to the Ukraine war

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (●) No

Area 9 - Cross-border situations

67 (MS). The requesting state should notify the taxpayer of cross-border requests for information, unless it has specific grounds for considering that this would prejudice the process of investigation. The requested state should inform the taxpayer unless it has a reasoned request from the requesting state that the taxpayer should not be informed on grounds that it would prejudice the investigation. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

67 (BP). The taxpayer should be informed that a cross-border request for information is to be made. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

67 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

68 (BP). Where a cross-border request for information is made, the requested state should also be asked to supply information that assists the taxpayer. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

68 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

69 (BP). Provisions should be included in tax treaties setting specific conditions for exchange of information. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

69 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

70 (MS). If information is sought from third parties, judicial authorisation should be necessary. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

70 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

71 (BP). The taxpayer should be given access to information received by the requesting state. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

71 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

72 (BP). Information should not be supplied in response to a request where the originating cause was the acquisition of stolen or illegally obtained information. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

72 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

73 (BP). A requesting state should provide confirmation of confidentiality to the requested state. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

73 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

74 (MS). A state should not be entitled to receive information if it is unable to provide independent, verifiable evidence that it observes high standards of data protection. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

74 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

75 (BP). For automatic exchange of financial information, the taxpayer should be notified of the proposed exchange in sufficient time to exercise data protection rights. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

75 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

76 (BP). Taxpayers should have a right to request initiation of mutual agreement procedure. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

76 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

77 (MS). Taxpayers should have a right to participate in mutual agreement procedure by being heard and being informed as to the progress of the procedure. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

77 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (●) No

Area 10 - Legislation

78 (MS). Retrospective tax legislation should only be permitted in limited circumstances which are spelt out in detail. *

- ○ No changes
- ○ Shifted away
- ◉ Shifted towards

78 (BP). Retrospective tax legislation should ideally be banned completely. *

- ◉ No changes
- ○ Shifted away
- ○ Shifted towards

78 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

The Judgement of The Supreme Court of 3 February 2022 reinforces the principle of non-retroactivity of tax rules unless a specific legal provisions regulates the opposite

79 (BP). Public consultation should precede the making of tax policy and tax law. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

79 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (●) No

Area 11 - Revenue practice and guidance

80 (MS). Taxpayers should be entitled to access all relevant legal material, comprising legislation, administrative regulations, rulings, manuals and other guidance. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

80 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

81 (MS). Where legal material is available primarily on the internet, arrangements should be made to provide it to those who do not have access to the internet. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

81 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

82 (MS). Binding rulings should only be published in an anonymised form *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

82 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

83 (MS). Where a taxpayer relies upon published guidance of a revenue authority which subsequently proves to be inaccurate, changes should apply only prospectively. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

83 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

Do you want to save your results and quit? *

If "Yes", please submit the form. If "Yes", bear in mind that there are still several questions that need to be answered later. To edit/complete your answers later, please use the "edit your response" link sent to your email after submitting this form. If not, click "Next" to continue.

- ( ) Yes
- (●) No

Area 12 - Institutional framework for protecting taxpayers' rights

84 (MS). Adoption of a charter or statement of taxpayers' rights should be a minimum standard. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

84 (BP). A separate statement of taxpayers' rights under audit should be provided to taxpayers who are audited. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

84 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

85 (BP). A taxpayer advocate or ombudsman should be established to scrutinise the operations of the tax authority, handle specific complaints, and intervene in appropriate cases. Best practice is the establishment of a separate office within the tax authority but independent from normal operations of that authority. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

85 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

86 (BP). The organisational structure for the protection of taxpayers' rights should operate at local level as well as nationally. *

- (●) No changes
- ( ) Shifted away
- ( ) Shifted towards

86 (S). Summary of relevant facts in 2022

Only if answered "shifted away" or "shifted towards", please give here a summarized account of facts (legislation enacted, administrative rulings, circulars, case law, tax administration practices), in a non-judgmental way. Specify if some content is no longer applicable, due to other developments. If applicable, indicate whether the fact reported is under a minimum standard or fully complies with the best practice. IN ALL CASES please back up your assertions with the relevant documentary materials. While it is not mandatory, a short summary of such materials in English is appreciated. You are welcomed to send us these materials to our email: optr@ibfd.org. Thank you.

This content is neither created nor endorsed by Google.

Google Forms

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) Sentencia num. 930/2022 de 6 julio

RJ\2022\4156

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR: COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS: TRANSPORTES: SANCIÓN DE REVOCACIÓN DE LICENCIA DE AUTOTAXI: CESIÓN DE LA LICENCIA A UN TERCERO: PRUEBA DE CARGO: ANULACIÓN: ESTIMACIÓN: INFORME DE LA AEAT: no cabe emplear los datos tributarios cedidos por la AEAT al amparo del art. 95.1 de la LGT, ya que no se emplearon esos datos para un fin tributario sino para aplicar la normativa reguladora del taxi, y dicha cesión se hizo sin consentimiento del interesado y con base en una solicitud equívoca pues del oficio remitido a la AEAT se deduce que interesaba los datos para actuar respecto a los titulares de licencias: anulación procedente.

ECLI:ECLI:ES:TS:2022:2740
Jurisdicción: Contencioso-Administrativa
Recurso de Casación 6577/2020
Ponente: Excma. Sra. Celsa Pico Lorenzo

El TS estima el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de doña Mariola contra la sentencia de 22 de julio de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso de apelación 75/2019, sentencia que se casa y anula, al igual que la sentencia de 10 de enero de 2019, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Las Palmas de Gran Canaria en el procedimiento ordinario 12/2018, que se anula al estimarse el recurso contencioso administrativo.

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 930/2022

Fecha de sentencia: 06/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6577/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/07/2022

Ponente: Excma. Sra. D.ª Celsa Pico Lorenzo

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6577/2020

Ponente: Excma. Sra. D.ª Celsa Pico Lorenzo

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 930/2022

Excmas. Sras. y Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D.ª Celsa Pico Lorenzo

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

En Madrid, a 6 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación registrado bajo el número RCA-6577/2020, interpuesto por la procuradora doña Sofía Pereda Gil en nombre y representación de doña Mariola y asistida por el Letrado don Juan Martín Queralt, contra la sentencia 202/2020, de fecha 22 de julio de 2020 (PROV 2021, 41674) , de

la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, que desestimó el recurso de apelación 75/2019, interpuesto por doña Mariola, contra la sentencia de 10 de enero de 2019 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Las Palmas de Gran Canaria en el procedimiento ordinario 12/2018.

Ha sido parte recurrida el Ayuntamiento de las Palmas de Gran Canaria, representado y defendido por la Letrada de sus Servicios Jurídicos doña. Mónica Sánchez Medina.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Celsa Pico Lorenzo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-

En el recurso de apelación número 75/2019, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, dictó sentencia el 22 de julio de 2020, cuyo fallo dice literalmente:

"Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de DOÑA Mariola contra la sentencia antes identificada. Todo ello con imposición a la apelante de las costas causadas en este recurso en la forma establecida."

SEGUNDO.-

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de doña Mariola recurso de casación, que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias tuvo por preparado mediante auto de 8 de octubre de 2020 que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

TERCERO.-

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, dictó auto el 11 de noviembre de 2021, cuya parte dispositiva dice literalmente:

"Primero.- Admitir a trámite el recurso de casación preparado por la representación la representación de doña Mariola contra la sentencia de 22 de julio de 2020 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Las Palmas de Gran Canaria, Sección Segunda, dictada en el recurso de apelación núm. 75/2019.

Segundo.- Precisar que la cuestión en la que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la atinente a si primero, si son aplicables los principios y garantías propios del procedimiento administrativo sancionador a la revocación de una licencia de autotaxi, y, segundo, si es posible obtener como prueba de cargo los datos de los obligados tributarios cedidos por la Administración tributaria para la tramitación de un procedimiento sancionador y su eventual integración en el ilícito del tipo infractor.

Tercero.- Identificar como normas jurídicas que, en principio, han de ser objeto de interpretación son los contenidos en los artículos 18.4, 24 y 25 de la Constitución; artículos 127 , 129 y 137 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) (actuales artículos 25 y 27 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre (RCL 2015, 1478, 2076)); y los artículos 34 y 95 de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Todo ello, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras normas o cuestiones jurídicas, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso.

Cuarto.- Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

Quinto.- Comunicar inmediatamente a la Sala de apelación la decisión adoptada en este auto.

Sexto.- Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Cuarta de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto."

CUARTO.-

Admitido el recurso, por diligencia de ordenación de 19 de noviembre de 2021, se concedió a la parte recurrente un plazo de treinta días para presentar el escrito de interposición, lo que efectuó la representación procesal de doña Mariola, por escrito de fecha 22 de diciembre de 2021, en el que, tras exponer los motivos de impugnación que consideró oportunos, lo concluyó con el siguiente SUPLICO:

"dicte en su día sentencia por la que case y anule la sentencia recurrida y estime plenamente este recurso en los términos interesados en este escrito."

QUINTO.-

Por providencia de 19 de enero de 2022, se acordó dar traslado del escrito de interposición a la parte recurrida a fin de que, en el plazo de treinta días, se opusiera al recurso, lo que efectuó la Letrada de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de las Palmas de Gran Canaria en escrito de 7 de marzo de 2022, en el que tras efectuar las manifestaciones que consideró oportunas, terminó suplicando se desestime el

recurso con imposición de costas al recurrente.

SEXTO.-

De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (RCL 1998, 1741) , por providencia de 12 de mayo de 2022, se señaló este recurso para votación y fallo el día 5 de julio de 2022, fecha en que tuvo lugar el acto y se designó Magistrada Ponente a la Excma. Sra. Dª. Celsa Pico Lorenzo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-

Planteamiento del recurso.

La representación de doña Mariola interpone recurso de casación contra la sentencia desestimatoria de 22 de julio de 2020 (PROV 2021, 41674) , dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria, recaída en el recurso de apelación 75/2019. La antedicha sentencia desestimó el recurso deducido por doña Mariola contra la sentencia desestimatoria de 10 de enero de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Las Palmas, pronunciada en el procedimiento ordinario nº 12/2018 deducido por aquella contra la desestimación presunta del recurso de reposición deducido contra la resolución nº 40348/2015, de 4 de diciembre de 2015 del Concejal de Gobierno del Área de Movilidad Ciudadana y Ciudad de Mar, Servicio de Movilidad y Entorno Público.

El Juzgado había desestimado el recurso contencioso administrativo al seguir lo manifestado por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en sentencia de 28 de julio de 2018 SIC (PROV 2018, 306466) , recurso 306/2017 (sic, en realidad 27 de julio).

La Sala de apelación confirmó la sentencia de instancia (completa en Cendoj Roj: STSJ ICAN 2670/2020 - ECLI:ES:TSJICAN:2020:2670 (PROV 2021, 41674)) remitiéndose a pronunciamientos anteriores contenidos, entre otras, en las sentencias nº 87/2020, de fecha 13 de mayo (PROV 2021, 44972) (recurso de apelación nº 195/2018); y la nº 110/2020, de fecha 27 de mayo (RJCA 2021, 888) (recurso de apelación nº 350/2018).

SEGUNDO.-

La cuestión sometida a interés casacional en el auto de 11 de noviembre de 2021 .

Precisa que la cuestión en la que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la atinente a si primero, si son aplicables los

principios y garantías propios del procedimiento administrativo sancionador a la revocación de una licencia de autotaxi, y, segundo, si es posible obtener como prueba de cargo los datos de los obligados tributarios cedidos por la Administración tributaria para la tramitación de un procedimiento sancionador y su eventual integración en el ilícito del tipo infractor.

Identifica como normas jurídicas que, en principio, han de ser objeto de interpretación son las contenidas en los artículos 18.4, 24 y 25 de la Constitución (RCL 1978, 2836) ; artículos 127 , 129 y 137 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) (actuales artículos 25 y 27 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre (RCL 2015, 1478, 2076)); y en los artículos 34 y 95 de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre SIC (RCL 2003, 2945) , General Tributaria. Todo ello, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras normas o cuestiones jurídicas, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso.

Añade que la cuestión suscitada en el presente recurso de casación ha sido resuelta por esta Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Supremo, en su sentencia de 11 de marzo de 2021 (RJ 2021, 946) , recurso de casación núm. 8040/2019, en la que se estima haber lugar al recurso de casación deducido, al igual que en este caso, por el titular de la licencia municipal de autotaxi sancionado con pérdida de la misma e imposición de una multa pecuniaria, lo que justifica también la admisión del presente recurso de casación. Este criterio además ha sido confirmado en posteriores sentencias, las de 15 de marzo de 2021 (RJ 2021, 1138) , de 13 de mayo (RJ 2021, 2132) y de 10 de junio de 2021 (RJ 2021, 2673) (recursos de casación 8288/2019, 5011/2019 (RJ 2021, 2132) y 7821/2019 (RJ 2021, 2673) , respectivamente).

TERCERO.-

El recurso de casación de doña Mariola.

Alega infracción del artículo 25.1 CE (RCL 1978, 2836) , de los artículos 127.1 y 129.1 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) (artículos 25.1 y 27.1 Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), de la STC 181/1990 (RTC 1990, 181) y de las SSTS de 17 de marzo y de 14 de septiembre de 2004 .

Sostiene que se limitó a ejercer el derecho que le reconoce la normativa reguladora del sector a explotar su licencia mediante trabajadores asalariados. Recalca que la propia resolución sancionadora habla en todo momento de "cesión de la explotación" (por ejemplo, Antecedente de Hecho cuatro) y no de cesión de la licencia a un tercero, que es lo que realmente tipifica como infracción muy grave el artículo 104.4 Ley de

Ordenación de Transportes por Carretera de Canarias (LCAN 2007, 257) , por lo que también se estaría incurriendo en una interpretación analógica o extensiva del tipo in malam partem prohibida expresamente por el propio artículo 25.1 CE (STC 151/1997 (RTC 1997, 151) , entre otras) y por el artículo 129.4 de la Ley 30/1992 (artículo 27.4 Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común).

Mantiene que la revocación de la licencia constituye una sanción, por lo que son extensibles las garantías propias de los principios que garantizan la presunción de inocencia reconocidos en los artículos 25.1 CE y 127 y 129 Ley 30/1992.

Concluye que la revocación de la licencia de autotaxi acordada constituye, tanto formal como materialmente, una sanción (accesoria o complementaria de la multa) que se anuda como castigo a la comisión de una infracción expresamente tipificada como tal en el artículo 104.4 de la Ley de Ordenación de Transportes por Carretera de Canarias.

Defiende que al constituir la revocación de la licencia de taxi una auténtica sanción, las garantías materiales (artículo 25 CE) y formales (artículo 24.2 CE) propias de ellas son plenamente aplicables al presente caso.

También sostiene la infracción de los artículos 18.4 y 24.2 CE, del artículo 137.1 de la Ley 30/1992 [artículo 53.2.b) LPAC (RCL 2015, 1477)], de los artículos 34.1 y 95.1 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) , de las SSTC 293/2000 (RTC 2000, 293) y 17/2003 (RTC 2003, 17) y de las SSTJUE de 9 de noviembre de 2010 y de 27 de septiembre de 2017.

Invoca el derecho fundamental a la presunción de inocencia [artículos 24.2 CE y 137.1 de la Ley 30/1992, actual artículo 53.2.b) LPAC] y rechaza la "prueba de cargo" admitida por la sentencia impugnada, un informe de la Delegación Especial de Canarias de la Inspección de Hacienda del Estado, de 14 de julio de 2014, sobre varios obligados tributarios que durante los años 2008 a 2012, habrían estado explotando (presuntamente) varias licencias, entre las que figura la nº NUM000 de la que es titular la recurrente. A este respecto, señala que dicha Delegación realizó una serie de actuaciones de comprobación tributaria en el sector del taxi tras haber constatado que existían determinadas bolsas de fraude fiscal, actuaciones que incluso dieron lugar a la apertura de unas diligencias previas (nº 1148/2013) del Juzgado de Instrucción nº 8 de Las Palmas.

Alega que la Inspección de Hacienda, "en respuesta a la solicitud previa formulada por el Ayuntamiento", remitió, "a efectos estrictamente tributarios", el referido Informe. El acuerdo de iniciación del procedimiento, la propuesta de resolución y la propia

resolución sancionadora presentan dicho informe y el acta de inspección como "fruto de la cooperación interadministrativa y de las comunicaciones mantenidas entre la Inspección Regional de la Delegación de la Agencia Española de la Administración Tributaria y este Ayuntamiento" (Antecedente de hecho tercero de la resolución sancionadora). El informe y el acta fueron incorporados al procedimiento sancionador bajo el rótulo de actuaciones previas (consideración jurídica tercera de la resolución sancionadora) y se califican expresamente como la "prueba de la conducta constitutiva de la infracción" (consideración jurídica cuarta).

Afirma que se trata de una suerte de prueba "preconstituida" o "anticipada" en otro procedimiento (tributario y penal) que, no pasa en modo alguno el cedazo del derecho fundamental a la presunción de inocencia, pues fue incorporada al procedimiento sancionador de forma ilícita por vulnerar varios preceptos constitucionales y legales que se citan a continuación, sin que demuestre por sí misma, además, los hechos del tipo infractor.

Insiste en la consideración del carácter reservado de los datos tributarios en los artículos 34.1 y 95.1 de la Ley General Tributaria.

Invoca que el derecho a la reserva de los datos personales ha encontrado un amplio eco en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, fundamentalmente en sus sentencias 292/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000, 292) , 17/2013, de 31 de enero (RTC 2013, 17) y 67/2020, de 29 de junio (RTC 2020, 67) .

Reproduce parcialmente el contenido de la reciente STC 67/2020, de 29 de junio (RTC 2020, 67) , relativa a la utilización en un procedimiento tributario sancionador de una prueba documental previamente obtenida a través de una investigación penal por blanqueo de capitales.

Concluye que esta sentencia, corrobora su tesis, pero no se pronuncia sobre la cuestión aquí controvertida, como afirma el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en dos recientes autos de 8 de octubre de 2020 sobre dos recursos como éste en los que traslada al Tribunal Supremo una opinión sucinta sobre el interés objetivo del recurso (procedimientos 195/2018 y 75/2019). Primero, porque la referida sentencia se refiere al artículo 94.3 Ley General Tributaria y no al 95.1.a), que es el que invoca la sentencia del Tribunal Superior de Justicia recurrida para amparar lo que hace el Ayuntamiento y el que es objeto de interpretación según el auto de admisión. Segundo, porque el artículo 94.3 Ley General Tributaria obliga a los Juzgados y Tribunales a facilitar a la Administración tributaria los datos de trascendencia tributaria que se desprendan de las actuaciones judiciales, y por eso, como existe esa previsión legal, el Tribunal Constitucional la admite en el caso analizado. Pero aquí no estamos

ante una prueba obtenida en un proceso penal y ante la comunicación de datos de los Tribunales a la Administración tributaria, sino ante la cesión de datos de una Administración, la tributaria, a otra, la municipal, y no para que los utilice con esa finalidad tributaria, sino para sancionar en un sector por completo ajeno: el de los transportes. El artículo 95.1.a) no permite esa cesión y por eso la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias aquí recurrida lo conculca abiertamente.

CUARTO.-

La oposición del Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria.

Objeta que la medida accesoria de revocación de la licencia de autotaxi, artículo 109.1, no tiene carácter sancionador, luego no son aplicables los principios y garantías del procedimiento sancionador.

Recalca que, en cuanto a los datos recabados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Ayuntamiento interesó de tal Agencia información "en el marco" de las diligencias previas 1148/2013 "sobre el estado de tramitación del procedimiento" y era parte personada como "acusación popular", luego como parte tenía autorización judicial para conocer de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria vinculadas a la actividad irregular del sector del taxi, aparte de lo que conozca el Ayuntamiento como parte en el procedimiento.

Finalmente destaca que fue el Ayuntamiento quien comenzó la actividad investigadora de las irregularidades y sus diligencias evidenciaron un posible fraude en el que tendrían interés otras Administraciones, lo que comunicó a la Delegación de Trabajo y a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que asumió los registros con los inspectores y compartió los datos en el marco de una operación contra el fraude, todo ello con las máximas garantías de un control judicial.

QUINTO.-

El expediente administrativo.

El artículo 70 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre (RCL 2015, 1477) , del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, nos dice lo que se entiende por expediente administrativo, esto es un conjunto ordenado de documentos que sirven de antecedente a la resolución administrativa, o en el caso de impugnación de disposiciones generales, los antecedentes de aquellas

El mismo precepto nos indica en su apartado segundo que tendrá formato electrónico con un índice de todos los documentos en línea con las previsiones de la derogada Ley 11/2007, de 22 de junio (RCL 2007, 1222, 1293) , sobre Acceso

Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos.

Añade que, cuando en virtud de una norma- en lo que a la jurisdicción contencioso administrativa concierne el artículo 48 LJCA (RCL 1998, 1741) -, sea preciso remitir el expediente electrónico se hará de acuerdo con lo previsto en el Esquema Nacional de Interoperabilidad y en las correspondientes Normas Técnicas de Interoperabilidad y acompañado de un índice que garantiza su integridad e inmutabilidad.

El artículo 48 de la LJCA en su apartado cuarto exige también un índice, lo que resulta razonable a la hora de permitir una consulta ordenada de toda la documentación obrante.

Ese índice lateral izquierdo cuando el expediente es electrónico ha de permitir su consulta desplegando las hojas sin necesidad de visualizar todas las páginas cada vez que se opte por comprobar o contrastar un dato. Lo anterior es lo que permiten los documentos digitalizados en PDF con el servicio de índice, es decir, al colocar el cursor sobre el apartado correspondiente se abre en la página buscada, aunque el documento en PDF tenga miles de páginas (un ejemplo el código electrónico COVID-19 Derecho Europeo y Estatal del Boletín Oficial del Estado).

Tal situación no se cumple en el expediente remitido, que mal puede llamarse electrónico, en el que en lugar del modo de presentación que facilita la consulta, se ha confeccionado con el modo amontonamiento, es decir mediante un simple escaneado de las hojas de papel del expediente administrativo original, impidiendo así la búsqueda ágil que es el objetivo último de la Administración digital, obligando, en cambio, a visualizar todas y cada una de las hojas en la pantalla del ordenador cada vez que se consulta un documento.

SEXTO.-

El juicio de la Sala ha sido expresado en la STS 344/2021, de 11 de marzo (RJ 2021, 946) , dictada en el recurso 8040/2019 con una cuestión de interés casacional idéntica a la aquí suscitada al derivar de dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias y del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Las Palmas análogas a las antecedentes del presente recurso y luego reiterado en las SSTS de 15 de marzo de 2021 (RJ 2021, 1138) (recurso de casación: 8288/2019), de 24 de junio de 2021 (RJ 2021, 2921) (recurso de casación 1550/2020) y de 22 de marzo de 2022 (RJ 2022, 1817) (recurso de casación 1553/2020).

En unidad de doctrina y seguridad jurídica seguimos el criterio expresado en la antedicha sentencia.

Aunque en este caso, a diferencia de los anteriores, el recurrente no tenga la

condición de "flotero" pues aquí se trata de un titular de licencia de autotaxi, pese a que, al oponerse al recurso el Ayuntamiento hace mención al "flotero" J.R.C.O. omitiendo cualquier referencia al contenido del auto de 11 de noviembre de 2021 (PROV 2021, 348923) que pone de manifiesto la existencia de las SSTS de 15 de marzo (RJ 2021, 1138) , de 13 de mayo (RJ 2021, 2132) y de 10 de junio de 2021 (RJ 2021, 2673) .

Sin embargo, ninguna de tales circunstancias altera el resultado esencial del juicio de la Sala expresado en la inicial STS 344/2021, de 11 de marzo (RJ 2021, 946) :

"CUARTO.- JUICIO DE LA SALA

1. De las dos cuestiones identificadas por el auto de admisión que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, se opta por enjuiciar primero la referida a la interpretación del artículo 95.1 de la LGT (RCL 2003, 2945) . La razón no es otra sino que comprende lo que está en la base del litigio al margen de cuál sea la naturaleza jurídica de la revocación de licencias de autotaxi.

2. En lo que ahora interesa el artículo 95.1 de la LGT prevé lo siguiente:

" Artículo 95. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria.

" 1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

" a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

" k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados ."

2. De tal precepto se deduce una concreción de los principios del régimen general de protección de datos y que es voluntad del legislador dotar de carácter reservado a los datos que elabora o recaba la Administración tributaria, luego sólo puede emplearlos para los fines tributarios que menciona y que le son propios. Cobra así sentido que, como regla general, se prohíba su cesión salvo para los supuestos tasados de interés público que relaciona el artículo 95.1 y de los que los ahora interesan los citados en el anterior punto.

3. Este régimen se complementa con la Orden de 18 de noviembre de 1999 (RCL 1999, 2951) , dictada respecto de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490) , General Tributaria, y la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (RCL 1998, 2866) , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ambas derogadas. En la LGT de 1963 sólo se preveía la cesión dentro de " la colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias", para lo que la Orden no exige autorización del interesado (artículo 3); ahora bien, si se trata de la cesión de datos a otras Administraciones para fines no fiscales sí debe constar la expresa autorización del interesado (artículo 2.4) y con carácter general se prevé que el cesionario no pueda cederla a su vez (artículo 6.7º).

4. Esta misma regla se confirma en el vigente Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658) , cuyo artículo 58.2 prevé que cuando una Administración Pública solicite la transmisión de datos con trascendencia tributaria por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, deben identificarse los datos requeridos, sus titulares y la finalidad por la que se requieren y que se dispone del consentimiento expreso de los titulares afectados o de la autorización correspondiente cuando sean necesarios.

5. En consecuencia y a los efectos del artículo 93.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741) se concluye que si una Administración, para el ejercicio de las funciones que le son propias, solicita de la AEAT la cesión de datos tributarios, tal cesión será con fines tributarios; ahora bien, si es para el ejercicio de otras potestades ajenas a las tributarias y no hay una norma legal que lo prevea, deberá contar con la previa autorización del interesado. Por tanto el acto dictado con base en unos datos tributarios cedidos será conforme a Derecho si la cesión respeta las reglas del artículo 95.1 de la LGT.

QUINTO.-

APLICACIÓN AL CASO

1. La sentencia impugnada se basa en un juego de remisiones a otras sentencias, y al hacerlo descuida estar a las circunstancias del caso. Así en la sentencia 212/2018, a la que se remite, se planteaba un supuesto de cesión al Juzgado de Instrucción conforme al artículo 95.1.a) de la LGT (RCL 2003, 2945) y, de lo que se deduce de esa otra sentencia, los allí sancionados no fueron floteros sino licenciatarios, tal y como se ha expuesto ya.

2. En el caso de autos es el Ayuntamiento el cesionario directo de la información tributaria que le cede la AEAT a petición suya: el oficio solicitándola es concluyente (cfr. el Fundamento de Derecho Primero.2.5º de esta sentencia) y la referencia a las

diligencias penales en curso fue sólo eso, una mera referencia, ignorándose su estado y quienes son o eran los imputados o procesados.

3. De esta manera el informe que la AEAT remitió al Ayuntamiento no dejaba lugar a dudas: cedió datos tributarios del recurrente conforme al artículo 95.1 de la LGT en estos términos ya antes citados: " para colaborar con otras administraciones tributarias en el ámbito de sus competencias y, a efectos estrictamente tributarios, se remite el presente informe ". Esta era la condición impuesta al cederlos.

4. En su oposición, el Ayuntamiento parece sostener que como está personado en unas diligencias penales -de cuyo contenido y alcance, repetimos, nada consta- puede hacer uso de los datos que la AEAT haya cedido al Juzgado ex artículo 95.1.a) , luego entiende que por ser parte en ese procedimiento penal está autorizado judicialmente para emplearlos para el ejercicio de sus competencias sobre el régimen de las licencias de taxi. Esto es rechazable porque no hay autorización alguna -al menos no consta como tal- y porque tal razonamiento podría ser coherente con lo resuelto en la sentencia a la que se remite la ahora impugnada.

5. El caso de autos es otro: el Ayuntamiento se dirigió sólo a la AEAT luego la idea de autorización judicial es inane y no es ahora litigioso juzgar si su personación en unas diligencias penales le permitía aprovechar los datos cedidos por la AEAT al Juzgado y así usarlos para el ejercicio de sus competencias; del mismo modo que tampoco es aquí cuestión litigiosa si era posible haber interesado del Juzgado un testimonio de particulares, que el Juzgado valorase su pertinencia y así incoar un procedimiento sancionador dentro de sus competencias en materia de licencias de taxi.

6. Consciente de lo expuesto, el Ayuntamiento entiende -así hay que deducirlo- que gracias a su personación en un procedimiento penal, conoció los datos cedidos por la AEAT al Juzgado al amparo del artículo 95.1.a) de la LGT, y decide aprovecharlos; ahora bien, para evitar el posible límite deducible de tal precepto que tiene como cesionario al órgano judicial, no empleó directamente los datos cedidos al Juzgado, tampoco interesó un posible testimonio de particulares, sino que para sancionar al recurrente procuró la cobertura de la AEAT ex artículo 95.1.k) de la LGT, le solicitó directamente la cesión de esos datos y los obtuvo.

7. Por tanto, no empleó esos datos para un fin tributario sino para aplicar la normativa reguladora del taxi. Además tal cesión se hizo sin consentimiento del interesado y con base en una solicitud equívoca pues del oficio remitido a la AEAT se deduce que interesaba los datos para actuar respecto a los titulares de licencias que indebidamente las hubieran cedido a floteros : no de otra forma cabe entender la cita

que se hace en ese oficio del artículo 104.4 de la Ley canaria 13/2007 (LCAN 2007, 257) ."

SÉPTIMO.-

La estimación del recurso de casación.

Por razón de todo lo expuesto, al igual que en las SSTS de 11 de marzo (RJ 2021, 946) , 15 de marzo (RJ 2021, 1138) , 13 de mayo (RJ 2021, 2132) , 10 de junio (RJ 2021, 2673) y 24 de junio de 2021 (RJ 2021, 2921) , se estima el recurso de casación y resulta innecesario abordar la primera de las cuestiones planteadas en el auto de admisión.

Para la sentencia impugnada al no ser una sanción no cabe hablar de la obtención ilícita de una prueba de cargo. No obstante a los efectos de la interpretación del artículo 95.1 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) es secundario discernir la naturaleza jurídica del acto dictado gracias a los datos cedidos: si la medida accesoria acordada ex artículo 109.1 de la Ley canaria 13/2007 es una sanción accesoria respecto de la principal -la multa- ambas impuestas por cometerse un ilícito tipificado como infracción, o si es la consecuencia de haberse consumado una condición resolutoria del título habilitante para la actividad objeto de licencia.

Sea cual sea su naturaleza, lo relevante es que para la revocación de la licencia de la que era titular la ahora recurrente, el Ayuntamiento empleó los datos obtenidos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al amparo del artículo 95.1 de la Ley General Tributaria en los términos expuestos. Y otro tanto cabe decir si, aun cuando no fuese esa revocación un acto sancionador en sentido estricto o material, se plantease si para dictarlo son aplicables las garantías del procedimiento sancionador.

En consecuencia, la pretensión casacional de la recurrente se estima en el sentido de que no cabe emplear los datos tributarios cedidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria al amparo del artículo 95.1 de la Ley General Tributaria concurriendo las circunstancias a las que se ha hecho referencia en el Fundamento de Derecho Cuarto antes transcrito.

La estimación del presente recurso lleva a resolver el recurso de apelación, que, por tanto, se estima, y conforme a lo razonado en esta sentencia, se anula la sentencia de 10 de enero de 2019, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Las Palmas de Gran Canaria, estimando el recurso contencioso administrativo.

OCTAVO.-

Costas.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.3 de la LJCA (RCL 1998, 1741) en relación con el artículo 93.4 de la LJCA, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, si bien carece de proyección efectiva tal declaración al no haberse personado el Ayuntamiento recurrido.

En cuanto a las de la segunda instancia, al haberse estimado la apelación, se imponen al Ayuntamiento de Las Palmas de Gran Canaria (al igual que en los recursos más arriba citados), sin que puedan exceder de 1.000 euros por todos los conceptos (cfr. artículo 139.2 y 3 de la LJCA), respecto a las de la primera instancia sin costas.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.-

Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de doña Mariola contra la sentencia de 22 de julio de 2020 (PROV 2021, 41674) dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso de apelación 75/2019, sentencia que se casa y anula, al igual que la sentencia de 10 de enero de 2019, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Las Palmas de Gran Canaria en el procedimiento ordinario 12/2018, que se anula al estimarse el recurso contencioso administrativo.

2.-

Se fija como doctrina la reflejada en el penúltimo fundamento de Derecho.

3.-

En cuanto a las costas, estése a lo declarado en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num. 509/2022 de 3 mayo

JUR\2022\167331

IRPF. Procedimiento de comprobación limitada (artículos 136 a 140 LGT). En garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, y al margen de toda otra consideración, la Administración tributaria solo podría ampliar, motivadamente, por referencia al caso concreto, el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, cuando lo comunicara con carácter previo -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación con carácter simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación.

ECLI:ECLI:ES:TS:2022:1811
Jurisdicción: Contencioso-Administrativa
Recurso de Casación 5101/2020
Ponente: Excmo Sr. Francisco José Navarro Sanchís

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 509/2022

Fecha de sentencia: 03/05/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5101/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/04/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5101/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 509/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 3 de mayo de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5101/2020,** interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de **DON Juan Francisco** , contra la sentencia nº 1106/2020, de 16 de junio, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el recurso nº 2143/2018. Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO,** bajo la representación y asistencia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 16 de junio de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Juan Francisco representado por la Procuradora Dª ANA LUISA PUCHADES CASTAÑOS y asistido por la letrado Dª MARIA EMPAR PEIRÓ IBÁÑEZ contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la comunidad valenciana de fecha 27 de julio de 2018 estimatoria parcial de la reclamación NUM000 y acumulada NUM001, confirmando la liquidación practicada por el concepto IRPF ejercicio 2013 por importe de 15.327'86 euros, dejando sin efecto la sanción impuesta estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO. Con expresa imposición de costas en los términos expresados en el FD 8 de la presente resolución [...]".

SEGUNDO

.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia a las partes, la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en la representación citada, presentó escrito de 29 de julio de 2020, de preparación de recurso de casación contra aquélla.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas las siguientes: el artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio, por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAP), en relación con los artículo 37 y 137 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 15 de septiembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre de don Juan Francisco, como recurrente, ha comparecido el 23 de septiembre de 2020 y el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, como recurrido, lo ha hecho el 9 de octubre de 2020, ambos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA (RCL 1998, 1741) .

TERCERO

.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 11 de diciembre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos términos:

"[...] Determinar si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT (RCL 2003, 2945) , la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente "con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones" o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones [...]".

2. La procuradora Sra. Tascón Herrero en la reflejada representación, interpuso recurso de casación en escrito de 17 de febrero de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando de este Tribunal Supremo : [...] dicte Sentencia por la que estimando el recurso, casando y anulando la Sentencia recurrida, se dicte otra que estime las pretensiones articuladas en este escrito [...]".

CUARTO

.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, como recurrido en esta casación, presentó escrito de oposición el 30 de marzo 2021, donde solicita: "[...] dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida o, subsidiariamente, con estimación parcial del recurso, declare que nos encontramos ante un vicio de anulabilidad, decretando la retroacción de actuaciones al momento inmediato anterior a aquel en que se produjo el defecto para su subsanación [...]".

QUINTO

.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública -artículo 92.6 LJCA (RCL 1998, 1741) -, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 19 de abril de 2022, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, a efectos del establecimiento de doctrina,

consiste en determinar si, en relación con los derechos reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT (RCL 2003, 2945) , la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente "con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones" o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.

Se recurre aquí la sentencia nº 1106/2020, de 16 de junio, de la mencionada Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso nº 2143/2018.

La sentencia de instancia desestima el recurso interpuesto por el Sr. Juan Francisco contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana -TEAR- de 27 de julio de 2018, que había estimado parcialmente las reclamaciones deducidas, confirma la liquidación practicada por el IRPF ejercicio 2013 y anula la sanción.

El auto de admisión de este recurso de casación, de 11 de diciembre de 2020, formula las cuestiones de interés casacional:

" [...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT , la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente "con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones" o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 164.1 del Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio , por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre), en relación con los artículos 37 y 137 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA (RCL 1998, 1741) ".

El auto de admisión describe los hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación, pero que también, por no ser objeto de

contradicción, lo son para la decisión del recurso, en estos términos:

"[...]La sentencia impugnada y el expediente administrativo ofrecen, en síntesis y en lo que a la admisión del presente recurso de casación interesa, los siguientes antecedentes fácticos:

1º) La Oficina Gestora de la Administración de Játiva de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT practicó, a cargo del contribuyente en régimen de tributación individual, la liquidación provisional A4614715106014937 por importe de 15.327,86 euros relativa al IRPF, ejercicio 2013.

2º)A juicio de la Inspección actuaria, procedía entre otros aspectos, incrementar la parte general de la base imponible a consecuencia del incremento de los rendimientos de actividades económicas debido a que la determinación de dichos rendimientos, en régimen de estimación directa, se habían deducido gastos que no se consideran deducibles y, segundo, eliminar la deducción aplicada por adquisición de la vivienda habitual por cuanto, en síntesis, no se aporta justificación documental del carácter habitual de la vivienda, de sus adquisición/rehabilitación y, en fin, del préstamo que, eventualmente, la financia, habiendo sido requerido para ello. La citada liquidación fue recurrida en reposición y confirmada en todos sus extremos.

3º) La recurrente considera que la ampliación del alcance del procedimiento de comprobación respecto al fijado inicialmente, en trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional vulnera lo dispuesto en el artículo 164 RGAP, sin embargo, el TEARV rechazó la pretensión del contribuyente al considerar que el alcance se circunscribió a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados y es ahora, en el trámite conferido de "puesta de manifiesto del expediente y propuesta de liquidación" cuando se procede a ampliar dicho alcance y, por ende, dentro del plazo previsto en el citado precepto.

4º) Contra la resolución del TEARV, interpuso recurso, desestimado por la sentencia ahora impugnada. Tras exponer los hechos del caso, no discutidos por las partes, la Sala considera que "En cuanto a la pretendida vulneración del art. 164.1 del RD citado dispone dicho precepto 1. Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario. Y así, en este supuesto concreto refiere que dicha ampliación se ha llevado a cabo en el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación lo que debe conllevar, sin más su anulación. Examinado el expediente administrativo no podemos compartir la tesis del recurrente y ello por cuanto que (sic) la ampliación del procedimiento de comprobación limitada iniciado no se produce,

tras la apertura del plazo de alegaciones, tal y como veta dicho precepto, sino en el momento de ser puesto de manifiesto el expediente al obligado tributario con la notificación de la propuesta de liquidación provisional para que formule alegaciones en el plazo de 10 días hábiles sin que, por ello, se produzca la vulneración de lo dispuesto en el precepto indicado y sin que, en definitiva nos encontremos ante vicio que pueda invalidar la resolución impugnada sin que se haya producido indefensión alguna al recurrente." (sic) [FJ 5º].

TERCERO.-

Normas que deberán ser interpretadas.

1. A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación del artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio , por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre), en relación con los artículos 37 y 137 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , General Tributaria de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre).

2. El artículo 34.1.ñ) LGT cita, entre los derechos y garantías de los obligados tributarios, el "[d]erecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley".

3. El artículo 137 LGT , al regular el inicio del procedimiento de comprobación limitada, que deberá efectuarse de oficio por acuerdo del órgano competente, traspone, en su apartado segundo, párrafo primero, ese derecho de información que corresponde a todo obligado tributario, mencionado en el punto anterior, expresándose en los siguientes términos:

"El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

4. El artículo 164, apartado 1, RGAT prevé la posibilidad de modificar el alcance de las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada durante su tramitación, disponiendo lo que sigue:

"Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario".

La Sala de instancia interpreta que cuando el reglamento habla de "carácter previo", no impide que esa ampliación o reducción del alcance sea simultáneo, como aquí ha ocurrido, pues, en efecto, con la notificación del traslado para alegaciones al acta -que incorpora, esto es lo fundamental, la propuesta de liquidación-, en unidad de acto, se comunica también la ampliación del alcance:

"Entrando ya, en el examen de los motivos concretos de impugnación se alega, en primer lugar, **la infracción delart. 164.1 del RD 1065/2007 (RCL 2007, 1658)** al haberse ampliado el alcance de las actuaciones de comprobación, tras conceder el trámite de alegaciones, invocando la doctrina del TEAC sobre la trascendencia de este defecto procedimental y sin que en la Resolución del TEAR se haga mención alguna a la doctrina invocada lo que supone, a su juicio, causa suficiente para la anulación de la Resolución del TEAR.

Debemos destacar, prima facie que, en ningún caso la ausencia de un pronunciamiento expreso por parte de la Resolución del TEARCV acerca de la doctrina que se invoca por el recurrente para sustentar sus pretensiones puede acarrear la incongruencia o ausencia de motivación de la resolución impugnada. Indudablemente, en este caso concreto, la Resolución del TEAR ha dado respuesta a todas y cada una de las cuestiones promovidas por el recurrente en su reclamación económico administrativa, abordando, específicamente, cada uno de los gastos cuya deducción se pretende y motivando de forma detallada los motivos de su desestimación por lo que, difícilmente puede prosperar el argumento de anulación de la resolución impugnada por el mero hecho de que dicha resolución no haya hecho alusión a la doctrina del TEAC invocada por el actor cuando ha dado una respuesta precisa y detallada a cada uno de los gastos controvertidos y debiendo decaer, sin más esta motivo de impugnación.

En cuanto a la pretendida vulneración del art. 164.1 del RD citado dispone dicho precepto

1. Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.

Y así, en este supuesto concreto refiere que dicha ampliación se ha llevado a cabo en el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación lo que debe conllevar, sin más su anulación.

Examinado el expediente administrativo no podemos compartir la tesis del recurrente y ello por cuanto que la ampliación del procedimiento de comprobación limitada iniciado no se produce, tras la apertura del plazo de alegaciones, tal y como

veta dicho precepto, sino en el momento de ser puesto de manifiesto el expediente al obligado tributario con la notificación de la propuesta de liquidación provisional para que formule alegaciones en el plazo de 10 días hábiles sin que, por ello, se produzca la vulneración de lo dispuesto en el precepto indicado y sin que, en definitiva nos encontremos ante vicio que pueda invalidar la resolución impugnada sin que se haya producido indefensión alguna al recurrente.

Se invoca, en tercer lugar la ausencia de motivación de la resolución impugnada cuestión ésta que no puede tener favorable acogida, tal y como ha quedado expuesto anteriormente pues es obvio, a la vista de las alegaciones vertidas por la actora que ésta ha tenido pleno conocimiento de los motivos en los que se ha sustentado la liquidación practicada que ha podido combatir con todos los recursos correspondientes, en cuanto a la falta de valoración de la prueba aportada por el recurrente tampoco podemos compartir este motivo pues el hecho de que la administración, en base precisamente a dichas pruebas haya considerado no acreditada la deducibilidad de los gastos, en ningún caso significa que se haya omitido la valoración de dichas pruebas, por más que dicha valoración no haya sido conforme a lo pretendido por el demandante y motivo éste de impugnación que debe ser igualmente desestimado..." [...]".

SEGUNDO

.- Consideraciones jurídicas en relación con el procedimiento de comprobación limitada y la posibilidad de acordar su ampliación.

1) El auto de admisión nos pregunta si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT (RCL 2003, 2945) , la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente "con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones" o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.

2) Entre los derechos y garantías del contribuyente codificados en la LGT se encuentra la previsión del artículo 34.1.ñ) LGT, que asegura al comprobado que, cuando comienza un procedimiento de comprobación o inspección, sepa qué se le va a comprobar, conocer el alcance y objeto de la comprobación. La garantía legal puede concretarse en tres manifestaciones, del mero desglose de los términos del precepto:

a) derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas;

b) (a ser informado) de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y

c) a que se desarrollen en los plazos previstos en la ley.

3) El procedimiento de **comprobación limitada** es un procedimiento de comprobación especial, tomado en relación con el procedimiento inspector.

Así, en la exposición de motivos de la LGT se hace referencia a este procedimiento, que representa una novedad respecto a la LGT 1963:

"[...] El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector".

4) El propio artículo 137.2 LGT, con que se encabeza la regulación de este procedimiento, refuerza la garantía general del artículo 34.1.ñ) LGT: "2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributariosmediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

La regulación completa de este procedimiento de comprobación limitada se encuentra en los artículos 136 a 140 de la LGT (dentro de los procedimientos de gestión):

"[...]Subsección 5.ª Procedimiento de comprobación limitada

Artículo 136. La comprobación limitada.

1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus

declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley.

Artículo 137. Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.

1. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del

órgano competente.

2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada **deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance**de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

Artículo 138. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.

1. Las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el apartado 7 del artículo 99 de esta ley.

2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados.

3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

Artículo 139. Terminación del procedimiento de comprobación limitada.

1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación

limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.

b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.

c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.

d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

Artículo 140. Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.

1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

2. Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho [...]".

5) Por lo que se refiere al artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio, por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), su tenor literal es el siguiente:

"[...]Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario [...]".

6) La Sala de instancia interpreta extensivamente este precepto reglamentario, señalando que donde la norma preceptúa que la ampliación se produzca **"con carácter previo"** , permite también que esa ampliación lo sea "con carácter simultáneo". Además, indica la Sala que no se ha producido indefensión al comprobado, lo que situaría la infracción entre el elenco de las irregularidades no invalidantes.

No se puede compartir, obviamente, esta interpretación:

a) La expresión "con carácter previo" que contiene el artículo 164 no admite otra

exégesis que la gramatical - artículos 3.1 del Código Civil (LEG 1889, 27) y 12.2 de la LGT-, teniendo en cuenta que se trata de dar sentido, para garantizarlo, a un derecho subjetivo del obligado tributario reconocido en la Ley. Según el DRAE, "previo" es "anticipado, que va delante o que sucede primero". Previo y simultáneo son términos incompatibles entre sí, atendiendo, ahora, a la acepción semántica que emplea el precepto.

b) Además, es preciso afirmar que, a diferencia de lo que sostiene al efecto el Abogado del Estado en su escrito de oposición, la norma contenida en el artículo 164 RGAT no cuenta con habilitación legal expresa ni tácita. En la regulación del procedimiento (arts. 136 a 140 LGT) no se habla de ampliación del alcance, lo que resulta un silencio lógico, atendido que se trata de una modalidad simplificada de comprobación gestora que, en caso de que el objeto, o los medios de comprobación, deban ser extendidos, prevé específicamente, como modo de terminación, su conversión del procedimiento en el de inspección -"[...] c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada-".

c) Al margen de la habilitación o no del reglamento, que no nos ocupa directamente, la adopción de una ampliación, considerada como tal por la propia Administración, al mismo tiempo -no antes- y con ocasión de poner de manifiesto el expediente y de dar audiencia, en el mismo acto, sobre una propuesta de liquidación, no se limita a ser una mera una irregularidad no invalidante, como sostiene la Sala de instancia y alega también el Abogado del Estado, porque la infracción del artículo 164 RGAT no supone un defecto formal o procedimental, no es un vicio de forma, sino una infracción sustantiva de la letra y el espíritu de la ley formal, incluso del propio texto reglamentario que, al exigir el carácter previo , excluye cualquier ampliación que no lo fuera. Desde esta perspectiva, lo previo no puede abarcar lo simultáneo , pues ambas nociones no sólo son distintas, sino incompatibles. En otras palabras, estaríamos en el ámbito del artículo 48.1 de la Ley 29/2015 (RCL 2015, 1200) , no en el del apartado 2:

Artículo 48. Anulabilidad.

1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados".

Además, podemos aseverar que, aun aceptando dialécticamente que la infracción del artículo 64 RGAT, en cuanto a la exigencia de que la ampliación se produzca,

antes, no al mismo tiempo, constituya un defecto formal, lo que negamos, la mera confusión procedimental provocada es per se una fuente directa e inmediata de indefensión, pues se prevé en unidad de acto, cronológica y lógicamente, dar audiencia para alegaciones -que implican, o incluyen, además, una propuesta de liquidación, esto es, ya la deuda tributaria cuantificada que se propone, lo que lleva consigo el final de las actuaciones -en el sentido de que ya se poseen los elementos indispensables para liquidar, dando contenido a lo que se propone-, al tiempo que, paradójicamente, se contradice ese trámite fundamental y la audiencia conferida, desnaturalizándola y supeditándola a la posibilidad de práctica de nuevas actuaciones comprobadoras que, efectuadas o no, harían inútil, o perturbador, el hecho mismo de la ampliación y, por consecuencia, la efectividad y finalidad que garantizan las alegaciones. Dicho en otras palabras, es inútil y perturbador efectuar alegaciones sobre una propuesta de resolución que, en su propio texto, incorpora la posibilidad no meramente hipotética de ser alterada, modificada o ampliada, en virtud de la cláusula ampliatoria.

Además, el sentido de la norma reglamentaria es el de preservar el derecho subjetivo del expedientado a conocer, desde el primer momento, el alcance de las actuaciones de comprobación (art. 34.1.ñ) LGT). De ahí que no se prevea, en el texto de los artículos 136 a 140 LGT, ampliación alguna de las actuaciones, máxime en procedimientos de duración legal tasada, con efecto de caducidad (art. 104 LGT) -sobre la reducción, que también autoriza el 164 RGT, nada habría que decir aquí-. No basta, contestando al Abogado del Estado, con que la ley no lo prohíba, pues las potestades de la Administración, cuanto más si producen limitaciones de derechos, han de preverse en la ley, si no de forma explícita, sí al menos clara y concluyente, lo que dista de concurrir en el caso que nos ocupa. Además, la ampliación es contradictoria con la naturaleza y fines de la comprobación limitada y, como hemos señalado, con la propia limitación temporal que la ley prevé para su desarrollo, resolución y notificación.

7) Tampoco estamos ante un plazo no esencial. De hecho, no estamos ante un plazo. El precepto no establece un plazo para ejercitar un derecho o ejercer una potestad administrativa, sino que indica que, de darse la ampliación del alcance, habrá de hacerse "[...]con carácter previo (a) [...] ".

8) En conclusión de todo lo razonado hasta ahora:

a) El artículo 164 RGAT, al prever la ampliación del alcance de lo actuado, no cuenta con respaldo o habilitación legal formal. Antes bien, la regulación del procedimiento, y su interpretación finalista, parecen más bien no preverlo.

b) El alcance de las actuaciones no alude tanto al **objeto** sobre el que se proyecta la comprobación, sino más bien a los medios incluidos o excluidos. En este caso, la ampliación se decide con una frase extraordinariamente lacónica e inexpresiva, la de que es preciso comprobar la documentación aportada. Se trataría de la comprobación de la comprobación, por así decirlo. Siendo ello así, es preciso admitir que se desconoce, de la lectura del acto común y simultáneo de la puesta de manifiesto, otorgamiento de plazo para alegaciones y propuesta de liquidación, la razón para proponer, precisamente, una liquidación provisional y dar audiencia sobre ella al comprobado.

c) Hay, desde luego, una evidente falta de motivación, en la parte del acuerdo recurrido que dispone la ampliación, inconcreta en el objeto y medios y carente de explicaciones sobre la finalidad de la ampliación, al menos para deshacer la contradicción entre esa ampliación y la comunicación de una propuesta de liquidación final del procedimiento:

"[...]el alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados, según se le comunicó en el acuerdo de iniciación del procedimiento y, en su caso, en requerimientos o diligencias efectuados en el transcurso del mismo,procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos[...]".

Con esa fórmula tan evanescente y etérea, resulta dudoso que estemos ante una ampliación en sentido propio o estricto. No cambia el objeto, ni los medios de comprobación, sino que se pretende comprobar datos relacionados con el mismo objeto y medios ya en disposición del órgano gestor, como la posesión de las facturas o documentos que justifiquen los gastos recogidos y si estos cumplen con los requisitos formales exigidos, cumplimiento de los requisitos formales de las deducciones practicadas, verificar si las amortizaciones practicadas se corresponden con el ejercicio objeto de comprobación y la comprobación en general si se cumplen los requisitos establecidos en los artículos 29 y 30 de la LIRPF (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) .

d) No menos ambigua es la mención que, al efecto, consta en la resolución definitiva que, además, abre la vía de la sanción tributaria. El 28 de octubre de 2015, el comprobado recibió notificación de liquidación provisional y apertura de expediente sancionador. En el apartado "[...]actuaciones realizadas" se dice: "El objeto de las actuaciones realizadasha sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento", que es tanto como no decir nada y, desde luego, como no aludir en modo alguno a la ampliación. Pese a ello, la

liquidación final casi multiplica por cuatro el importe de la propuesta inicial, sin el menor atisbo de explicación sobre la incidencia de esa supuesta y fantasmagórica ampliación en el resultado final. En tales circunstancias, negar que se ha padecido indefensión es difícil de compartir, aun admitiendo el carácter formal del vicio en que se incurre.

e) En suma, el hecho de que esa ampliación anunciada y acordada por la Administración, con amparo formal en el artículo 164.1 RGAT, no responda a las características o notas de una ampliación en sentido propio, o que no consten en el acto final, de liquidación y apertura de procedimiento sancionador, con identificación singular y precisa, las diligencias concretas y singulares practicadas como consecuencia de la ampliación, con indicación de su afectación, incluso numérica, en el acto final, por diferencia con la propuesta de liquidación provisional, no afectan a la nulidad del expresado acto, al basarse en una infracción que contradice de modo frontal el tenor literal del artículo 164.1 RGAT, dejando sin examinar, por innecesaria para la decisión de esta casación, la cuestión atinente a la observancia por dicho precepto reglamentario de fuentes normativas superiores.

TERCERO

.- Doctrina jurisprudencial que se establece y resolución del recurso de casación.

Es corolario de todo cuanto se ha expuesto en los razonamientos jurídicos precedentes que, a la pregunta formulada en estos términos en el auto de admisión hemos de dar la respuesta que le sigue:

En garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT , y al margen de toda otra consideración, la Administración tributaria solo podría ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, con motivación singularizada al caso, en el caso de que lo comunicara con carácter previo -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación.

Por ello, es preciso declarar que ha lugar al recurso de casación en que tal pretensión invalidatoria se ejercita, con casación y anulación de la sentencia y de los actos administrativos enjuiciados en el proceso que con aquélla concluye.

CUARTO

.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741) , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º)

Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º)

Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de **DON Juan Francisco** , contra la sentencia nº 1106/2020 de 16 de junio, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso nº 2143/2018, sentencia que se casa y anula.

3º)

Estimar el mencionado recurso nº 2143/2018, entablado por la procuradora doña Ana Luisa Puchades Castaños, en representación del Sr. Juan Francisco, contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de julio de 2018, que estimó en parte las reclamaciones entabladas contra la liquidación practicada en relación con el IRPF, ejercicio 2013 y sanción -en el sentido de anular ésta- y, en su virtud, declarar que las citadas liquidación y resolución revisoras son nulas por contrarias al ordenamiento jurídico.

4º)

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA

1453 *Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022.*

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria) tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, desempeñando una importante labor para contribuir a la consolidación de las cuentas públicas, y conseguir los recursos necesarios con los que financiar los servicios públicos.

Para ello, la Agencia Tributaria tiene establecidos como objetivos estratégicos fundamentales y permanentes desde su creación tanto la prevención como la lucha contra el fraude fiscal.

El Plan Estratégico 2020-2023 recoge la orientación de la actuación de la Agencia Tributaria en los próximos años y constituye, dada su visión global y su carácter plurianual, el instrumento central de planificación. En dicho Plan se incluyen las principales líneas estratégicas que seguirá la Agencia Tributaria en materia de asistencia, prevención y control del fraude tributario y aduanero. Igualmente, también contiene un elenco de indicadores estratégicos de alcance plurianual que permitirán evaluar la actuación de la Agencia Tributaria en el medio plazo.

Este Plan Estratégico es fruto de la reflexión del conjunto de la organización y constituye, por tanto, el marco en el que se van a incardinar los restantes instrumentos de planificación de la Agencia Tributaria.

Debe resaltarse la aprobación, en el primer semestre de 2021, de la Adenda al Plan Estratégico 2020-2023 que recoge la actualización de las líneas de actuación iniciales para adaptarlas, por un lado, a la situación provocada por la pandemia internacional y, por otro, a las nuevas circunstancias en un entorno económico y tecnológico muy cambiante, compromiso reflejado en el componente 27 del Plan Nacional de Recuperación, Transformación y Resiliencia, dedicado a la prevención y lucha contra el fraude.

Está prevista en breve la aprobación de una nueva Adenda al Plan Estratégico 2020-2023 que recoja una nueva actualización del mismo.

Por ello, el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero desglosa las actuaciones a llevar a cabo por la organización en el ejercicio 2022 en línea con lo establecido en el Plan Estratégico y sus Adendas, y tiene la pretensión de impulsar nuevas líneas de actuación.

En este sentido, la Agencia Tributaria pretende continuar reforzando todas las actuaciones dirigidas a mejorar el cumplimiento tributario, mediante la transparencia de la información, las actuaciones dirigidas a la depuración y asistencia censal al contribuyente, la cesión de datos a los contribuyentes, las técnicas basadas en la comprensión del comportamiento del contribuyente, la potenciación de las «Administraciones de asistencia Digital Integral» (ADIs), la mejora en las medidas de prevención y gestión recaudatoria con la implantación de nuevos mecanismos de asistencia electrónica y telefónica en el área de Recaudación o el desarrollo de Códigos de Buenas Prácticas Tributarias, buscando, de esta manera, orientar su actuación mediante la utilización de actuaciones preventivas previas o simultáneas a la presentación de las autoliquidaciones.

Igualmente, se desarrollarán actuaciones de comprobación e investigación sobre los obligados tributarios en los que concurran perfiles de riesgo, lo que requiere la definición previa de los criterios básicos y de las áreas de riesgo fiscal que se consideren de atención prioritaria para el ejercicio.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

Estos perfiles de riesgo se definen en los instrumentos de planificación y, más concretamente, en el Plan de Control Tributario y Aduanero, al que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tiene carácter reservado sin perjuicio de la necesaria publicidad a través de las directrices generales que lo informan.

Igualmente, la Agencia Tributaria continuará consolidando el modelo de asistencia integral, implantando medidas que favorezcan el cumplimiento voluntario y llevando a cabo una intensificación de las actuaciones de lucha contra el fraude más complejo.

Así pues, las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2022 contienen una referencia concreta a las líneas de actuación de prevención y control del fraude que se consideran más relevantes, si bien constituyen, al igual que en los últimos años, un mecanismo de refuerzo y consolidación de las actuaciones desarrolladas ya en años anteriores, a la vez que incorporan otras nuevas adaptadas al contexto económico-social y normativo en el que la Agencia Tributaria desarrolla su actividad habitual, garantizando de este modo la continuidad y la uniformidad de las tareas habituales de comprobación e investigación del fraude que desarrolla con generalidad.

Las sucesivas mejoras en las aplicaciones informáticas permiten realizar un seguimiento de las directrices generales que posibilita la combinación del mismo con otros resultados, como el relativo al análisis de los motivos de regularización en el marco de las comprobaciones tributarias, y garantiza un adecuado cumplimiento de la planificación y la regularización de las contingencias tributarias más relevantes.

Se debe tener en cuenta, por su importancia, 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.

La prevención y lucha contra el fraude fiscal exigen un marco legal apropiado. Por ello, esta Ley ha incorporado al ordenamiento interno el Derecho de la Unión Europea en el ámbito de las prácticas de la elusión fiscal, y ha introducido cambios dirigidos a reforzar el control tributario.

El impacto de las medidas normativas contenidas en la Ley 11/2021, junto con las medidas preventivas y de control incluidas en el componente 27 del Plan Nacional de Recuperación, Transformación y Resiliencia, han sido en 2021 uno de los factores que explican el fuerte impulso del cumplimiento voluntario y, en consonancia, las bases imponibles fiscales y de los ingresos tributarios, cuya tasas de crecimiento han sobrepasado con creces las de incremento de las principales magnitudes macroeconómicas.

En este sentido, puede subrayarse el efecto positivo en la recaudación derivado de la publicación de la primera lista de deudores en la que se han aplicado los criterios previstos al efecto en la Ley 11/2021, la reducción de las transacciones en efectivo frente a la generalización del uso de tarjetas de crédito propiciada no solo por las nuevas limitaciones normativas sino también por los cambios en el comportamiento social, el efecto disuasorio de las anunciadas medidas contra el software de doble uso, el efecto preventivo de la cesión de datos fiscales y las mejoras en la información que la Agencia Tributaria pone a disposición de los contribuyentes para facilitarles la presentación de declaraciones sin errores ni omisiones y el carácter prioritario de las actuaciones de control contra la economía sumergida y la ocultación de ventas e ingresos.

Estas directrices siguen la misma estructura que otro de los instrumentos de planificación de la Agencia Tributaria como es el Plan de Objetivos anual y giran en torno a cinco grandes pilares:

– Información y asistencia.

– Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

– La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero.
– El control del fraude en fase recaudatoria.
– La colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

En virtud de lo expuesto, y en uso de las atribuciones que me están conferidas, he acordado:

Aprobar las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 que a continuación se enuncian y ordenar su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», así como su difusión por cualquier medio que resulte adecuado para su general conocimiento.

I. Información y asistencia

La Agencia Tributaria tiene establecido como objetivo estratégico, además de la lucha contra el fraude fiscal, la prevención del mismo. Y ello exige el diseño de una estrategia de asistencia integral que consiga reducir las cargas administrativas a las que deben hacer frente los contribuyentes y favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, con ello, prevenir el incumplimiento.

En 2022 se pretende continuar potenciando tanto la diversidad como la calidad de los servicios de información y asistencia prestados a los contribuyentes, utilizando las nuevas tecnologías y los medios tradicionales de asistencia presencial, para conseguir una mayor eficacia y permitir una asignación más eficiente de los recursos materiales y humanos disponibles. De este modo, se garantizará a los contribuyentes la realización de trámites de forma más ágil y eficaz, gracias a los sistemas telemáticos de asistencia y a la disponibilidad de medios de identificación y de comunicación electrónicos.

La Agencia Tributaria pretende profundizar en una evolución del modelo de asistencia al contribuyente a partir de las siguientes actuaciones:

a) Consolidación y evolución de las denominadas «Administraciones de asistencia Digital Integral» (ADIs), como plataformas dirigidas a prestar servicios de información y asistencia no presenciales, mediante la utilización de distintos canales de comunicación digitales (Asistentes Virtuales, chat, videollamada, correo electrónico, llamada saliente especializada...) que permitirán adecuar estas tareas al perfil y necesidades de los contribuyentes.

b) Tras la consolidación de los Asistentes Virtuales de IVA y del sistema de Suministro Inmediato de Información, así como de las herramientas complementarias de asistencia online en el IVA y censos, en 2022 continuarán los trabajos para su mantenimiento y actualización, de acuerdo con las modificaciones normativas que se produzcan, así como la realización de controles de calidad con el fin de lograr un funcionamiento óptimo de estos servicios de autoasistencia.

Asimismo, se avanzará en el diseño de este tipo de herramientas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante:

– La ampliación de contenidos en el denominado «Informador de Renta», con la finalidad de dotar a la herramienta de respuestas a las cuestiones más frecuentes que plantean los contribuyentes. A través de esta herramienta, los contribuyentes podrán obtener una respuesta a la consulta formulada mediante la selección de las distintas opciones que se le muestran en los distintos bloques temáticos habilitados.
– El inicio del diseño de un Asistente virtual de Renta con una doble finalidad:

• Contestar, a través del uso de inteligencia artificial, las consultas formuladas por los contribuyentes sobre este impuesto, inicialmente relativas a rendimientos de capital inmobiliario.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

• Obtener información sobre cuáles son las dudas más habituales de los contribuyentes en esta materia para que, a través de la misma, se retroalimente la base de conocimientos de la propia herramienta.

En esta primera fase se analizarán las cuestiones referidas a rendimiento de capital inmobiliario e imputación de rentas inmobiliarias.

c) Se avanzará en el diseño del denominado «Asistente censal» como herramienta de ayuda para la formalización y presentación de la declaración censal, con incorporación de información necesaria para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

d) Se continuará impulsando el diseño de la aplicación móvil «Agencia Tributaria», que ofrece servicios personalizados a los contribuyentes, como canal de relación con los mismos para el conocimiento y cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

e) Asistencia en la campaña de Renta. En la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2021, se continuará avanzando en el servicio de Renta Web con la mejora en el funcionamiento de las aplicaciones y su actualización a los cambios normativos. Igualmente, se continúan realizando esfuerzos en la mejora de la versión del programa de cartera de valores, utilizando el incremento de datos facilitados nuevamente por la modificación de los modelos 189 y 198. Para este año se ha tratado de mejorar tanto el contenido como la calidad de la información facilitada por los declarantes de ambos modelos. Para ello, se han publicado notas informativas en el 2021 sobre cumplimentación de los modelos 189 y 198, orientadas fundamentalmente a la mejora del funcionamiento de esta herramienta de asistencia.

De forma adicional, para la campaña de IRPF 2021 se va a disponer de información sobre la Declaración Informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, modelo 179. Esta obligación de información recogida en la Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, afecta a las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos que se hayan producido desde el 26 de junio de 2021, fecha en la que entró en vigor el artículo 54 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Asimismo, y como consecuencia de la Orden HAC/773/2019 de 28 de julio, que permite que los libros registro del IRPF puedan ser compatibles con los requeridos en el IVA, a través de un formato informático único plenamente consistente con la normativa y con el modelo de declaración de IRPF, reduciendo las obligaciones formales a casi un millón y medio de contribuyentes que podrán llevar unos únicos libros registro válidos tanto en el ámbito del IRPF como en el de IVA, podrá efectuar el traslado automático del contenido de los libros de IRPF a las casillas correspondientes del modelo de Renta del ejercicio 2021.

f) A partir del primer trimestre de 2022, se ofrecerá a los contribuyentes no obligados a SII la posibilidad de confeccionar su modelo 303 automáticamente a partir de la información contenida en sus libros registro (llevados de acuerdo con el formato estandarizado) similar al existente para el modelo 100. El contribuyente podrá importar trimestralmente los datos de los libros para cumplimentar automáticamente la autoliquidación correspondiente del periodo, de forma que tendrá todo el modelo 303 autocumplimentado para presentar con un solo clic, como una nueva funcionalidad dentro del Proyecto PRE303 – servicio de ayuda a la cumplimentación del modelo 303.

A lo largo de 2022 también se ofrecerá la posibilidad de confeccionar el modelo 130 automáticamente a partir de la información contenida en sus libros registro. Al permitirse, de acuerdo con la Orden HAC/773/2019, de 28 de julio, que los libros registro de IRPF puedan ser compatibles con los libros registro de IVA, en un único servicio se podrán cumplimentar ambos modelos, el modelo 130 y el 303).

g) Se continuarán potenciando los avisos en el documento de datos fiscales del IRPF de todas aquellas fuentes de renta tanto internas como internacionales de las que se tenga conocimiento con el fin de impulsar el cumplimiento voluntario. En este

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

año 2022 se potenciarán, en la misma línea que en ejercicios anteriores, avisos correspondientes a la realización de operaciones con monedas virtuales y criptoactivos.

En materia de Impuesto sobre Sociedades, se producirá la puesta a disposición de los contribuyentes del impuesto de avisos o advertencias generados durante la presentación del modelo 200. En este sentido, hay que tener en cuenta que hasta ahora sólo eran visualizables para los contribuyentes que utilizaban el formulario del modelo 200 (Sociedades Web) para su presentación, mientras que en las presentaciones a través de servicios web no eran visualizables, por lo que la puesta a disposición de estos avisos o advertencias supone la ampliación de la información disponible para estos últimos contribuyentes.

h) Consolidación de la utilización del «machine learning» en Renta Web para reducir los errores previsibles de los contribuyentes en la cumplimentación del modelo 100, incrementando el número de casillas con mensaje.

Asimismo, se implementará la sistematización de la utilización de técnicas de «Behavioural Insights», incorporándolas como una herramienta más para la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, tanto en las comunicaciones con los contribuyentes como en las aplicaciones informáticas. Esta sistematización se llevará a cabo mediante la creación de un grupo de trabajo que localizará aquellas áreas más propicias para la utilización de dichas técnicas.

Se continuará incrementando la información ofrecida a los contribuyentes en los datos fiscales. En concreto:

– Para el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2020 ya resultó obligatoria la cumplimentación de los datos sobre los ajustes al resultado contable, por lo que, para el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2021, se ofrecerá en Datos Fiscales la información sobre los ajustes contables cumplimentada el ejercicio anterior.

Además, se ofrecerá el cálculo de las Bases Imponibles Negativas pendientes de aplicar de acuerdo con las declaraciones presentadas por el contribuyente, y no únicamente el dato consignado en el cuadro de arrastre del modelo 200 del ejercicio 2020.

– En cuanto al PRE-303, servicio de ayuda a la cumplimentación del modelo 303, para el año 2022 se incrementará el colectivo de contribuyentes a los que se ofrecerán los libros agregados, al incluir a los contribuyentes en prorrata general en un primer momento y, posteriormente, a los contribuyentes en el régimen especial de bienes usados, en régimen especial de agencias de viajes y en régimen especial de criterio de caja.

i) Se ha habilitado la presentación exclusivamente electrónica del modelo de solicitud de inclusión y comunicación de renuncia al sistema de Cuenta Corriente en materia Tributaria. Esta presentación se debe realizar a través de un formulario electrónico normalizado.

Esta modificación se ha implementado con la Orden HFP/1032/2021, de 29 de septiembre. No obstante, las mejoras producidas que son consecuencia de esta telematización, tanto en la tramitación de la solicitud de inclusión como en la comunicación de la renuncia, podrán advertirse principalmente a partir del 2022.

j) En el ejercicio 2022 estará disponible el modelo de autoliquidación del gravamen especial sobre beneficios no distribuidos por sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario, creado con la Ley 11/2021, de 9 de julio. Este gravamen se establece sobre la parte de los beneficios no distribuidos que proceda de rentas que no hayan tributado al tipo general del Impuesto sobre Sociedades ni estén en plazo legal de reinversión y adecuando las obligaciones de suministro de información a la nueva tributación. Su plazo de presentación son los dos meses desde su devengo, el cual se produce el día del acuerdo de aplicación del resultado del ejercicio por la junta general de accionistas, u órgano equivalente.

k) En relación con las compras a distancia realizadas por consumidores finales en terceros países, la Agencia Tributaria ha desarrollado un nuevo modelo de declaración

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

para 2022 que cumple con los cambios normativos que se han producido en este ámbito en relación con el IVA y la normativa aduanera y garantiza la agilidad en la tramitación de estos envíos.

l) Crecimiento y consolidación de un sistema informativo y de asistencia en el pago al contribuyente a través de:

– Canales telefónicos (con atención especializada y personalizada, así como con plataformas facilitadoras para el pago disponibles los 365 días del año).

– Canales electrónicos (a través de herramientas de alta usabilidad como es una aplicación móvil-App, o la oferta de asistentes virtuales temáticos para la obtención de información individualizada relacionada con las obligaciones tributarias en materia de recaudación).

Enfocado siempre a un mejor servicio de información, la facilitación del pago y la decidida apertura a otros trámites, debe destacarse la consolidación y evolución del denominado REC@T, y la potenciación del sistema de Cl@vePIN en la identificación de los contribuyentes, sistema que permite a los ciudadanos a través de esta forma segura de identificación la obtención de información individualizada y la posibilidad de realizar una diversidad de trámites a través de este canal de comunicación. Con esa misma finalidad, se prevé el establecimiento de nuevos sistemas seguros de acreditación de la identidad de los representantes de personas jurídicas y entidades.

Este sistema de información y asistencia no solo pretende incrementar el ámbito y la calidad de dicho servicio, sino que gravita en torno a la disminución de los costes indirectos que supone el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el ámbito de la recaudación, y por lo tanto supondrá minorar el número de desplazamientos, así como disminuir los tiempos de espera y los plazos de respuesta administrativa.

m) Para mejorar, simplificar y modernizar la información y comunicación con los contribuyentes se ha modificado la estructura de la página web de la Agencia Tributaria. Con un enfoque dirigido al usuario, desde julio de 2021 se integra en una sola web la información del Portal de Internet y la tramitación de la Sede electrónica, reconociéndose un periodo transitorio para el traspaso efectivo. En 2022 esta nueva Sede electrónica funcionará de forma exclusiva.

En definitiva, la estrategia de la Agencia Tributaria continúa dirigiéndose a la utilización de nuevas herramientas y sistemas de asistencia dirigidos a la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias en período voluntario, promoviendo un ensanchamiento de las bases imponibles declaradas.

II. Prevención de los incumplimientos. El fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude

1. Censo.

El censo es la base de la información de la Agencia Tributaria para la asistencia, la prevención y el control tanto intensivo como extensivo.

El gran número de sociedades constituidas en España hace preciso que la Agencia Tributaria diseñe los sistemas de control del censo de forma que el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, derivadas de una correcta cumplimentación de los modelos 036 y 037, se realice de un modo adecuado.

Es cierto que dentro del colectivo societario existe una parte significativa constituida por sociedades inactivas o con escasa o nula actividad. A menudo tales sociedades han sido simplemente abandonadas por sus administradores y socios sin realizar los actos jurídicos que el ordenamiento prevé para los casos de terminación, extinción y disolución de la persona jurídica.

Ese tipo de actitudes, perjudiciales para la adecuada gestión de los recursos que la Agencia Tributaria destina al control, obliga a atender a un colectivo de potenciales obligados tributarios mucho mayor del que, efectivamente, realiza actividades

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

económicas. Además, pueden dar lugar a defraudaciones utilizando, de uno u otro modo, estas sociedades aparentemente inactivas. Por último, la OCDE considera que estas personas jurídicas inactivas resultan potencialmente ocultadoras de la verdadera titularidad de bienes y derechos, en España o en otras jurisdicciones, y afectan con ello la transparencia de nuestro sistema en el conocimiento y comunicación del Beneficiario Efectivo.

El ordenamiento jurídico-tributario prevé determinadas consecuencias para estos comportamientos:

– El cierre de la página del Registro Mercantil, que es, además de la consecuencia del incumplimiento de ciertas obligaciones registrales, una sanción que deriva del incumplimiento reiterado de obligaciones fiscales que determinan, previamente, la baja en el Índice de Entidades. Así mismo, el cierre registral puede ser consecuencia de la revocación del NIF.

– La revocación del NIF, la cual impide la continuidad de la vida fiscal de la sociedad misma y que se encuentra regulada en el apartado 4 de la disposición adicional sexta de la Ley General Tributaria y en el artículo 147 del Reglamento General de aplicación de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Tales medidas, que la Agencia Tributaria ha venido empleando en el pasado, van a ser continuadas durante el ejercicio 2022. Con ello se pretende asegurar una adecuada depuración de los censos, de forma que solo aquellas sociedades que realmente intervengan en el ámbito comercial o económico mantengan su plena vida jurídico-fiscal.

Se ha de destacar que todas estas medidas afectan no solo a sociedades mercantiles sino también a otras formas jurídicas.

En este sentido, durante 2022 se trabajará en la depuración del censo de entidades no mercantiles con el objeto de dar de baja, en su caso, aquellas entidades que no cumplan los requisitos para estar efectivamente dadas de alta.

Por otro lado, las nuevas estrategias de carácter preventivo que la Agencia Tributaria está impulsando en relación con el fomento del cumplimiento tributario no deben olvidar, en consonancia con los más modernos proyectos de la OCDE conocidos como «Right from the start» (atención al contribuyente desde su primer registro), a aquellos contribuyentes que cada año causan alta en los registros tributarios. Acompañar a estos desde el primer momento es, no solo una obligación de asistencia e información al contribuyente, sino también la mejor forma de asegurar el cumplimiento fiscal desde los primeros estadios de la actividad económica. De forma especial se presta apoyo a los emprendedores que sean personas físicas facilitándoles el inicio de su labor y su correcta inclusión en el censo a través de los asistentes censales mencionados en el punto anterior.

Asimismo, está prevista la continuación de otras medidas de mejora de la información censal como la realización de un control temprano a través de un mapa de riesgos de carácter preventivo que permita detectar situaciones de riesgo censal a la entrada en el censo de nuevos contribuyentes, en particular posibles incursiones de entidades controladas de manera efectiva por contribuyentes con conductas tributarias reprochables en el pasado, sobre los que se pretende realizar un seguimiento para prevenir posibles incumplimientos tributarios futuros, o como el desarrollo de actuaciones permanentes de rectificación censal a través del Plan de Rectificación Censal Integral permanente.

Un segundo ámbito de naturaleza censal al que se dirigirán los esfuerzos de la Agencia Tributaria durante el año 2022, en relación con las sociedades mercantiles, es el relativo a la información declarada en modelos 036, 303, 322, 390, 220 y 200. El objetivo será asegurar la correcta declaración, por parte de aquéllas, de los elementos identificativos o censales que resultan de capital importancia para un adecuado proceso de la información fiscal. Este proceso condiciona las posteriores labores de análisis de

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

riesgos y las revisiones sectoriales impidiendo, cuando la información no es correcta, una asignación eficiente de los recursos de control en interés de los ciudadanos.

Por eso, y sin perjuicio de la adecuación a la situación sanitaria, los planes específicos de visitas del área de Gestión y de Inspección en la ayuda a las Grandes Empresas que anualmente se realizan incluirán un módulo de control y verificación censal que asegurará la corrección de los datos declarados en relación, entre otros, con los epígrafes de actividad económica, los socios y partícipes, los administradores o los domicilios en los que se desarrolla la actividad.

En la medida en que la evolución pandémica lo permita, se reanudarán las actuaciones de visitas de carácter censal.

Por último, la correcta formación del censo también requiere que cada contribuyente esté adscrito a la oficina gestora que le corresponde, encargada de la tramitación y resolución de los procedimientos administrativos y de un primer control a través de las actuaciones de comprobación limitada.

Y ello es especialmente necesario en el caso de los contribuyentes que, en su condición de gran empresa, quedan adscritos a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas.

Con este fin, ya en el ejercicio 2021 se han llevado a cabo de forma centralizada a través de la Administración de asistencia Digital Integral, las campañas de adscripción y desadscripción a dichas Unidades de Gestión de Grandes Empresas.

El buen resultado conseguido aconseja continuar en el ejercicio 2022 con estas campañas a nivel nacional, mediante un único órgano administrativo de referencia como son las Administraciones de asistencia Digital Integral, prestando un servicio homogéneo y uniforme en las distintas Delegaciones Especiales.

2. Cumplimiento de presentación de autoliquidaciones y declaraciones informativas.

Las actuaciones de depuración del censo permitirán que las acciones de control sobre el cumplimiento de la presentación de autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria se dirijan sobre aquellos contribuyentes activos que no hayan cumplido sus obligaciones tributarias, posibilitando una detección más precisa de los incumplimientos y una utilización más eficiente de los recursos que la Agencia Tributaria destina para hacer frente a estas actuaciones.

3. Calidad de la información internacional.

En el ámbito internacional, destaca el incremento de la transparencia en la información y la consolidación de todos los intercambios de información impulsados en la Unión Europea y en el ámbito de la OCDE. Toda esta información se ha ido completando, en los últimos años, con otras fuentes muy relevantes, como la información de cuentas financieras obtenida por la aplicación del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional con la implementación de la «Foreign Account Tax Compliance Act-FATCA» (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (CRS) o, en el ámbito de la Unión Europea, la intercambiada al amparo de la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014 (conocida como DAC 2), que modifica la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa.

Desde 2017, año en el que 49 jurisdicciones realizaron el primer intercambio de información CRS (DAC2 para los Estados miembros de la Unión Europea), se han continuado incorporando nuevos países y jurisdicciones, hasta alcanzar la cifra de 108 jurisdicciones comprometidas a intercambiar información en 2021, número que va aumentando paulatinamente cada año. A ello hay que sumar los intercambios de información de cuentas financieras realizados al amparo del Acuerdo entre el Reino de

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA).

Con el objeto de asegurar que las jurisdicciones participantes cumplen con el estándar, el Foro Global durante 2021 ha consolidado su sistema de evaluación a las jurisdicciones de forma que, además de evaluar el intercambio internacional previa petición, esta evaluación se va a extender también al intercambio automático de información sobre cuentas financieras con el objeto de valorar si, en las jurisdicciones participantes, todas las instituciones financieras obligadas a declarar efectivamente comunican la información, si se declaran todas las cuentas financieras incluidas en el ámbito del CRS y si las instituciones financieras tienen incorporados correctamente los procedimientos de diligencia debida al objeto de determinar la identidad y el país de residencia de los titulares y de las personas que ejercen el control de las cuentas financieras, así como si el intercambio de información se efectúa por los países y jurisdicciones de forma completa en tiempo y forma.

En este punto, cabe destacar la modificación que se ha incorporado en el modelo 289 (CRS) para tratar de acreditar y controlar la aplicación y el cumplimiento de las normas de diligencia debida establecidas en CRS para todas las instituciones financieras obligadas a informar de cuentas financieras. Esta modificación se ha producido en virtud del Real Decreto 366/2021, que a su vez modifica el Real Decreto 1021/2015 para recoger la obligación de presentación del modelo 289 incluso en los casos de inexistencia de cuentas a informar por parte de la institución financiera obligada a declarar. En estos casos, deberá presentarse una declaración en la que el contenido reflejará que no existen cuentas que comunicar. Para ello, la Agencia Tributaria habilitará, además del servicio web ya existente, un formulario simplificado para poder presentar la declaración sin cuentas que comunicar.

Todo ello determina que la Agencia Tributaria debe continuar desarrollando actuaciones con las instituciones financieras tendentes al correcto cumplimiento y control por parte de las mismas de la diligencia debida que establece el CRS.

Una vez culmine el proceso de evaluación, en el año 2022 el Foro Global asignará las primeras calificaciones a los países y jurisdicciones que participan en el intercambio CRS y esta evaluación continuará realizándose con el objetivo de que se mantenga y continúe mejorando la calidad de la información sobre cuentas financieras con el objetivo final de lograr una información completa y veraz.

4. Prevención en materia de Aduanas e Impuestos Especiales.

La introducción de mercancías procedentes de terceros países, junto con la obligación de pago de los derechos de importación, está sujeta a otras condiciones asociadas a la seguridad y protección de los ciudadanos y que tienen importancia creciente en la actividad aduanera en los países de nuestro entorno socioeconómico, en los que se produce una progresiva reducción de los aranceles exigibles pero una mayor exigencia en cuanto a las condiciones que han de cumplir las mercancías para que puedan ser importadas, evitando circunstancias potencialmente peligrosas para la salud de los consumidores o el medio ambiente.

Con el fin de garantizar adecuados niveles de protección y seguridad, la aduana española inició hace años el camino hacia la implantación de mecanismos informáticos que permiten una mejor coordinación con otros servicios de inspección que actúan en las aduanas. Durante el año 2022, tras la consolidación del uso de las pre-declaraciones aduaneras y la implantación del pre-despacho de dichas declaraciones, se continuará trabajando en la mejora del sistema y de la coordinación con el resto de autoridades afectadas utilizando, en la medida de lo posible, herramientas informáticas, anticipando el control y reduciendo en gran parte los costes del despacho de mercancías.

En paralelo, se continuará trabajando a nivel europeo en el diseño de la Ventanilla Única Europea, que permitirá conectar a las autoridades aduaneras de todos los Estados miembros con las diferentes bases de datos europeas en que se gestionan licencias y certificados requeridos para los distintos regímenes aduaneros.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

La normativa de la Unión Europea establece la liquidación de los derechos de importación por parte de las autoridades aduaneras a partir de la presentación de una declaración por el operador, sobre la que la aduana puede realizar las comprobaciones necesarias para garantizar que el importe de los derechos se ajuste a las disposiciones vigentes, a cuyo fin debe realizar un proceso de análisis de riesgo de las declaraciones aduaneras eficaz que permita identificar las operaciones sospechosas y determinar la acción de control adecuada en cada caso.

Así, las actuaciones de control en el recinto aduanero se dirigen a evitar actividades irregulares organizadas para la reducción o eliminación de la tributación. Además, representan una importante herramienta para el fomento del cumplimiento voluntario, al permitir que los operadores ajusten su actuación en aquellos casos en los que puedan concurrir errores en la confección de sus declaraciones, traduciéndose todo ello en una reducción del fraude aduanero. Obviamente, estas actuaciones de control en recinto deben complementarse con comprobaciones a posteriori, buscando siempre el necesario equilibrio entre la facilitación del comercio que toda Administración moderna debe procurar y un nivel de control adecuado, seleccionando tanto el nivel como el momento en que los controles deben ser realizados para su mayor eficacia.

Durante el año 2022 continuará la mejora del sistema de análisis de riesgo a fin de concentrar los controles en recinto en las operaciones más sospechosas o de más difícil control a posteriori. En particular, se prestará especial atención a las empresas que comiencen su actividad importadora, incluyendo en su caso labores de información con el objeto de garantizar el cumplimiento voluntario.

Los controles en los recintos aduaneros juegan, en consecuencia, un papel clave, tanto para garantizar la correcta liquidación de los tributos correspondientes como para evitar la entrada de mercancías que puedan suponer riesgos para los ciudadanos y, por ello se realizarán, entre otras, las siguientes actuaciones:

a) Refuerzo de las actuaciones de control de la importación y exportación de mercancías sujetas a controles adicionales, cuando no a prohibiciones específicas, como alimentos, medicamentos, equipos de protección individual, material radiactivo, productos o residuos peligrosos, precursores de estupefacientes, material de defensa y de doble uso, mercancías falsificadas, especies de la fauna y flora silvestres en peligro de extinción amparadas por el Convenio CITES, etc.

Para ello, se utilizarán técnicas de análisis de riesgo y se efectuarán reconocimientos físicos de las mercancías o mediante escáneres.

b) Control de las declaraciones aduaneras y de los elementos de las mismas con incidencia directa en la liquidación de los tributos asociados a la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión Europea, con especial seguimiento de la declaración de valores en aduana llamativamente bajos, la realización de verificaciones físicas y documentales que aseguren la correcta clasificación arancelaria de la mercancía a efectos de la aplicación de los derechos de importación o, en su caso, de los derechos antidumping que puedan proceder, la comprobación de la correcta aportación de los documentos necesarios para acogerse a preferencias arancelarias y exenciones o reducciones de los derechos antidumping, la utilización de las franquicias aduaneras y fiscales tanto en relación con las mercancías transportadas por viajeros como en los envíos entre particulares efectuados por vía postal o a través de empresas de mensajería, las operaciones de comercio electrónico, la adecuación de las declaraciones a las informaciones arancelarias vinculantes, las declaraciones de exportación cuyo contenido puede implicar la liquidación de derechos arancelarios y el control de la correcta aplicación de regímenes aduaneros especiales como el perfeccionamiento, la importación temporal o el destino final.

También en el ámbito preventivo, la Intervención de Impuestos Especiales, como en años previos, continuará con el control específico del movimiento y existencias de productos en fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, en relación con los Impuestos Especiales de Fabricación.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

La aplicación de novedades normativas en Impuestos Especiales influirá de forma decisiva en el control de las unidades de Intervención. La tarea de estas unidades se centrará en asegurar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y en asegurar el cumplimiento de las novedades normativas con respecto a la obligación de llevanza de los libros de Contabilidad de Existencias de los productos objeto de los Impuestos Especiales, y en su caso, las materias primas empleadas en su obtención, que deberá ser realizado a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, mediante el suministro electrónico de los asientos contables, tal y como determina la Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre.

Ello supone, no solo programas informáticos adaptados para la llevanza electrónica de los libros de Contabilidad de Existencias, sino que el control por parte de las unidades de intervención será realizado a través de los mensajes electrónicos generados por parte de los operadores, lo que permitirá el control de los productos en tiempo real respecto a los establecimientos de Impuestos Especiales para los que es de obligado cumplimiento el nuevo sistema de llevanza de libros.

5. Fomento de la educación cívico-tributaria.

La Agencia Tributaria considera que uno de los puntos de partida en la lucha contra el fraude ha de ser la educación cívico-tributaria, en el convencimiento de que puede servir para incidir en el comportamiento tributario de los futuros contribuyentes. Por ello, se pretende avanzar en el desarrollo de acciones en el ámbito educativo que fomenten un mejor entendimiento de la necesidad de que toda la sociedad contribuya al sostenimiento del bien común.

Así, durante 2022 se potenciarán las acciones de formación en centros educativos, universidades y centros de profesorado en el marco del programa de educación cívico-tributaria, el desarrollo del concurso nacional para centros escolares, la firma de nuevos protocolos con universidades que permitan, entre otras acciones, la impartición de charlas sobre la materia en las mismas, así como cualquier otra actuación que posibilite un mejor entendimiento del hecho fiscal por los más jóvenes, lo cual redundará en el objetivo último de la Agencia Tributaria, la mejora del cumplimiento voluntario.

6. Otras actuaciones preventivas.

Igualmente se consideran de gran relevancia las actuaciones de naturaleza preventiva tendentes a garantizar las bases tributarias y a ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes. Así, se prevé continuar, en línea con años anteriores, con la política de fomento de los Acuerdos Previos de Valoración en materia de precios de transferencia y reparto de costes o beneficios, tanto de carácter unilateral como, particularmente, los de carácter bilateral y multilateral, en sintonía con lo que sucede en países de nuestro entorno. Con este tipo de actuaciones se pretende dar certidumbre a las relaciones jurídico-tributarias internacionales evitando costosas actuaciones inspectoras y futuras controversias, no sólo con los contribuyentes en sede de Tribunales, sino también con las Administraciones de otros países a través del sistema de resolución de discrepancias por medio de los procedimientos amistosos, garantizando así una tributación acorde con el principio de libre competencia.

En el caso concreto de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, la gestión de la práctica totalidad de los mismos se centraliza en personal especializado, con lo que se facilita una mayor homogeneidad en los criterios aplicados, así como una mayor eficiencia administrativa.

En este terreno, la Administración tributaria española está trabajando con el resto de miembros de la comunidad internacional en la búsqueda de iniciativas que permitan mejorar el desarrollo de estos procedimientos y, en particular, las tendentes a la agilización de la resolución de los acuerdos previos de valoración bilaterales y multilaterales, en la medida en que lo permitan los recursos disponibles.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

En el ámbito aduanero continuarán los trabajos de aplicación de los procedimientos simplificados y la tramitación de las correspondientes autorizaciones por parte de las autoridades aduaneras. En particular, en el ámbito financiero, destacan las relacionadas con la determinación del valor en aduana y en especial en los ajustes por precios de transferencia, acuerdos de licencia y demás acuerdos contractuales habituales en la operativa de las grandes empresas y grupos multinacionales.

III. La investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero

Los objetivos estratégicos de la Agencia Tributaria pivotan en torno al refuerzo de la asistencia y de la prevención del fraude fiscal e intensificación de las actuaciones de control sobre el fraude tributario y aduanero más complejo, con el fin de fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Por lo que se refiere al refuerzo de la asistencia y prevención del fraude, la digitalización de la sociedad en su conjunto y de la actividad económica en particular está produciendo importantes modificaciones en la forma de organizar el trabajo de las grandes organizaciones y, especialmente, en lo que se refiere a la economía y la empresa. Por ello la Agencia Tributaria, desde hace varios ejercicios, viene trabajando en mecanismos tales como la implantación de libros registro estructurados de IRPF e IVA de forma predefinida que permitan una gestión más sencilla de las obligaciones tributarias, la prohibición del uso de sistemas de procesamiento de la información empresarial que permitan la ocultación de las ventas verdaderas de una actividad, o la atención específica a la actividad de las plataformas de Internet dedicadas a la intermediación o venta directa de bienes o servicios.

La actividad digital y el comercio electrónico son, en definitiva, ámbitos emergentes de actuación sobre los que combinar los mecanismos ya citados en estas directrices como: la obtención de información, la sistematización y análisis de la misma, la ejecución de actuaciones específicas o el impulso de la colaboración nacional e internacional para actuar sobre un mundo, el digital, en constante proceso de cambio y evolución.

Estas actuaciones de asistencia, obtención de información y análisis se complementan con otras actuaciones también de carácter preventivo. Así, en 2022, después del paréntesis causado por la pandemia, está previsto dar continuidad a los planes de visitas, diseñados específicamente para incentivar el cumplimiento voluntario por parte del sector del pequeño empresariado evitando, en la medida de lo posible, cargas fiscales indirectas para ellos derivadas de los procedimientos de comprobación inspectora. Las aproximaciones al análisis de los comportamientos fiscales apuntan a concluir que la mayor parte de los obligados tributarios toman sus decisiones tratando de cumplir con sus obligaciones, pese a que puedan cometer errores o están mal informados. Se trata, por consiguiente, de ofrecer a estos obligados tributarios la oportunidad de mejorar su comportamiento fiscal, incluso de forma extemporánea, evitando, en su caso, procedimientos administrativos de control e incentivando el cumplimiento voluntario.

Se pretende así consolidar nuevas técnicas de trabajo, más eficientes y menos gravosas para el obligado tributario, que aúnen la asistencia y el control, favoreciendo que sean las decisiones voluntarias de los propios contribuyentes adoptadas con la debida información, y no necesariamente los procedimientos administrativos, las que determinen su mejora en el cumplimiento fiscal. Por ello, durante el año 2022, se va a reincidir en una técnica novedosa de trabajo, basada en los principios de la OCDE conocidos como «Behavioural Insights», consistente en complementar el plan extensivo anual de visitas a determinados sectores empresariales con la emisión de un número de cartas aviso dirigidas a aquellos contribuyentes, de los sectores elegidos, que incurran en determinados parámetros de riesgo de incumplimiento cuando se observe que dichos parámetros se vienen manteniendo de forma continuada a lo largo de los últimos ejercicios.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

Las cartas aviso pretenden transparentar informaciones disponibles para la Agencia Tributaria que apuntan a la existencia potencial de riesgos de incumplimiento. De esta forma, determinados contribuyentes conocerán la valoración que de su comportamiento fiscal realiza la Inspección de Hacienda y podrán, a decisión propia, o bien explicar que las informaciones que han determinado esa valoración no son correctas, o bien directamente proceder a rectificar su situación fiscal, especialmente en relación con las autoliquidaciones siguientes, obviando así costosos procedimientos de comprobación. Para esta finalidad, se analizarán una pluralidad de parámetros de tipo financiero y de economía de la empresa, incluyendo entre ellos aspectos contables declarados y otros datos del rendimiento de la actividad o de generación de flujos de tesorería externos a la propia contabilidad, así como signos externos obtenidos de terceros.

Resulta evidente que en la fase de selección se prestará especial atención a los casos en los que los indicios de incumplimiento se presenten con una mayor claridad, por lo que la función de información al contribuyente debe complementarse con un adecuado análisis y, en su caso, selección e inmediata inspección de aquellos contribuyentes cuyos ratios sean anormalmente bajos.

En 2022 se impulsará la creación de un área de coordinación de análisis de riesgos y selección en el ámbito de Gestión Tributaria que integrará una visión sistemática y unificada de la asistencia al contribuyente y el control. Esta área coordinará el diseño del análisis de riesgos de las diferentes figuras impositivas y contará con la participación de las diferentes Dependencias Regionales de Gestión tributaria, en colaboración con el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Con el objeto de lograr un adecuado desarrollo del Plan de Control Tributario y Aduanero y garantizar la máxima eficacia en la lucha contra fraude fiscal, se utilizará cuando sea preciso el mecanismo de la «extensión de competencias».

Los artículos 84 de la Ley General Tributaria y 59 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, remiten en esta materia a las normas de organización específica, que serán las que fijen la atribución de la competencia y la posibilidad de que, en supuestos concretos, se puedan realizar actuaciones fuera del ámbito competencial habitual del órgano del que dependan. Estas normas de organización son la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias, y la Resolución de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Conforme a lo establecido en las mismas, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar la extensión de las competencias de los órganos inspectores de una Delegación al ámbito de otras Delegaciones, oídos los Delegados afectados.

A través de este mecanismo se persigue un doble objetivo: por un lado, asegurar el tratamiento más homogéneo de aquellos riesgos fiscales que lo merezcan, cualquiera que sea el lugar en el que se detecten, permitiendo una mayor eficiencia de los recursos del área de Inspección de la Agencia Tributaria, y, por otro lado, mejorar el control de actividades económicas realizadas en un determinado territorio cuando los contribuyentes tengan formalmente en otro su domicilio, asegurando por último el control de los cambios de domicilio ficticios que son aquellos realizados exclusivamente con el objeto de obtener un ahorro fiscal.

El desarrollo de estas actuaciones y procedimientos tributarios se realizará asegurando la menor carga fiscal indirecta para los obligados tributarios, empleando para ello, cuando así se acuerde, las técnicas digitales a las que se refiere el artículo 99.9 en relación con el 151.1.e), ambos de la LGT.

En este contexto de digitalización de las actividades administrativas en el que se mueve la Agencia Tributaria, 2020 fue el año en el que se empezó a utilizar un sistema informático que permite interactuar a los obligados tributarios y a sus representantes o asesores con la Inspección sin necesidad del desplazamiento físico a la sede del órgano

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

inspector actuante o sistema de Visita Virtual (VIVI). Durante el año 2021, este sistema informático se consolidó. Las diligencias de constancia de hechos que habitualmente se utilizan en los procedimientos de comprobación inspectora, junto con una conexión por vídeo, han ayudado a que los procedimientos avancen dentro de los plazos establecidos por la Ley General Tributaria. En ese mismo año se empezó a utilizar este sistema informático en la firma de las actas de inspección. Durante el año 2022 el uso de este sistema informático VIVI se consolidará también para la firma de las actas, haciendo del mismo un sistema recurrente de interrelación con el obligado tributario o sus representantes, entendido como una vía para «acercar» a los contribuyentes a la oficina encargada de la tramitación administrativa, ahorrando costes y tiempo al evitar los desplazamientos a la sede física de la misma. El sistema será complementario del sistema tradicional de naturaleza presencial, pudiendo incluso, extenderse dicho sistema informático a otras áreas.

El empleo de sistemas informáticos que permiten y facilitan la alteración de los registros contables de todo tipo, será en 2022 objeto aún de mayor atención y control si cabe que en ejercicios previos, extendiéndose estas labores de control a la fabricación, producción y comercialización de los mismos en el marco del desarrollo reglamentario de esta materia previsto tras la ley del fraude de 2021. El uso de este software de doble uso en beneficio del fraude ha conllevado una modificación normativa que tiene como finalidad erradicar estas prácticas fraudulentas (incorporación por Ley 11/2021 del apartado j) al artículo 29.2 de la LGT y nuevo artículo y 201.bis de la LGT). La comprobación de los sistemas para asegurar que reúnen los requisitos de integridad, conservación, trazabilidad y legibilidad de los registros tributarios, la interdicción de interpolaciones, omisiones o alteraciones ilegítimas de las que no quede la debida anotación en los sistemas, será una prioridad. En el contexto de una estrategia claramente preventiva, se tratará también de alcanzar esos objetivos trabajando conjuntamente con asociaciones de empresas especializadas en el desarrollo o comercialización de software de gestión, como forma de evitar que se desarrollen, difundan, comercialicen, descarguen o usen en el ámbito empresarial sistemas que permitan la supresión de ventas contraviniendo las disposiciones legales o reglamentarias tributarias.

En 2022 la Agencia Tributaria continuará las comprobaciones de aquellos sectores o modelos de negocio en los que se aprecien altos niveles de economía sumergida, así como, de aquellos entes, con o sin personalidad jurídica, que han sido utilizados como instrumento de fraude tributario.

Asimismo, va a continuar la tarea de comprobación respecto de contribuyentes que han consignado reiteradamente en sus declaraciones bases imponibles negativas a compensar y deducciones pendientes de aplicar en el Impuesto sobre Sociedades. El incremento de dichos saldos y el riesgo que ello implica de minoración indebida de tributación en ejercicios futuros hace necesario verificar con mayor intensidad la procedencia de los mismos.

A lo largo de estos últimos años se ha desarrollado por parte del área de Inspección de la Agencia Tributaria un proceso de recuperación de información automatizado para el conocimiento de los motivos por los que se efectúan las regularizaciones de los obligados tributarios inspeccionados. Con este proceso se ha conseguido un mayor seguimiento de las actuaciones de Inspección, siendo posible conocer, además de la cantidad regularizada, la relevancia cualitativa de los conceptos regularizados.

El uso completo de la información que se deriva del análisis de los motivos de regularización ya se ha consolidado en el año 2021, siendo un elemento clave dentro del marco de la estrategia global de la planificación tributaria, permitiendo obtener información estructurada de los principales impuestos del sistema tributario español así como de las materias de riesgo específicas, como, por ejemplo, el conocimiento de los motivos que llevan a la regularización de los obligados tributarios en materia de fiscalidad internacional y precios de transferencia.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

En 2022, ya con datos reales, a partir del análisis del resultado de los motivos de regularización del año 2021, se avanzará en la valoración de las acciones de control, utilizándose los mismos en las labores de planificación, orientándose los programas, perfiles o riesgos de mayor interés para reducir los incumplimientos más relevantes.

Por último, la finalidad de la Agencia Tributaria no debe quedarse únicamente en la regularización de los incumplimientos y en que las cuotas defraudadas sean ingresadas, sino también en la obtención a medio plazo de unos niveles óptimos de cumplimiento tributario por parte del conjunto de los contribuyentes. Para ello, procede realizar un análisis completo de los resultados de las actuaciones de control y de los efectos que estas inducen sobre el comportamiento fiscal de los contribuyentes, en orden a conseguir que las regularizaciones tributarias se conviertan en una herramienta adicional a la hora de conseguir una mejora en el cumplimiento voluntario de aquellos.

Se pretende culminar en 2022 la estandarización y estructuración de los mecanismos de medición de los resultados indirectos o inducidos de las actuaciones desarrolladas por la Agencia Tributaria, lo que conducirá a su integración en los sistemas automáticos de seguimiento de los objetivos corporativos.

En este mismo sentido, y con el fin de consolidar los cumplimientos voluntarios, se reiterarán actuaciones de comprobación en el caso de que no se haya consolidado un cambio de comportamiento del contribuyente o personas de su entorno familiar o económico tras la oportuna regularización de incumplimientos en un procedimiento previo.

Las líneas de actuación prioritaria serán las siguientes:

1. Fuentes de información y avances tecnológicos en el análisis de riesgos.

Una de las principales fuentes de información con que cuenta la Agencia Tributaria es la obtenida durante la ejecución del Plan Nacional de Captación de Información que cada año define, impulsa y coordina la Oficina Nacional de Investigación del Fraude. En este Plan se incluyen tanto programas de ejecución centralizada como programas desarrollados de forma descentralizada por las dependencias regionales de Inspección.

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE continúa avanzando en la mejora de la transparencia y del intercambio de información para fines fiscales y, por tanto, en la implementación del Estándar Internacional de Transparencia que, junto con el intercambio internacional de información previa petición, también incluye al intercambio automático de información sobre cuentas financieras («Common Reporting Standard - CRS»).

La Agencia Tributaria continúa intercambiando información sobre el denominado «Informe País por País» («Country by Country reports - CBC») que forma parte del Proyecto OCDE/G20 para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios («Base Erosion and Profit Shifting - BEPS»). En el ámbito de la Unión Europea, el intercambio automático de esta información se realiza en virtud de la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016 (conocida como DAC 4), que modifica la Directiva 2011/16/UE. A partir del primer intercambio que tuvo lugar en junio de 2018, se ha continuado todos los años posteriores con el intercambio de estos informes, figurando ya incorporada esta información consolidada a los trabajos de análisis de riesgos dirigidos a la detección de prácticas de erosión fiscal que deban ser combatidas de acuerdo con los nuevos estándares internacionales derivados del citado proyecto BEPS.

A ello habrá que añadir durante este año la información relativa al cumplimiento del requisito de actividad sustancial recibida en el año 2021 en virtud del nuevo intercambio impulsado por el Foro de prácticas fiscales perjudiciales de la OCDE, en el marco del mencionado proyecto BEPS.

Por otra parte, si bien en 2020 se comenzó a recibir información sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, de acuerdo con la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, conocida como DAC 6, ha sido en 2021 cuando este intercambio automático de información se ha generalizado entre los Estados miembros. De esta forma se dispone de información sobre los mecanismos que afecten a residentes en España, declarados en cualquier Estado miembro de la Unión Europea por el intermediario que facilite dichos mecanismos y, en determinados supuestos, por el propio contribuyente interesado. Esta nueva fuente de información contribuirá a una mayor transparencia, facilitando tanto la prevención como la corrección de comportamientos evasores o elusivos sustentados en este tipo de mecanismos.

Adicionalmente, el 4 de marzo de 2021 entró en vigor el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, hecho «ad referendum» en Madrid y Londres el 4 de marzo de 2019, que amplía el intercambio de información ya existente incorporando una cooperación reforzada, una vez producido el BREXIT.

Todos estos nuevos intercambios automáticos internacionales de información unidos a otros ya consolidados como el intercambio de rentas al amparo de la Directiva 2011/16/UE o la información sobre «tax rulings», complementados con los tradicionales intercambios internacionales previa petición, conforman un escenario en el que la información con transcendencia tributaria fluye entre las diversas Administraciones tributarias eliminando algunas de las barreras con las que cuentan, posibilitando de este modo que se incorpore información disponible en el extranjero y que hasta el momento no era accesible.

Por último, cabe añadir que en el ejercicio 2022 se desarrollarán reglamentariamente las nuevas obligaciones de información sobre monedas virtuales introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio. En consecuencia, se aprobarán también las Órdenes Ministeriales correspondientes que regulen los modelos referidos a dichas obligaciones de información. Previsiblemente, la primera información sobre estos activos virtuales estará disponible en 2023 respecto del ejercicio 2022. Esta información sobre el ejercicio 2022 permitirá contar con información adicional en datos fiscales.

No cabe duda de que estos avances redundan en una mejora de la calidad de la información intercambiada por lo que en la actualidad se cuenta con diversas fuentes fiables y periódicas de información sobre rentas, activos, actividades, acuerdos, mecanismos, tributación, etc. que se sitúan u obtienen en el extranjero, información que, contrastada con las fuentes internas de información, constituye una herramienta eficaz para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el año 2021 se ha implantado la aplicación Disponibilidad de Información Pública (DIP). Esta aplicación permite conocer determinadas fuentes de información con trascendencia tributaria a nivel internacional que están disponibles en cada uno de los países que forman parte de este proyecto, en la medida que estos datos son de acceso público. En el 2022 se consolidará el uso de la misma.

2. Control de tributos internos.

A. Actuaciones de comprobación.

A.1 Grupos multinacionales, grandes empresas y grupos fiscales. Dentro de las actividades previstas en el año 2022 para la consecución del objetivo general de la Agencia Tributaria en relación con los grupos multinacionales y las grandes empresas se evaluarán con un mayor nivel de prioridad, en general, los riesgos fiscales de aquellos contribuyentes que pertenezcan a los sectores de actividad que hayan sido menos perjudicados por un entorno económico fuertemente condicionado por los efectos del COVID-19. Ello no debe impedir que se continúe efectuando la revisión del cumplimiento de las obligaciones fiscales del conjunto de los contribuyentes y de aquellos riesgos que se pongan de manifiesto mediante los sistemas de detección de riesgos antes citados, bien porque determinados obligados tributarios individualmente hayan logrado mantener

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

su situación económica con mejor éxito que sus directos competidores, bien porque los riesgos antiguos que arrastren aconsejen su comprobación.

Es indudable que la actividad económica se está desarrollando bajo unos parámetros de enorme complejidad, pero no debemos olvidar que las comprobaciones tributarias de ejercicios anteriores, que se encuentren dentro del periodo de prescripción que establece la normativa en vigor, deben ser analizadas para evitar que se puedan consolidar supuestos de irregularidades o malos incumplimientos de la normativa aplicable.

Es preciso por ello combinar las especiales situaciones de dificultad de liquidez que puedan existir actualmente, con la obligación de comprobar la correcta cumplimentación de las obligaciones tributarias de ejercicios anteriores a la crisis derivada del COVID-19.

Las comprobaciones de las entidades incluidas en este grupo deben velar por la efectiva aplicación de todo el conjunto de normas antiabuso actualmente existente, como las relativas a la limitación de la deducibilidad de gastos financieros o a las asimetrías híbridas, por citar algunas de carácter interno, y también aquellas tendentes a evitar los abusos de los Convenios fiscales.

Los controles simultáneos y las inspecciones coordinadas son instrumentos que tendrán presencia en el Plan de 2022, tras los resultados obtenidos en ejercicios anteriores permitiendo continuar en busca de una mayor eficacia administrativa, así como de una reducción de los costes de cumplimiento de los contribuyentes. Estos controles permiten la obtención de mejor información, necesaria para el adecuado control de los grandes grupos multinacionales, a la par que facilitan la coordinación con otros países, reduciendo el riesgo de futuras controversias.

A través de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, en 2021 se ha llevado a cabo la mejora del marco jurídico comunitario en lo que se refiere, en particular, a las inspecciones conjuntas («Joint Audits»), reforzando de este modo las actividades de cooperación administrativa entre Estados miembros, lo que constituye un incentivo al mayor desarrollo de esta forma de actuación de control multilateral.

Asimismo, mantienen su importancia estratégica para mejorar la neutralidad impositiva internacional los Procedimientos Amistosos («MAP», por sus siglas en inglés: «Mutual Agreement Procedure»), que siguen manifestándose como un mecanismo eficiente de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una, o de ambas, pueda producir una doble imposición no conforme con el Convenio Fiscal suscrito entre ambos Estados. Este mecanismo de solución internacional de controversias, ya sea el regulado por la Unión Europea en el Convenio de Arbitraje 90/436/CEE, ya el convenido por los propios Estados con países terceros por medio de la redacción del artículo 25 de los CDI ratificados al amparo del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, asegura un adecuado nivel de seguridad jurídica a las empresas y ha crecido muy significativamente en los últimos años, considerándose la principal vía internacional para la resolución de este tipo de controversias.

A los mecanismos de resolución de conflictos indicados, se ha unido en 2021 el derivado de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, reforzándose así las opciones disponibles para resolver las disputas que puedan surgir entre Estados miembros de la Unión Europea y eliminar la doble imposición.

La Agencia Tributaria contribuye a facilitar la difusión de las posibilidades de acceso a todos estos mecanismos, ampliando la información que al respecto proporciona a todos los contribuyentes a través de Internet.

En relación con las actuaciones directas de comprobación, es conveniente incidir decididamente en la fase de análisis de riesgos y selección de casos a comprobar para optimizar el uso de los recursos especializados que esta actividad consume.

En 2022 se aplicará plenamente el nuevo sistema automatizado de análisis de riesgos en precios de transferencia basado en todo el conjunto de información disponible sobre operaciones vinculadas con el que actualmente cuenta la Administración tributaria, haciendo un uso efectivo tanto del conjunto de información obtenida internamente como de aquella a disposición de la Inspección como consecuencia del proyecto BEPS, tanto en el ámbito de la OCDE como en el de la Unión Europea.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

Este sistema automatizado de análisis de riesgos se actualiza periódicamente para incorporar nuevas fuentes de información a medida que se dispone de ellas.

También en el ámbito del análisis de riesgos de multinacionales, se continuará con la participación en el programa de valoración multilateral del riesgo realizada en el marco del denominado programa ICAP (por sus siglas en inglés: «International Compliance Assurance Programme») y con el examen de los informes de transparencia previstos en el Código de Buenas Prácticas Tributarias, a través del cual se contestan también aquéllas dudas que plantean las empresas adheridas a dicho Código en relación con la aplicación de los tributos.

Con todo ello se pretende conseguir el doble objetivo de aliviar los costes de cumplimiento de los contribuyentes con menor riesgo e incrementar las actuaciones de comprobación en las grandes empresas con potenciales contingencias fiscales más relevantes.

Por lo que se refiere a las actuaciones directas de control que se desarrollan por las distintas Dependencias de Inspección, tanto de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes como de Delegaciones Especiales, los funcionarios especializados de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional seguirán desempeñando un papel dinamizador, colaborando directamente en las comprobaciones de grandes empresas en materia de fiscalidad internacional y emitiendo criterios para homogeneizar la actuación de dichas Dependencias. De este modo, el desarrollo de las actuaciones de comprobación sobre grupos multinacionales estará guiado, en los temas de mayor trascendencia y complejidad, por expertos en materia de fiscalidad internacional con la finalidad de hacer un uso eficiente del conocimiento, de lograr un tratamiento homogéneo de situaciones similares y de garantizar unos elevados estándares de calidad en esas actuaciones.

Las principales áreas sobre las que versarán las actuaciones, sin perjuicio de las adaptaciones a la evolución de los niveles de riesgo que se puedan producir durante el ejercicio, se pueden resumir en las siguientes:

a) Medidas antielusión. Uno de los resultados más tangibles del proyecto G20/OCDE sobre erosión de bases imponibles y deslocalización de beneficios (proyecto BEPS) ha sido el reforzamiento, a nivel global, de las medidas antielusión, tanto de carácter interno como internacional. Estas medidas se despliegan sobre un conjunto variado de materias, tales como las denominadas asimetrías híbridas, la transparencia fiscal internacional, la deducibilidad de los gastos financieros o el abuso de los Convenios fiscales.

La entrada en vigor del Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales está permitiendo implantar de modo progresivo todas aquellas medidas derivadas de los trabajos del proyecto BEPS que requieren la modificación de Convenios internacionales.

Con ellas se pretende evitar que la interacción de determinadas cláusulas de los Convenios fiscales, junto con determinadas normas nacionales, posibilite situaciones de doble no imposición y de elusión fiscal.

En el ámbito de la Unión Europea, las recomendaciones de la OCDE en el terreno de las medidas antiabuso se impulsaron a través de la Directiva (UE) 2016/1164 (Directiva ATAD), cuyas previsiones se van incorporando paulatinamente a nuestro ordenamiento interno, como ha ocurrido señaladamente a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que incluye y adapta diversas normas dirigidas a frenar y erradicar conductas elusivas.

También la jurisprudencia comunitaria ha contribuido al reforzamiento en la aplicación de medidas antiabuso, al declarar como principio general del derecho de la Unión la prohibición de prácticas abusivas, clarificando los supuestos de utilización de la cláusula del beneficiario efectivo y de medidas antiabuso generales o específicas en relación con la aplicación de las exenciones de determinados pagos de dividendos, intereses y cánones a no residentes.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

Las actuaciones de inspección velarán por la aplicación efectiva de dichas normas cuando la mera existencia de las mismas no haya sido suficiente para eliminar las conductas elusivas.

b) Precios de transferencia y operaciones transnacionales. La internacionalización e integración de la actividad económica a nivel mundial han dado lugar a que las operaciones vinculadas internacionales tengan una importancia sustancial en la economía actual. Ello unido al riesgo fiscal inherente a este tipo de operaciones hace que se trate nuevamente de un ámbito prioritario para las actuaciones inspectoras en 2022.

La Agencia Tributaria ha venido intensificando progresivamente su actividad de gestión y control sobre los precios de transferencia de grupos multinacionales en los últimos años, desarrollando un número creciente de comprobaciones inspectoras, incluyendo controles realizados simultáneamente con otras Administraciones tributarias, así como procedimientos amistosos de resolución de controversias y acuerdos previos de valoración que inciden en este ámbito.

Cada uno de estos procedimientos tiene sus propios objetivos y cauces de desarrollo, si bien, desde la perspectiva del contribuyente, todos ellos inciden sobre la misma realidad que, en suma, no es otra que su política de precios de transferencia.

Por ello, con base en la experiencia y madurez adquirida en este terreno, la Agencia Tributaria despliega actualmente su actividad en todos estos procedimientos en el marco de una estrategia común, denominada estrategia 360º en precios de transferencia que, para un contribuyente concreto, interrelaciona los distintos procedimientos que pueden afectar a sus operaciones vinculadas, y tiene como fin último evitar las controversias que pueden surgir en esta materia, asegurando el cumplimiento tributario en lo que se refiere a su política de precios de transferencia, de forma que esta se ajuste al principio de libre competencia.

En el centro de esta estrategia se sitúa el nuevo sistema automatizado de análisis de riesgos en precios de transferencia, basado en todo el conjunto de información disponible sobre operaciones vinculadas con el que actualmente cuenta la Administración tributaria, haciendo un uso efectivo tanto del conjunto de información obtenida internamente como de aquella a disposición de la Inspección como consecuencia del proyecto BEPS tanto en el ámbito de la OCDE como en el de la Unión Europea, entre la que destacan la información derivada del Informe País por País («Country-by-Country report») aprobado en desarrollo de la Acción 13 del citado proyecto BEPS, los intercambios automáticos de información sobre acuerdos unilaterales con Administraciones tributarias derivados de su Acción 5, los referidos a diversas rentas o aquellos relativos a mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, contemplados en la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, cuya transposición a derecho interno se ha realizado mediante la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, de modificación de la Ley General Tributaria, y el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, de modificación del Reglamento de aplicación de los tributos.

Dicho sistema automatizado de análisis de riesgos, unido al mejor conocimiento de los grupos internacionales y de los sectores en los que operan, en buena medida gracias a una especialización cada vez mayor en materia de fiscalidad internacional, permitirá un mejor análisis de riesgos a través de la elaboración de indicadores, índices y modelos, y de la identificación de pautas de comportamiento de alto riesgo fiscal.

En el ámbito de las declaraciones informativas, en 2022 se continuarán las campañas tendentes a verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de información sobre operaciones vinculadas que, desde 2016, deben declararse en un modelo específico (modelo 232).

En dicho ejercicio, y en este terreno, se prestará especial atención al cumplimiento de las obligaciones de documentación e información en materia de precios de transferencia, incidiendo igualmente en el análisis sustancial de la valoración de funciones, activos y riesgos contenidos en dicha documentación. Todo ello con objeto de determinar la corrección de la política de precios de transferencia de los grupos.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

Los ámbitos que, por su importancia relativa o su riesgo fiscal, continuarán siendo destacados en 2022 en precios de transferencia son: las reestructuraciones empresariales, la valoración de transmisiones o cesiones intragrupo de distintos activos, señaladamente los intangibles, y la deducción de partidas que pueden erosionar significativamente la base imponible, como los pagos por cánones derivados de la cesión de intangibles o por servicios intragrupo o la existencia de pérdidas reiteradas.

Si bien existen normas antiabuso específicas dirigidas a combatir la elusión en el ámbito de las operaciones financieras, siguen existiendo riesgos fiscales propios de las operaciones fiscalmente vinculadas de carácter financiero que también serán objeto de atención preferente en este ejercicio.

Del mismo modo, se continuarán comprobando las actividades realizadas por entidades amparadas en estructuras funcionales de bajo riesgo empresarial declarado e importante presencia en la economía, tanto en el ámbito de la fabricación como de la distribución, así como la adecuada elección de los métodos de valoración en estos escenarios y la idoneidad de los parámetros utilizados en su aplicación, como, por ejemplo, los indicadores de beneficios seleccionados o las bases de costes utilizadas.

Además, las actuaciones inspectoras en este terreno se centrarán también en aquellas situaciones en que se pueda manifestar una falta de declaración de ingresos, como las que se puedan derivar de prestaciones de servicios no reconocidas o infravaloradas, de cesiones de activos intangibles no repercutidos o de la indebida aplicación de la reducción de rentas procedentes de dichos activos. También recibirá atención prioritaria la erosión de bases imponibles causada por el establecimiento de estructuras en el exterior en las que se remansen beneficios que deben tributar en España.

c) IRNR con y sin establecimiento permanente. Sin perjuicio del esfuerzo de las normas internacionales para evitar la elusión de la figura del establecimiento permanente tras el proyecto BEPS, resulta necesario continuar prestando especial atención a la posible existencia de establecimientos permanentes no declarados, así como a la correcta atribución de resultados, incluidos los financieros, a este tipo de estructuras, para evitar situaciones de elusión consistentes tanto en la ausencia de declaración de la existencia del establecimiento, como en el cómputo de una mínima tributación no acorde a la legalidad vigente.

Además, en 2022 se configura como área de atención preferente la comprobación de la correcta declaración de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes a que están obligadas, en particular, las grandes empresas que pagan dividendos, intereses y cánones a no residentes sin establecimiento permanente en nuestro país. Asimismo, se comprobará si quien percibe dichas rentas tiene o no la condición de beneficiario efectivo al objeto de comprobar que no se produce un uso abusivo de la normativa europea que pretende facilitar la libertad de movimientos de capitales dentro del territorio de la Unión.

d) Jurisdicciones no cooperativas y regímenes preferenciales. Junto con la actividad que desde un punto de vista de política tributaria se realiza a través de la participación en los Organismos Internacionales que lideran la lucha contra estos territorios y regímenes favorecedores de conductas evasivas y elusivas, las actuaciones inspectoras velarán por la correcta aplicación de las normas anti-paraíso existentes en la normativa. Se mantendrá el foco en la identificación de estructuras y pautas de comportamiento que se beneficien indebidamente de la baja fiscalidad de este tipo de territorios y regímenes, y que puedan ser o sean replicadas o estandarizadas para el uso por parte de una pluralidad de contribuyentes.

e) Control sobre grupos fiscales y de entidades. En relación con los contribuyentes acogidos al régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades o al régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, el constante crecimiento en los últimos años del número de los grupos que optan por tributar bajo estos regímenes especiales ha sido reiteradamente recogido en la definición de la estrategia de la Agencia Tributaria.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

Es evidente que, si una parte muy significativa de las bases imponibles y de la recaudación derivada de estos tributos procede de los obligados tributarios acogidos a estos regímenes especiales, resulta especialmente aconsejable mantener el enfoque en un control tributario específico sobre la aplicación de los citados regímenes.

Se pretende con ello maximizar la eficiencia de los procesos de selección de los grupos mediante una adecuación de dichos procesos a los distintos objetivos perseguidos con las actuaciones de carácter general y con las de carácter parcial, y a las diferentes características y dimensión de los grupos en los que se aprecien perfiles de riesgo fiscal.

Se busca con ello que pueda alcanzarse un adecuado equilibrio en el control de todos los grupos que tributan bajo estos regímenes especiales, con independencia de su tamaño y dimensión, pero evitando, del mismo modo, que la posible ubicación en uno u otro territorio por parte de la entidad representante del grupo pueda condicionar artificialmente el desarrollo de las competencias de control propias de la Administración tributaria.

Por todo ello, junto con el control que se desarrolla respecto de los grupos fiscales del Impuesto sobre Sociedades que tienen una mayor dimensión y estructura, la creciente y reiterada existencia de numerosos grupos en el censo de contribuyentes acogidos al régimen de consolidación fiscal que no responden a los comentados parámetros de dimensión y estructura aconseja que las actuaciones de control sobre los grupos continúen extendiéndose también a grupos fiscales con características particulares que exigen adaptar a las mismas los procedimientos de control, de manera que pueda alcanzarse un tratamiento más homogéneo del control de todos los grupos fiscales.

En concreto se trata de controlar aquellos grupos fiscales con una reducida cifra de negocios consolidada, con un número muy limitado de entidades integrantes del grupo y en los que, en general, no existan las operaciones intragrupo que son, precisamente, las que determinan las eliminaciones propias del régimen de consolidación fiscal.

Los ámbitos prioritarios de actuación serán, entre otros, los siguientes:

− Por lo que afecta al Impuesto sobre Sociedades de los grupos fiscales, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, en particular a las bases pendientes de compensación respecto de las cuales el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de su comprobación prescribe a los diez años, en la medida en que esta compensación implica en muchos casos una minoración sustancial de la tributación por el impuesto, por lo cual resulta esencial la verificación de que tal compensación se ajusta plenamente a la norma.

− También, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los grupos fiscales, el cumplimiento de los requisitos legales exigidos para la integración de entidades en el grupo, excluyendo del mismo a aquellas que no cumplan todos los requisitos necesarios para la integración en el grupo. Este control de la composición de los grupos fiscales debe también tener como objetivo llegar a una adecuada depuración del censo de grupos, en la medida en que la exclusión de entidades del grupo, cuando afecta a la entidad dominante del grupo o a la única entidad dependiente del mismo, tiene una especial relevancia, dado que en estos supuestos el proceso de control de la composición del grupo lleva a la extinción del mismo.

− El control sobre los grupos se verá potenciado con las recientes mejoras introducidas en las herramientas de liquidación: el motor de cálculo (Sociedades Web) y el tramitador multiperiodo. El motor de cálculo va a significar una mejora en el control de los límites en la aplicación de los créditos fiscales pre-consolidación y el nuevo sistema de tramitación multiperiodo va a permitir agilizar estas liquidaciones pudiendo trabajar respecto de varios ejercicios. Con todo ello se reitera la importancia del control de arrastres de los créditos a aplicar en un determinado ejercicio, con el objetivo de controlar la correcta compensación de las bases imponibles negativas y el resto de créditos fiscales.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

− Contribuyentes que aplican el régimen del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido, con especial atención a los incluidos en la modalidad avanzada del régimen especial, utilizando para ello la información que aporta el SII, al que están obligados. A lo largo del año 2022 se desarrollará el sistema de ayuda PRE322, el cual servirá para facilitar la declaración y el análisis de la tributación de los grupos de entidades en IVA.

A.2 Análisis Patrimonial. Las especiales características de los contribuyentes con grandes patrimonios requieren el uso de mecanismos de análisis sofisticado para investigar y comprender complejos entramados financieros y societarios controlados por los mismos, lo que ha supuesto un importante esfuerzo en el desarrollo de herramientas informáticas específicas.

En los últimos años, la Agencia Tributaria ha impulsado la captación de nuevas fuentes de información, las cuales, unidas a herramientas masivas de tratamiento de datos han permitido determinar el patrimonio neto de los ciudadanos, sus flujos globales de renta y sus relaciones familiares, económicas y societarias.

Estas herramientas han hecho posible efectuar de manera sistemática análisis de riesgos tributarios. El resultado de ello se continuará reflejando en el desarrollo de expedientes de comprobación que se iniciarán en 2022 y se desarrollarían a partir de los datos obtenidos a través de los análisis mencionados, en la medida que permitan efectuar una regularización de las diferentes contingencias fiscales detectadas.

Los análisis desarrollados a través de las herramientas con las que cuenta la Administración tributaria facilitan a la inspección tributaria la ejecución de las tareas necesarias para conocer de una forma ágil y eficiente indicios, por ejemplo, de residencia, lo que permite tomar las decisiones individualizadas tendentes a desarrollar las actuaciones de control sobre obligados tributarios que declaran ser no residentes y que disponen de un nivel relevante de patrimonio o de renta.

La Oficina Nacional de Investigación del Fraude es la encargada de efectuar esta tarea de análisis, continuando con su labor de investigación de aquellas situaciones de fraude fiscal en su representación más compleja, sofisticada, organizada y de elevada cuantía.

La experiencia acumulada en esta Oficina permite poner de manifiesto la existencia de conductas extremadamente lesivas para los intereses de la Hacienda Pública, relacionadas con la simulación de la residencia fiscal fuera del territorio español, especialmente en casos de personas físicas, con la principal finalidad de obtener una tributación efectiva inferior a la debida. Estas conductas, además, pueden ir acompañadas por el despliegue de estructuras de ocultación u opacidad que permitan sustraer de la tributación tanto rentas como patrimonios en España. Se den ambas conductas conjuntamente o por separado, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude realizará actuaciones de investigación de este tipo de fraude, poniendo así en marcha los mecanismos legales, bien en vía administrativa, bien a través de la presentación de la correspondiente denuncia ante el orden penal, para cumplir el principio constitucional de contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo.

También es importante poner de manifiesto el impulso en el control del fraude fiscal asociado a los grandes patrimonios al que contribuye la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes (UCCCPR) creada en el seno de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) que, durante el año 2022, continuará las labores que le son propias, como la investigación directa sobre contribuyentes de alta capacidad económica, conocidos por sus siglas en inglés como HNWI («High Net Worth Individuals») o UHNWI («Ultra High Net Worth Individuals»), el diseño e implementación de herramientas informáticas de procesamiento de información de última generación para la detección de riesgos fiscales asociados a este tipo de contribuyentes y la traslación de dichos riesgos a las distintas Dependencias de Inspección para el desarrollo de las actuaciones pertinentes. Igualmente, la UCCCPR establecerá los correspondientes mecanismos de seguimiento de tales actuaciones, especialmente en

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

aquellos casos en que hayan detectado y remitido riesgos unidos a fraude fiscal complejo o sofisticado recurrente basado en negocios anómalos asociados a la interposición societaria instrumental, en opacidad o en utilización abusiva de regímenes fiscales preferentes.

La contribución de la ONIF a través de la UCCCPR en esta materia se encuentra muy especialmente en la incorporación a los nuevos modelos de selección de riesgos (o a las nuevas herramientas) de todas las técnicas de investigación que han ido desarrollándose en esta Oficina durante los últimos años y dirigidas a detectar el fraude fiscal asociado a la opacidad de rentas y patrimonios de alto nivel, al uso abusivo de sociedades instrumentales (bien residentes en España, o bien establecidas en territorios internacionales de riesgo) o a la utilización de instrumentos contractuales fraudulentos.

Otro de los campos en que la UCCCPR viene colaborando con otros órganos de la Agencia Tributaria es el de la búsqueda y uso de nuevas fuentes de información que puedan ser objeto de explotación masiva mediante las nuevas técnicas de gestión de datos o el de la optimización y depuración del uso de las ya existentes. En este sentido, durante 2022, la UCCCPR dedicará parte de sus esfuerzos a la implementación de herramientas para la explotación masiva de la nueva información procedente de Consejo General del Notariado, de la que dispondrá la Agencia Tributaria, y también ultimará la segunda fase la herramienta de detección automatizada de titulares reales («Ultimate Beneficial Owners - UBOs») de sociedades opacas residentes en España titulares de activos inmobiliarios residenciales de alto nivel.

A.3 Ocultación de actividades empresariales o profesionales y uso abusivo de sociedades. El impacto que la crisis económica haya podido generar o continúe generando sobre diferentes actividades empresariales y profesionales y el hecho de que determinados sectores económicos se hayan podido ver menos afectados por la misma, deben obligar a la Administración tributaria a valorar dichas circunstancias en el marco de sus procedimientos de comprobación.

Ahora bien, la experiencia viene demostrando que el efecto preventivo de actuaciones sobre un sector económico concreto y la corrección de comportamientos erróneos están permitiendo centrar los esfuerzos en los obligados tributarios reincidentes en el incumplimiento formal y material de sus obligaciones tributarias.

Continuará siendo un área de atención prioritaria la economía sumergida y se potenciarán las operaciones coordinadas de lucha contra la actividad no declarada. En este sentido, se efectuarán actuaciones tendentes a controlar aquellas entidades que no admiten pagos por medios bancarios.

Cuando se reconocen signos externos de riqueza o de determinados niveles de rentabilidad financiera inconsistentes con los indicadores de actividad que resultan poco acordes a los niveles de rentas declaradas, es indudable que es preciso abordar la tradicional tarea de investigación y, en su caso, regularización de las divergencias y contingencias fiscales de los contribuyentes afectados por éstas, aún si cabe con una mayor intensidad.

La mejora constante en las aplicaciones informáticas disponibles y la formación continua de los empleados de la Administración tributaria permiten garantizar una mayor eficacia a estas actividades de control.

Asimismo, conviene reiterar como en años anteriores que la utilización de las formas societarias y las relaciones de éstas con los socios, trabajadores, administradores o personas vinculadas con ellos, así como con otras sociedades controladas por las mismas personas, volverá a ser objeto de análisis con el fin de verificar si se está produciendo una minoración improcedente de la correcta tributación de la actividad desarrollada o una traslación de bases imponibles hacia entidades jurídicas sometidas a menores tipos.

En definitiva, la mera interposición de personas jurídicas con el fin primordial de servir como instrumento para canalizar rentas de personas físicas cuya tributación se ve reducida de modo irregular por la actual diferencia de tipos impositivos seguirá siendo objeto de seguimiento general, sin perjuicio de atender a otras irregularidades como la

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

indebida incorporación a los resultados de la actividad de gastos personales de los socios no relacionados con ésta o la inclusión entre el patrimonio societario de bienes y derechos no afectos a actividades económicas, sino más bien, destinados al uso particular o personal de los socios.

Asimismo, esta comprobación se extenderá a la interposición de personas jurídicas para remansar rentas pendientes de distribuir por parte de sociedades operativas, alcanzando dicha comprobación a la posible aplicación indebida del régimen FEAC con ocasión de las aportaciones no dinerarias de participaciones que se hayan podido efectuar.

En este sentido, se seguirá con la comprobación de aquellas entidades que han sido creadas instrumentalmente con el único fin de emitir facturas irregulares para ser deducidas por sociedades operativas.

Por todo ello, la Agencia Tributaria mantendrá, a lo largo de 2022, la ejecución de las siguientes líneas prioritarias de comprobación:

a) Presencia de la Administración en aquellos sectores y modelos de negocio en los que se aprecie alto riesgo de existencia de economía sumergida, con especial observancia del uso intensivo de efectivo como único medio de pago o su utilización por encima de las limitaciones cuantitativas legalmente establecidas.

b) Reforzamiento de la lucha contra el uso de sistemas de procesamiento de la información empresarial que, instalados especialmente en las cajas registradoras, permitan la omisión, interpolación o alteración de operaciones ocultando las ventas verdaderas de una actividad. Se controlará la obligación de que los sistemas informáticos utilizados garanticen la inalterabilidad de los registros.

Se pondrá el foco en los propios fabricantes, productores y comercializadores de estos sistemas de doble uso de procesamiento de la información, en la medida en la que continúen comercializando sistemas de software de doble uso, después de que se haya producido el correspondiente desarrollo reglamentario en esta materia.

c) Ejecución, en el entorno de aquellas actividades económicas en las que se detecte una presencia intensiva de consumidores finales, de las actuaciones de control que resulten precisas para evitar que se produzca una falta de repercusión efectiva del IVA en la última fase de la cadena de comercialización.

d) La existencia de sociedades carentes de una estructura productiva real sigue siendo un modo de facilitar la ocultación de rentas efectivamente obtenidas por personas físicas. Por ello se programarán actuaciones dirigidas a evitar el uso abusivo de la personalidad jurídica con la principal finalidad de canalizar rentas o realizar gastos personales de personas físicas, de manera que se reduzcan improcedentemente los tipos impositivos aplicables.

e) Reforzamiento de las personaciones en las sedes donde se realiza, de modo efectivo, la actividad económica para intentar acabar con todas aquellas irregularidades de carácter meramente formal y, sin duda alguna, con aquellos supuestos más graves relacionados con la obtención de ingresos ocultos, así como, en general, cualquier otro incumplimiento susceptible de regularización. Son varios los motivos que justifican este tipo de actuaciones. Uno de ellos es la eficacia que han demostrado para la detección y regularización de bolsas de fraude. Otro de los motivos es de justicia tributaria, puesto que, mediante estas actuaciones, la Administración tributaria combate conductas insolidarias de una parte muy reducida de contribuyentes que se aprovechan de la dificultad de contrastar datos sobre el volumen real de ingresos para socavar los ingresos tributarios con significativo impacto en la recaudación que financia los servicios públicos. La Administración tributaria tiene, por consiguiente, el deber de atacar estas conductas insolidarias con las herramientas jurídicas de las que el ordenamiento jurídico se dota. En este sentido, la reciente modificación que la Ley 11/2021 ha introducido en los artículos 113 y 142 de la Ley General Tributaria, así como en el artículo 8.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, ha venido a aclarar la regulación en la materia.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

f) Análisis de supuestos de sociedades vinculadas con una persona o grupo familiar con el fin de evaluar de modo conjunto las operaciones económicas desarrolladas y los efectos que, entre ellas, se puedan derivar en una minoración en las rentas o bases declaradas.

g) Análisis globales del conjunto patrimonial, tanto personal como del entorno familiar, de aquellos contribuyentes cuyo perfil de riesgo se pueda asociar a supuestos de división artificial de la actividad que buscan minorar indebidamente su nivel de tributación directa.

h) Reiteración por parte de la Administración tributaria de las tareas de comprobación en el caso de que se hayan efectuado regularizaciones previas y no se haya consolidado un cambio de comportamiento del contribuyente o personas de su entorno familiar o económico, en las que se repite un esquema de riesgo fiscal similar.

Asimismo, las actuaciones de comprobación se completarán con otras actuaciones de información y asistencia a sectores económicos donde existe un mayor riesgo de ocultación de ingresos, incluyendo la celebración de reuniones con las asociaciones más representativas de dichos sectores.

A.4 Control de actividades económicas.

1. Análisis de la economía digital. La tecnología tiene una gran importancia en la sociedad actual. Siendo así, un gran peso de la economía está asociada a los avances tecnológicos. Por esta razón se hace necesario llevar a cabo un análisis de las diferentes formas en que se manifiesta el uso de la tecnología en la economía y sus efectos en el ámbito tributario.

Comercio electrónico.

En las dos primeras décadas del siglo XXI, el comercio electrónico ha experimentado un crecimiento espectacular, pero durante el año 2020 este crecimiento fue aun mayor como consecuencia de las restricciones a la movilidad y las modificaciones en los hábitos de consumo provocadas por la pandemia. El año 2021 ha puesto de manifiesto que esta modalidad de comercio se ha quedado como método habitual para practicar compras.

Durante 2022, la Agencia Tributaria reforzará las medidas necesarias para garantizar un adecuado control de la actividad económica que se realiza vía comercio electrónico, fomentando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de todos los que intervienen en el proceso, y adoptando medidas correctoras en aquellos casos en que no se produzca dicho cumplimiento voluntario.

A menudo, el comercio electrónico se realiza entre partes ubicadas en distintos países. Se hace por ello necesario intensificar los mecanismos de control orientados a verificar la correcta tributación de dichas operaciones desde la perspectiva de la tributación directa e indirecta de todos los agentes involucrados.

En este modelo económico, resulta esencial la obtención de información de las plataformas digitales que actúan como intermediarias y ponen en contacto a empresarios y consumidores ubicados en cualquier parte del mundo.

En concreto, las actuaciones a realizar en 2022 en relación con el comercio electrónico son las siguientes:

a) Aproximación cooperativa, cuando sea posible, para determinar la forma más adecuada de acceder a la información necesaria de las plataformas de comercio electrónico, procurando minimizar los costes fiscales indirectos de cumplimiento a la vez que se asegura el cumplimiento material de las obligaciones por parte de los operadores que actúan a través de plataformas, ya sean residentes o no residentes en España. Cuando no resulte posible aplicar esas aproximaciones la obtención de información acerca de las plataformas mencionadas se realizará haciendo valer las obligaciones de información del artículo 93 de la LGT, incluyendo, en su caso, su régimen sancionador.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

b) Asegurar la completa identificación fiscal de aquellos obligados tributarios que, aun no estando domiciliados en España, realicen el hecho imponible del IVA por sus ventas a consumidores finales localizados en nuestro país. Para ello se facilitará el registro de estos operadores no residentes.

c) La completa implementación de las medidas normativas que derivan del paquete e-commerce, aprobado por Directiva de la UE 2017/2455, se produjo el 1 de julio de 2021. En este sentido, la Administración tributaria velará por asegurar que se ofrezca una adecuada información a las plataformas de comercio electrónico, a la vez que extremará el control sobre las mismas para evitar que este tipo de operaciones puedan eludir el pago de las obligaciones tributarias que les corresponden, en particular, a efectos de la tributación indirecta.

d) La sistematización y el análisis de la información obtenida, permitirá diseñar las actuaciones de prevención y de control adecuadas para garantizar la correcta tributación de las operaciones realizadas a través del canal digital. Para ello se continuarán realizando actuaciones específicas de control en aquellos casos en los que puedan existir diferencias entre los importes declarados y los que se deriven de la información obtenida.

e) A principios del año 2021 entró en vigor del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en relación con la intermediación digital en diversos sectores. Este hecho supuso un importante reto de organización y gestión, tal y como corresponde a una nueva figura impositiva implantada en el sistema tributario estatal. En el año 2022 se continuará con las tareas de actualización censales, gestoras y comprobadoras, asegurando una adecuada información al contribuyente. Indirectamente, los hechos imponibles de este nuevo impuesto están contribuyendo a determinar el alcance real de la actividad de estas plataformas multinacionales en el mercado español, permitiendo cruzar datos con las declaraciones presentadas.

f) Participación activa en foros e instituciones internacionales con el objetivo de obtener información para una adecuada tributación de las operaciones realizadas mediante comercio electrónico, utilizando para ello los mecanismos de cooperación internacional existentes.

g) Los debates a nivel de la Unión Europea sobre la séptima ampliación de la Directiva de Cooperación Administrativa 2011/16/UE (más conocida como DAC 7) finalizaron con la Directiva 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modificó la anterior Directiva y que contó con la participación activa de expertos de la Agencia Tributaria y del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Esta ampliación hace referencia a un aspecto esencial en lo que se refiere al comercio electrónico, que es la regulación de la obligación de obtención e intercambio de información de los operadores de plataformas de comercio online, hecho que debe suponer un paso adelante en el aseguramiento de una tributación del comercio electrónico acorde a la legalidad y análoga a la del comercio convencional.

Prohibición de software de doble uso.

El artículo 29.2, apartado j) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, introducido mediante la Ley 11/2021, de 9 de julio, establece la obligación de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.

De acuerdo con lo previsto en el Componente 27 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia y de cara al necesario desarrollo reglamentario del precepto citado, la Agencia Tributaria está manteniendo reuniones con las organizaciones representativas de PYMES y autónomos para analizar alternativas técnicas en la configuración del software de facturación que permitan, no solo el cumplimiento de la prohibición del software de doble uso, sino también posibles

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

soluciones digitales integrales para el cumplimiento de las obligaciones de facturación y registrales y la obtención progresiva por los autónomos y PYMES de predeclaraciones o borradores de declaración cada vez más completos en la medida en que el sistema de facturación posibilite también el envío automático de la información a la Agencia Tributaria.

Todo ello en un contexto de cambio en el que hay que tener en cuenta las posibles modificaciones en la regulación de los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido que se puedan derivar de las Directivas europeas, los avances tecnológicos y su positivo impacto en la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y la disponibilidad de fondos europeos para financiar la digitalización de autónomos y PYMES.

Por tanto, se está trabajando en un doble plano: el desarrollo reglamentario de la prohibición de doble uso para establecer de forma inmediata las condiciones mínimas a cumplir por los sistemas de facturación empresarial y el diseño y puesta en marcha de un proyecto de digitalización a varios años vista del cual el citado desarrollo reglamentario constituirá la primera fase.

Monedas virtuales.

Durante el año 2021, se ha incrementado de forma exponencial la inversión en monedas virtuales, con los riesgos fiscales que estas operaciones conllevan. Ello justifica el mantenimiento en el año 2022 de las actuaciones iniciadas en años anteriores cuyo objetivo es facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones realizadas, así como el control de su correcta tributación.

En consecuencia, las actuaciones a realizar en 2022 en materia de monedas virtuales son las siguientes:

a) Desarrollo normativo y elaboración de los modelos de declaración para dar cumplimiento a las obligaciones de información que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal establece para los titulares de monedas virtuales situadas en el extranjero y para proveedores de servicios de cambio de monedas virtuales y de servicios de custodia de monederos electrónicos.

b) Continuación de las tareas iniciadas en años anteriores relativas a la obtención de información procedente de diversas fuentes relacionada con las operaciones realizadas con monedas virtuales.

c) Sistematización y análisis de la información obtenida sobre la correcta tributación de las operaciones realizadas y de los fondos utilizados en la adquisición de monedas virtuales.

d) Potenciación de las herramientas informáticas necesarias para facilitar las actuaciones de control de las transacciones con monedas virtuales.

e) Fortalecimiento de la cooperación internacional y la participación en foros internacionales con el objeto de obtener información sobre operaciones realizadas con monedas virtuales.

f) Participación en los grupos de trabajo internacionales en curso sobre la regulación de futuros intercambios de información en materia de monedas virtuales.

2. Actuaciones de control relativas al IVA. La entrada en funcionamiento del SII y su consolidación en los procesos analíticos de información han supuesto una indudable mejora del control de la imposición indirecta al poder desarrollar sistemas más eficaces de evaluación constante de los datos y de la información, a través de los cuales es factible detectar sujetos pasivos obligados a presentar declaraciones y que, pese a los indicios claros del desarrollo de actividades económicas, no están cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

Dada la importancia que está adquiriendo el SII para el control de la imposición indirecta, en el año 2022, tras cuatro años desde la entrada en vigor del SII, todos los sujetos pasivos acogidos al sistema SII, ya sea con carácter obligatorio o voluntario,

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

deben cumplir con su obligación de envío de registros del SII. Por tanto, se verificará por parte de la Administración tributaria el adecuado cumplimiento de esta obligación.

El contraste entre los datos declarados por los contribuyentes y la información periódica derivada del SII permitirá que se puedan fortalecer los mecanismos orientados a detectar irregularidades tributarias a partir de las conclusiones derivadas de la información disponible respecto del censo de contribuyentes que presentan mediante este sistema su información tributaria. La detección en el sector del comercio minorista de supuestos de elusión del recargo de equivalencia, es un buen ejemplo de la potencialidad de estos contrastes.

Ya desde el año 2020 se comenzaron las actuaciones tendentes a la revisión de los comerciantes minoristas cuyos clientes son principalmente consumidores finales y que cuentan con unos regímenes fiscales especiales, a partir de los que pretenden reducir sus costes de cumplimiento tributario. En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, además de soportar las cuotas de IVA que les han de repercutir sus proveedores, están obligados a soportar el recargo de equivalencia como compensación por quedar exonerados de presentar posteriormente autoliquidaciones trimestrales del impuesto.

Para que el régimen funcione, los comerciantes minoristas deben identificarse ante sus proveedores como sujetos incluidos en este régimen de recargo de equivalencia. No hacerlo supone no sólo una falta de pago del impuesto sino una posible competencia desleal en la medida en que sus costes de aprovisionamiento se reducen frente a los que sí cumplen con esta obligación.

Los órganos de control de la Agencia Tributaria desarrollarán de nuevo en el año 2022 actuaciones tendentes a comprobar la correcta aplicación del régimen de recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Estas actuaciones afectarán por una parte a los proveedores de estos comerciantes minoristas para verificar que han repercutido el recargo y, en caso contrario, exigirles el ingreso de los recargos no repercutidos. Y, por otra parte, se realizarán actuaciones directamente sobre los propios comerciantes minoristas para verificar que figuran correctamente censados en el régimen de recargo de equivalencia, y que comunican su condición de comerciante minorista a efectos de la inclusión en las facturas emitidas por sus proveedores del recargo correspondiente.

La indudable mejora de los sistemas de análisis de la información, permite la ejecución de procesos de contraste de datos, que facilitan la detección temprana de conductas graves de defraudación, tales como las presuntas cantidades dejadas de ingresar y la presencia de economía sumergida, en la que el IVA tiene una especial relevancia.

Además de continuar detectando la falta de ingreso en los sujetos relacionados con los comerciantes minoristas a los que no repercuten el recargo, es necesaria una depuración censal con altas de oficio en los casos en que se detecta la aplicación en la práctica del régimen sin la correspondiente alta en el censo. En este sentido, es necesario mejorar y afianzar el servicio de consulta en sede de aquellos contribuyentes que están en recargo para que sus proveedores tengan justificada la repercusión del recargo independiente de la diligente actuación o no de los contribuyentes en régimen especial de recargo de equivalencia.

3. Actuaciones de control relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades. Uno de los riesgos que se han puesto de manifiesto tras las actuaciones derivadas de la ejecución de los Planes de Control Tributario y Aduanero de los años previos es la acumulación indebida por parte de muchas entidades societarias de saldos a compensar de bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. Tales saldos, que se están compensando en base o cuota de la sociedad que los generó, pero también pueden hacerlo en otras que continúen su actividad, afectan directamente a la recaudación neta de este impuesto.

Por ello, durante el año 2022, de nuevo con el tradicional control sectorial y los planes de actuación contra la economía sumergida, la Inspección incidirá, mediante la aplicación del Plan Estratégico 2020-2023, en expedientes en los que existan bases

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

imponibles negativas, créditos fiscales en base o cuota pendientes de compensar o de aplicar. En estos expedientes, aunque las comprobaciones no se traducen en liquidaciones a ingresar o minoraciones de devoluciones, de no haber mediado la intervención de la Administración tributaria se hubieran producido en el futuro unos menores ingresos o unas mayores devoluciones, en ambos casos, de forma improcedente.

Otro de los riesgos identificados es la posibilidad de beneficiarse de deducciones y otros beneficios fiscales de forma indebida por parte de entidades carentes de actividad, cuyo principal motivo de su existencia es el aprovechamiento indebido de estos beneficios fiscales.

En este sentido, hay que hacer especial referencia a la utilización de estructuras asociativas, como pueden ser las Agrupaciones de Interés Económico, como vehículo para canalizar deducciones u otros beneficios fiscales indebidos o sin cumplir los requisitos exigidos.

Por esta razón, se analizará y comprobará el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de deducciones y beneficios fiscales, especialmente en aquellos supuestos en que se hayan utilizado entidades interpuestas carentes de actividad y medios, pero que sirven como «vehículos» para trasladar y comercializar dichos beneficios fiscales a terceros inversores interesados en disfrutar de dichas ventajas.

Este análisis y comprobación no se limitará al propio ente interpuesto para generar el beneficio fiscal, sino también a los partícipes o socios que han comercializado con el mismo.

Otro de los riesgos identificados es que las sociedades con importe neto de cifra de negocios reducido en muchas ocasiones están inactivas, pero junto a ellas existen actividades empresariales que no pueden dejar de someterse a un control proporcionado a su tamaño y al conjunto de obligaciones materiales y formales que les son requeridas.

Con el fin de incidir en el control de este tipo de entidades, a partir de 2019 se implantaron unidades con competencia inspectora para la comprobación del Impuesto sobre Sociedades para trabajar conjuntamente con el área de Gestión en la fase de selección. Estas Unidades de Comprobación Abreviada (UCAs) se caracterizan por la rapidez en la tramitación de los procedimientos y están dirigidas a regularizar riesgos concretos.

Las actuaciones a desarrollar por estas unidades sobre este segmento de sociedades serán de nuevo alguna de las siguientes:

a) Actuaciones trasladadas desde el área de Gestión al área de Inspección en aquellos supuestos en los que el procedimiento inspector sea la forma de terminar el procedimiento de comprobación limitada. En particular, se prestará atención a aquellos contribuyentes que obstruyan la comprobación limitada, así como a aquellos otros que, por tener una contabilidad desarrollada, no puedan ser adecuadamente revisados por medio de ésta.

b) Actuaciones seleccionadas en función de riesgos concretos de incumplimiento que, por su naturaleza, pueden ser comprobados por medio de procedimientos inspectores abreviados.

La continuación de este proyecto dentro de la actividad de Inspección Tributaria ha exigido una modificación en la estructura organizativa de las Dependencias que ha permitido a éstas disponer de unidades de actuación mucho más flexibles, y dotadas de personal con una cualificación adecuada a esta finalidad del control abreviado.

Otra de las actuaciones a impulsar sobre un colectivo concreto de entidades sujetas a este Impuesto es la de verificar el cumplimiento de requisitos exigidos a una SICAV para beneficiarse de un tipo de gravamen inferior al general. Una Sociedad de Inversión de Capital Variable es una forma de inversión colectiva. Dicha colectividad debe cumplir ciertos requisitos y mantenerlos para que la entidad se beneficie de un régimen de tributación más favorable. Actualmente es la Administración Tributaria la que está habilitada para comprobar el cumplimiento de estos requisitos.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

Otra actuación a efectuar tiene relación con la comprobación de la correcta declaración de las cuotas de liquidación a los socios en la disolución y liquidación de sociedades disueltas y liquidadas analizando la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación y el valor de adquisición de las acciones.

La presencia en los locales de actividad del obligado tributario, a través del tradicional Plan de Visitas o de las propias personaciones derivadas de un procedimiento de comprobación, resulta en este punto esencial, ya que el Plan Estratégico 2020-2023 tiene como uno de los objetivos inducir, mediante una mayor presencia del control tributario, una mejora paulatina, pero firme, en el cumplimiento general del conjunto de las sociedades del colectivo objeto de análisis.

Con carácter general, la necesidad de desarrollar un especial seguimiento desde que se inician las actuaciones de comprobación inspectora con los aspectos vinculados a la fase recaudatoria, de manera que se puedan adoptar medidas de control que impidan una regularización que no consiga recuperar los ingresos no declarados, los intereses que procedan, así como las posibles sanciones que se les pudiera imponer en el marco de la normativa vigente, es un hecho en el que también se ha avanzado en este último año a través de la actualización del Programa de Seguimiento de Actuaciones Coordinadas entre las áreas de Inspección y Recaudación.

4. Potenciación del control de las actividades económicas y los tributos empresariales. Esta potenciación del control se llevará a cabo mediante la consolidación de herramientas de análisis de libros registro de IVA no SII y actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas basados en los nuevos formatos de libros registro. Se avanzará en la consolidación de sistemas de trabajo digitales que permitan la interacción con los obligados tributarios en un formato único. Para ello, se seguirá trabajando en la implantación de libros registro estructurados de forma predefinida que, al menos para las personas físicas y microempresas, permitirán una gestión más sencilla de las obligaciones tributarias, tanto formales como materiales, a la vez que simplifican la gestión de la información en la Agencia Tributaria. Este tipo de libros contribuirá a completar la información cruzada obtenida a través del Sistema de Suministro Inmediato de Información, que tradicionalmente ha venido siendo la columna vertebral del control tributario del mundo empresarial.

A este respecto, en 2022 se ofrecerá la utilización, de manera voluntaria, del servicio de importación de libros en el momento de la confección de las autoliquidaciones trimestrales de contribuyentes no SII, de forma que, con la llevanza de libros unificados, se ofrezca a los contribuyentes la puesta a su disposición, de manera ágil y sencilla, en la cumplimentación de los modelos 303 y 130, como autoliquidaciones periódicas, y del modelo 100, como autoliquidación de carácter anual.

Trabajar en esta línea, en un primer momento como asistencia, va a conllevar un mejor control cuando la puesta a disposición de la información por parte de los contribuyentes sea utilizada como medio de contraste y base de nuevos datos fiscales para contribuyentes que lleven a cabo actividades económicas.

A.5 Otras actuaciones de control sobre el cumplimiento de la normativa interna.

Se llevarán a cabo las siguientes actuaciones:

1. Actuaciones generales de control.

a) Potenciación y mejora del control de los contribuyentes no declarantes del:

– Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anticipando el control gracias a las fuentes de información interna e internacional.

– Impuesto sobre Sociedades. Esta mejora en la actuación de control se encuentra vinculada a la depuración del índice de entidades mencionado en el apartado relativo al censo.

– IVA: las actuaciones de control se acompañarán de actuaciones previas de depuración censal para incrementar la calidad de las mismas.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

– En 2022 se continuará con las actuaciones iniciadas ya en 2021 respecto a contribuyentes no declarantes de IVA, que han producido resultados positivos, especialmente en arrendadores e imputaciones procedentes del SII. Se seguirá trabajando en esta línea para ampliar los colectivos incumplidores.

b) Desarrollo de una herramienta de control de retenciones en sede del retenedor ampliando las contingencias objeto de comprobación mediante la herramienta de gestión de riesgos, lo que permitirá un enfoque integral del control de IRPF, partiendo de la fuente de renta. En este sentido, durante 2022 está prevista una intensificación de las actuaciones de control de retenciones en la fuente para los modelos 190 y 184, en colaboración conjunta entre los Departamentos de Gestión Tributaria y de Inspección Financiera y Tributaria.

c) Respecto del control en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se llevarán a cabo, además de los controles basados en fuentes de información interna, controles basados en información internacional (DAC), y control de ganancias patrimoniales basadas en información notarial y registral.

d) El control del dinero abonado en efectivo en el marco de las transacciones económicas suele estar muy vinculado con la economía sumergida, por lo que con independencia de cuáles son los límites cuantitativos que se encuentren vigentes de acuerdo con la normativa aplicable, las operaciones en efectivo continuarán siendo objeto de atención una vez más por parte de la Administración tributaria.

e) Para el cálculo del patrimonio neto de los ciudadanos, durante el ejercicio 2022 se continuará impulsando la herramienta de análisis flujos de renta y consumo de los contribuyentes y de sus unidades familiares.

Estos flujos, comparados con la renta declarada y con el patrimonio neto (cuentas bancarias, inmuebles, activos financieros, activos societarios, etc.) permitirán a la Administración tributaria obtener los datos que servirán para detectar incoherencias patrimoniales, de gasto y consumo, o incluso de solvencia que no puedan ser explicadas por las rentas conocidas obtenidas por los contribuyentes o por las unidades familiares de las que forman parte.

En este sentido, destaca la importancia del análisis de la información obtenida del modelo 171, Modelo de declaración informativa de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento. Esta información, sumada al creciente uso de los medios de pago electrónicos y la disminución del uso de efectivo derivado de los usos sociales y de las limitaciones legales, permiten actualmente elaborar análisis complejos de la situación patrimonial de los obligados tributarios una vez depurados de inversiones y desinversiones financieras o inmobiliarias, para determinar incoherencias que puedan dar a conocer riesgos susceptibles de control.

f) Actuaciones de colaboración con la Oficina Nacional de Lucha contra el Fraude dentro del Organismo Estatal Inspección de trabajo y la Seguridad Social en el marco de Planes de control comunes y coordinados para la lucha contra el fraude fiscal y aduanero, por un lado, y para la lucha contra el fraude en la cotización y reducción de las cuotas de la Seguridad Social por otro en el marco de una estrategia país integral contra la economía sumergida y la brecha fiscal.

La definición de nuevas áreas comunes de riesgo, el establecimiento de procedimientos de actuación coordinada y la agilización del acceso a la información necesaria para la gestión e inspección tributaria y de la Seguridad Social se vuelven a fijar como elementos fundamentales en la planificación de la colaboración entre ambos organismos.

La colaboración prevista puede extenderse a la identificación de los perfiles de empresas que defraudan, al reconocimiento de conductas fraudulentas y al diseño de planes de control con elementos comunes y coordinación funcional de su ejecución.

Se atenderá también a las implicaciones fiscales en IVA e IRPF de las relaciones jurídicas pretendidamente mercantiles entre empresa y trabajador o socio cuando la calificación adecuada para tales relaciones sea la de relaciones laborales. Se prestará especial atención a aquellos sectores en los cuales las subcontrataciones son frecuentes

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

puesto que puede ser un indicio de que pueda estar dándose la situación mencionada. Las actas emitidas por la Oficina Nacional de Lucha contra el Fraude en las que se califican los servicios prestados por trabajadores, pretendidamente autónomos, a empresas de diversos sectores como prestaciones laborales dependientes han encontrado, a lo largo de los años 2020 y 2021, el respaldo jurisprudencial del orden social mediante diferentes pronunciamientos judiciales, que permiten a la Agencia Tributaria regularizar las diferentes contingencias fiscales derivadas de dicho cambio en las calificaciones declaradas.

g) En 2022 se continuará con el control de las rentas obtenidas por artistas y deportistas no residentes que actúan en territorio español. Sin perjuicio del impacto que sobre el desarrollo y frecuencia de estas actividades está teniendo la pandemia generada por el COVID-19, España es lugar de celebración de competiciones deportivas internacionales y de organización de eventos artísticos de diversa naturaleza. En estas actividades participan, ya sea de forma colectiva o individual, profesionales no residentes que pueden obtener importantes rentas vinculadas a su participación, que en muchos casos deben quedar sujetas a tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Las rentas objeto de control van más allá de las rentas percibidas por la actuación profesional de los artistas y deportistas, incluyéndose otro tipo de rentas estrechamente vinculadas a la participación en España.

Las actuaciones de control incluirán la obtención de información de los eventos que se organizan en territorio español para recabar la información de los promotores, organizadores y participantes en los mismos.

h) Aplicación de mecanismos de big data en el ámbito del IRPF y continuación del proyecto puesto en marcha en 2021 para aumentar, utilizando la experiencia obtenida, la eficiencia en las selecciones de control, en línea con las estrategias internacionales basadas en el enfoque «behavioural insights» (enfoque hacia una mejor comprensión del comportamiento del contribuyente que favorezca la mejora espontánea de cumplimiento).

Se pueden utilizar estos mecanismos en el ámbito del IVA a partir de la existencia de los libros agregados de los contribuyentes SII de los que dispone la Agencia Tributaria, en un intento de fomentar la mejora en la calidad de los datos registrados en libros a través de la Sede electrónica y, consecuentemente, el correcto cumplimiento voluntario de las obligaciones periódicas.

i) Se continuará con la realización de actuaciones centralizadas de comprobación en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de no residentes por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, sin perjuicio de las comprobaciones realizadas desde las Dependencias de Inspección.

2. Actuaciones de control en el marco de las relaciones con las Haciendas forales. Verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes ante la Administración tributaria del Estado, las Diputaciones Forales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, derivadas de la existencia del Concierto y Convenio Económico con las citadas Comunidades, en especial para comprobar los domicilios fiscales declarados, la correcta determinación del lugar de realización de las operaciones (tanto de entregas de bienes como de prestaciones de servicios) de acuerdo con los puntos de conexión y la correcta presentación de los diferentes tributos ante la Administración competente son de nuevo objeto de especial atención en 2022 en el marco de las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero.

Más allá de las normas contenidas en Concierto y Convenio Económico, la permanente mejora de las relaciones interadministrativas y la coordinación consagrada exigida por el artículo 103 de la Constitución Española, exige de la Agencia Tributaria un esfuerzo para asegurar un nivel equilibrado de control en el territorio Común y en los territorios Forales, desde el punto de vista cuantitativo pero también cualitativo, y particularmente en relación con aquellos contribuyentes que por su volumen de ventas y por el porcentaje atribuido a cada Territorio sean de exacción compartida.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

En este mismo marco de relación, se intensificará la lucha contra el fraude organizado y en particular todo lo relacionado con las tramas de fraude de IVA, realizando un especial seguimiento y control a los contribuyentes del sector de hidrocarburos.

Se agilizarán los intercambios de la información disponible, tanto de fuentes nacionales como internacionales, para la realización de las actuaciones de control, tanto en la fase de selección previa de candidatos a inspeccionar como en desarrollo de las propias actuaciones, estableciendo las medidas necesarias a través de solicitudes individualizadas, acuerdos y convenios en el marco del artículo 5 de la Ley del Convenio Económico y el artículo 4 de la Ley del Concierto Económico.

En determinados sectores de alto riesgo fiscal se llevarán a cabo actuaciones de auditoría informática simultáneamente en distintos locales de negocio y en coordinación con las Haciendas Forales vascas y la Hacienda Tributaria de Navarra, al objeto de optimizar los recursos, aprovechar sinergias y preservar el necesario efecto sorpresa que requieren estas actuaciones.

En los casos de actuaciones concretas de comprobación sobre grupos de empresas con tributación en territorio común y foral, se establecerán los adecuados mecanismos de coordinación continua que permitan obtener unos resultados satisfactorios aprovechando el trabajo de los diversos órganos de control de las Administraciones tributarias.

En concreto, se intensificará la coordinación en relación con operaciones vinculadas en imposición directa, así como la necesaria regularización íntegra en imposición indirecta.

Asimismo, se adoptarán las medidas necesarias para la correcta implementación en todo el territorio nacional de las nuevas figuras impositivas: Impuesto sobre las Transacciones Financieras e Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Además, la necesaria conexión entre las diferentes administraciones implicadas se pone de manifiesto a través de una adecuada coordinación de los intercambios internacionales de información, dado que existen obligados tributarios en territorios forales que deben presentar declaraciones con información a transmitir al exterior y, por otro lado, la información recibida por la Agencia Tributaria procedente de otros países puede ser de interés para las Administraciones tributarias forales.

Se tratará de adoptar medidas que, en el marco del Concierto y del Convenio y de acuerdo con la jurisprudencia existente, eliminen en la medida de lo posible cargas fiscales indirectas para los obligados tributarios que se puedan originar a partir de actuaciones de control realizadas por las diversas Administraciones tributarias.

Por último, las medidas que se puedan tomar para disminuir la litigiosidad en las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio Económico permitirán garantizar la seguridad jurídica de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y la adecuada relación financiera entre administraciones, y de este modo facilitar y evitar posteriores recursos ante el Tribunal Supremo de las Administraciones tributarias implicadas, en el marco de la necesaria reducción de la conflictividad tributaria.

B. Otras comprobaciones.

B.1 Devoluciones y beneficios fiscales. Se continuarán las actuaciones de comprobación de las solicitudes de devolución, iniciándose actuaciones inspectoras cuando, por la cuantía o tipología de estas devoluciones, se requiera la realización de las mismas.

Igualmente, se procederá a la intensificación de las actuaciones de control tendentes a comprobar el adecuado cumplimiento de los requisitos específicos previstos para la correcta aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, cuando su actividad sea económica (tanto en lo referente al IVA de los bienes y servicios entregados con contraprestación como al Impuesto sobre Sociedades de los beneficios de las operaciones de esta naturaleza), en particular, se prestará especial atención a la

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

investigación de bienes que aparecen ocultos en cuanto a su titularidad real dentro de la información relacionada con las actividades propias de las fundaciones.

En este marco, se prestará especial atención a la información que pueda ser remitida por las entidades públicas que ejerzan funciones de protectorado sobre las citadas entidades.

B.2 Comprobaciones formales. A la hora de analizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias el componente formal es esencial, no solo porque constituye la base de un adecuado sistema tributario, sino por el hecho de que forma parte del conjunto de responsabilidades de los obligados tributarios. La certeza e integridad de la información con la que cuenta la Administración tributaria para llevar a cabo sus tareas de gestión y control dependen en gran medida del cumplimiento de las obligaciones formales por parte de los obligados tributarios. La Administración tributaria a la hora de planificar sus actuaciones y ejecutar los planes de control tributario siempre tiene en su punto de mira la consecución del objetivo del cumplimiento tributario utilizando las herramientas que le ofrece la normativa.

Tradicionalmente la Agencia Tributaria viene utilizando la visita al contribuyente como una vía de acercamiento al obligado tributario, y a través de ellas se han detectado incongruencias entre los datos declarados por este o por los terceros que se relacionan con él, directa e indirectamente, en el marco de su actividad económica.

Así, las visitas que se efectúan sobre el obligado tributario se constituyen como una importante fuente de información, en la que pueden aclararse preventivamente aspectos que no requieran del inicio de los tradicionales procedimientos de comprobación inspectora. Estos, por sus características están más enfocados a las regularizaciones más complejas y en las que deban efectuarse análisis y contrastes de información en el marco de un procedimiento administrativo de mayor complejidad.

El censo de contribuyentes es un dato esencial que requiere de un adecuado mantenimiento y que con su adecuada estructura dote de una seguridad tanto a la Administración tributaria de cara al desarrollo de sus actuaciones de un modo certero y eficaz, como a su vez facilitar al contribuyente la seguridad de un alta de sus actividades acordes a su verdadera realidad económica.

Se continuará con las tradicionales visitas que se vienen efectuando por la Agencia Tributaria, siguiendo en todo caso las recomendaciones que vengan marcadas a consecuencia del COVID-19, reconduciendo una parte de ellas a verificar cuestiones de carácter censal para garantizar la fiabilidad y calidad de los censos tributarios. Dichas visitas alcanzarán los denominados «nidos de sociedades», esto es, «coworking», despachos o simplemente, lugares de simple recepción de correspondencia.

Asimismo, se planificarán visitas a determinados colectivos de contribuyentes por tamaño y sector de actividad a los efectos de contrastar los datos declarados que se utilizarán para conformar una base de datos estadística de contribuyentes por sectores reales.

B.3 Actuaciones de análisis de la información. La actividad económica se manifiesta en los últimos años en un entorno cambiante, pero a su vez dentro de una constante evolución en los modelos de negocio que requieren ser analizados por la Administración tributaria, centrando su actividad en aquellos que puedan presentar por sus perfiles un mayor riesgo tributario.

En los nuevos modelos de negocio es muy frecuente la globalización de la actividad, como es el caso de una parte significativa del comercio electrónico que va a ser objeto de especial seguimiento, tal y como se ha indicado con anterioridad.

Pero junto con ello es necesario consolidar las diferentes vías de obtención de información que permiten a la Administración tributaria disponer tanto del importe, como de la naturaleza y la identificación de las partes que forman parte de las operaciones comerciales realizadas en el conjunto de la actividad económica.

El auge de las nuevas tecnologías y la pandemia no sólo han conllevado la transformación de negocios existentes, sino que también han generado nuevas formas de negocio mediante la utilización de redes sociales. Es por ello que se deben redoblar

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

esfuerzos para implementar fórmulas con el fin de obtener información de carácter económico o comercial que pueda ser explotada en una posterior comprobación.

El incremento del valor de los negocios y la actividad comercial desarrollada a través de internet unido a una necesidad de adaptación ocasionada por el COVID-19, promueve que, desde la Agencia Tributaria se realice un control exhaustivo de la correcta tributación de estos negocios, evitando que por esta vía se produzca, por un lado, el fraude o la evasión fiscal y, por otro lado, competencia desleal.

Desde marzo de 2020, el contexto en el que se mueven las empresas ha cambiado respecto de años anteriores. Los negocios han tenido que adaptarse trasladando su actividad física a una actividad cada vez más virtual y, aquellos que por algún motivo no han podido hacerlo, se encuentran en una clara desventaja. Este traslado de la actividad física a la virtual no ha hecho más que incrementarse durante el año 2021 y no parece que, como consecuencia de la eliminación de las restricciones, este proceso vaya a ralentizarse.

Por ello, en este 2022, la Agencia Tributaria prevé incrementar las actuaciones en aquellas actividades digitales que, en el contexto actual, puedan presentar un mayor riesgo tributario.

Cada vez es más frecuente el desarrollo de las relaciones comerciales fuera del contexto nacional, de forma que, sin perder la perspectiva de la Unión Europea y el objetivo de comercio común, es palpable que por parte de la Agencia Tributaria es necesario disponer de un conocimiento pleno de todas las operaciones comerciales que se realicen. Se continúan las actuaciones de captura y análisis de información de fuentes abiertas.

C. Actuaciones de investigación, tramas y auxilio judicial.

En los últimos años el IVA ha sido una de las principales preocupaciones de la Unión Europea en materia fiscal, lo que ha supuesto que dentro del Plan de Acción IVA aprobado por la Comisión en el año 2016 se plantearan nuevas medidas para combatir el fraude al IVA en el ámbito de la Unión Europea.

La mayoría de las medidas que recogía este Plan ya están implementadas, quedando pendiente uno de los retos más importantes que supone poner fin al régimen transitorio de tributación en destino de las operaciones intracomunitarias, estableciendo un régimen definitivo en el que el proveedor será el responsable del pago del IVA por la entrega dentro de la Unión, a menos que el adquirente sea un «sujeto pasivo certificado», en cuyo caso el sujeto pasivo certificado asumirá en su declaración de IVA la liquidación de este impuesto.

Su desarrollo se está debatiendo actualmente en el marco del nuevo «Action Plan for fair and simple taxation supporting the recovery» de 15 de julio de 2020. Esta modificación normativa plantearía un nuevo escenario en el control del fraude al IVA intracomunitario que está siendo objeto de análisis, con la finalidad de anticipar las nuevas modalidades de fraude al IVA que puedan surgir con este nuevo sistema de tributación.

Debido, entre otros motivos, a las importantes pérdidas fiscales que genera el fraude al IVA transfronterizo, a finales de 2020 se puso en marcha la Fiscalía Europea («EPPO, European Public Prosecutor´s Office») creada por el Reglamento (UE) 2017/1939, del Consejo, de 12 de octubre de 2017, por el que se establece una cooperación reforzada para la creación de la Fiscalía Europea, como un organismo independiente y descentralizado de la Unión Europea con competencias para investigar, perseguir y enjuiciar los delitos contra el presupuesto de la Unión Europea entre los que se encuentra el fraude transfronterizo del IVA cuando esté relacionado con el territorio de dos o más Estados miembros, y que supongan un perjuicio de al menos 10 millones de euros. La Fiscalía Europea ya ha entrado en funcionamiento en España con la aprobación de la Ley Orgánica 9/2021, de 1 de julio, de aplicación del Reglamento (UE) 2017/1939. Ha sido necesario un cambio profundo a nivel nacional al haber motivado el

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

refuerzo del modelo procesal acusatorio, en línea con la práctica totalidad de los Estados miembros de la Unión Europea.

La creación de un órgano supranacional penal va a suponer un nuevo reto en la realización de investigaciones conjuntas con otros países de la Unión Europea en el ámbito de dicha Fiscalía, así como el establecimiento de una colaboración más estrecha con otras Administraciones tributarias y autoridades de control de la Unión Europea.

Por otro lado, la red de expertos antifraude conocida como EUROFISC recibió un decidido impulso en la reunión de TADEUS («Tax Administration Directors EU Summit») del 26 de noviembre 2020, que incluía la adopción de una nueva gobernanza y un planteamiento estratégico a medio plazo, buscando una mayor dotación de medios personales y tecnológicos para acelerar los intercambios focalizados a la lucha contra el fraude en el comercio intracomunitario.

Más allá de la estrecha colaboración existente entre las distintas autoridades tributarias de los países de la Unión Europea y del análisis de las nuevas modalidades de fraude que puedan surgir con el nuevo escenario de la tributación de las operaciones transfronterizas, se seguirá impulsando la coordinación y gestión del control de tramas de fraude organizado en relación con el IVA a nivel nacional, tanto en lo que se refiere a su prevención como a su represión.

Las medidas de control abarcan un amplio espectro que se inicia con la correcta gestión de los censos de operadores intracomunitarios, pasa por el intercambio activo de información con los demás Estados miembros de la Unión Europea y por la realización de visitas preventivas en las empresas de logística utilizadas, y culmina, cuando es necesario, con las actuaciones de investigación dirigidas a la formulación de las «denuncias tempranas» ante el Ministerio Fiscal o la autoridad judicial que pongan de manifiesto la comisión de delitos y sirvan para el desmantelamiento de las organizaciones criminales que hay detrás del fraude, además de asegurar la máxima recuperación de las cantidades defraudadas. En esta fase de la investigación es importante el trabajo conjunto con los servicios de Vigilancia Aduanera, así como la coordinación con los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, por el valor añadido que aportan a las investigaciones judiciales.

La estrategia nacional de lucha contra las tramas, por lo que se refiere al ejercicio 2022, incluye como objeto de especial seguimiento las siguientes operaciones:

a) Sostenimiento de las medidas de control preventivo del Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) para depurar el mismo, permitiendo el acceso exclusivamente de aquellos operadores con actividad económica real que no participen de las prácticas irregulares.

b) Mayor control del censo de entidades con la finalidad de excluir aquellas que son potenciales clientes para ser utilizados por las organizaciones criminales para la comisión de delitos.

c) Control de fraude del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones intracomunitarias y en aquéllas directamente vinculadas a las primeras entregas posteriores a las importaciones referidas al material y componentes electrónicos no amparados por la inversión del sujeto pasivo. Se atenderá adicionalmente a los servicios transmisibles, como los minutos de telefonía. En relación con tales sectores, se procederá a la detección temprana de los operadores instrumentales destinados a ocultar ventas reales a clientes finales, utilizando para ello los procedimientos previstos en la normativa comunitaria y los análisis de información y herramientas propias. Merece especial mención la puesta en marcha de la herramienta TNA («Transaction National Analysis») que entró en funcionamiento en el año 2020 para facilitar la lucha contra el fraude al IVA, permitiendo la detección temprana de redes sospechosas. Se siguen implementando mejoras con la finalidad de detectar y atajar el fraude al IVA de forma más rápida y eficaz.

d) Control sobre las tramas de fraude al IVA intracomunitario que operan en el sector de vehículos.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

e) Comprobación e investigación combinadas de las importaciones de productos de consumo, textiles y otros con origen asiático. Para ello, se coordinarán las acciones de inspección con otras de tipo preventivo y de inducción al cumplimiento. Se trata, con ello, de limitar el fraude originado por importaciones infravaloradas seguidas de ventas en economía sumergida de multitud de productos de consumo.

f) Control de los operadores, tanto mayoristas como minoristas, que están actuando fraudulentamente en el sector de hidrocarburos, mediante la coordinación de las áreas de control de Aduanas e Inspección, evitando el abuso del régimen de depósitos fiscales en materia de IVA, incorporando las modificaciones normativas que sean posibles en orden a asegurar el régimen de salidas de depósito de los operadores que no se encuentren debidamente registrados al efecto.

g) Investigación de las tramas que están operando en el sector de alcoholes y bebidas derivadas abusando del régimen de los depósitos fiscales y depósitos distintos de los aduaneros. En particular, se analizará la información periódica a suministrar por parte de los titulares de los establecimientos respecto a la repercusión de las cuotas de los Impuestos Especiales.

h) Control del reembolso del IVA soportado en las adquisiciones de bienes efectuadas por los viajeros no residentes en el territorio de aplicación del impuesto.

i) Establecimiento de medidas de control preventivo para el acceso al Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas derivadas o sobre Hidrocarburos.

3. Control del fraude aduanero, de los Impuestos Especiales y Medioambientales.

A. Actuaciones de comprobación.

En este ámbito se realizarán actuaciones de comprobación e investigación centradas en los sectores de mayor riesgo tributario. En particular, se prestará especial atención a la manipulación de la documentación adjunta a las declaraciones aduaneras o que permita la aplicación de un régimen suspensivo o exenciones en materia de Impuestos Especiales o Medioambientales, con la finalidad de conocer la realidad de las transacciones más allá de la documentación formal presentada a la Administración tributaria.

A estos efectos, en los supuestos de mayor riesgo potencial o cuando la naturaleza de la información así lo exija, se reforzará la actuación presencial de la Administración tributaria en las instalaciones de los obligados.

Asimismo, continuará la coordinación de las distintas áreas funcionales de la Agencia Tributaria en organizaciones que aúnen la lucha contra el fraude aduanero o de Impuestos Especiales y Medioambientales y la defraudación en otros tributos, en particular en el contexto de tramas de IVA en sectores sujetos también a tributos sobre el comercio exterior, Impuestos Especiales y Medioambientales.

En el fraude más grave, susceptible de generar acciones de índole penal, entrarán plenamente en juego las competencias de la Fiscalía Europea. En particular, dicho órgano asume competencias de investigación en los delitos que afecten a los recursos propios tradicionales de la Unión Europea como son los derechos de importación, cuya gestión y control corresponde al área de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria.

La Oficina Nacional de Investigación de Aduanas e Impuestos Especiales continuará con el desarrollo e impulso de actuaciones de investigación de aquellos fraudes más complejos, y de cuantía económica relevante, en su caso en coordinación con la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en aquellos ámbitos en los que concurra fraude en los tributos de competencia de ambas oficinas.

A.1 Actuaciones de comercio exterior posteriores a la importación. Una vez introducidas las mercancías en el territorio aduanero de la Unión, los controles irán dirigidos a verificar el origen, clasificación arancelaria, régimen aduanero y valor en

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

aduana declarados con motivo de la importación de mercancías, que actuarán a título de complemento de los controles realizados en recinto, si bien incidiendo en aquellas cuestiones que por sus características permitan una mayor eficacia mediante el control a posteriori, bien por disponer de mayor información o por requerir de análisis más detallados de imposible realización en el momento del despacho aduanero, todo ello con objeto de impedir la elusión de derechos arancelarios, derechos antidumping o el Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación aplicables.

De cara a la identificación de sectores y operadores de riesgo, se fomentará el uso de técnicas de big data para análisis masivo de alta cantidad de información, a título complementario a los análisis tradicionalmente realizados por la Agencia Tributaria ya consolidados y que se mantendrán en 2022.

En este punto se prestará especial atención a los siguientes riesgos tributarios:

a) Control del valor en aduana declarado, en especial la incidencia que los precios de transferencia y, en general, todas las operaciones dentro de un mismo grupo empresarial, pueden tener en la determinación del valor en aduana de las mercancías. Asimismo, se comprobarán los ajustes sobre el valor de transacción.

b) Control del origen declarado y su correlación con el conjunto de información disponible para la Administración tributaria con especial atención a las preferencias arancelarias aplicadas y al riesgo de elusión de los derechos antidumping. En este punto, resulta de especial interés analizar el flujo de importaciones con el Reino Unido tras su retirada de la Unión Europea y en consecuencia convertirse en tercer país. La salida del Reino Unido de la Unión Europea se llevó a término al amparo de un acuerdo de retirada que, en materia de origen preferencial, establece los requisitos para acogerse a los beneficios arancelarios previstos en el citado acuerdo. Transcurrido el primer año de salida, conviene focalizar los controles en aquellas importaciones acogidas a preferencia arancelaria a efectos de determinar si la misma ha sido declarada correctamente.

c) Control de la clasificación arancelaria de las mercancías.

d) Control de los despachos a libre práctica de bienes para su posterior entrega en otro Estado miembro.

e) Investigación de las tramas de fraude organizado especialmente en los casos en los que se haya detectado que está ocultando toda o una parte de la cadena de transmisión comercial desde la importación hasta la venta al consumidor final. En particular, continuarán las actuaciones de control del valor en aduana declarado desde el momento mismo del despacho aduanero, así como las labores de investigación de las actividades de distribución de mercancías en territorio español, incluso si las mercancías hubiesen sido objeto de importación en otros Estados miembros, participando activamente en las iniciativas que pueda impulsar la Comisión para una actuación coordinada entre los Estados miembros.

f) Controles derivados de los resultados de las investigaciones realizadas por la Comisión en el marco de sus competencias.

g) Control de la correcta aplicación de los regímenes especiales.

h) Actuaciones de control con los representantes indirectos de los importadores.

i) Realización, cuando proceda, de actuaciones de comprobación sobre las declaraciones complementarias presentadas por operadores autorizados a acogerse al procedimiento de declaración simplificada, a fin de asegurar que se ajustan a los términos de la autorización y la correcta tributación de las operaciones una vez conocidos todos los datos.

j) Control de las operaciones de comercio electrónico.

Como se ha indicado anteriormente, desde el 1 de julio de 2021 ha entrado en vigor el nuevo marco jurídico que regula el comercio electrónico, previsto en las Directivas 2017/2455 y 2019/1995, lo que se ha traducido, desde el punto de vista de la importación, en la eliminación de la exención del IVA a la importación prevista para envíos de valor intrínseco inferior a 22 euros, así como en la obligación de presentar

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

declaración para toda importación de bienes (completa o simplificada respecto a los de bajo valor) y la introducción de nuevos sistemas de liquidación y pago del IVA, en función del rol que asuman las plataformas de comercio electrónico y las empresa de paquetería.

El crecimiento exponencial del comercio electrónico derivado de los nuevos hábitos de los consumidores (acentuado durante la pandemia), unido al nuevo marco normativo, exige el diseño de una estrategia de control diferente a la establecida para el tráfico comercial que podríamos llamar tradicional y que pivota sobre la presentación de un volumen de declaraciones simplificadas, es decir, con un conjunto de datos más reducido.

Para la adecuada implementación de la estrategia de control sobre este tipo de tráfico que representa el comercio electrónico, se han implementado diferentes herramientas de explotación de la información e identificación de contribuyentes que permitirán comprobar un importante número de declaraciones respecto de las cuales se han identificado riesgos, principalmente relacionados con el valor declarado. La información utilizada se nutrirá tanto de fuentes internas como externas, entre las que se encuentran las que la Agencia Tributaria pueda obtener directamente de las plataformas de comercio electrónico en virtud de requerimientos de información y demás mecanismos previstos en el ordenamiento jurídico.

Asimismo, las tareas de control en este ámbito irán encaminadas a la identificación de operadores que resulten repetitivos en este tipo de declaraciones y que pudieran desarrollar en España actividades económicas no declaradas o a la ocultación de parte de la actividad desarrollada en nuestro país.

A.2 Actuaciones en materia de Impuestos Especiales. En el ámbito de los Impuestos Especiales, se potenciarán los siguientes controles:

a) En el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos, se reforzará el control de la correcta aplicación de las exenciones, tipos reducidos y destinos exentos. Asimismo, se potenciarán las actividades de control e investigación de la distribución de hidrocarburos al margen de la red de depósitos fiscales y los procedimientos legales de circulación intracomunitaria, con la consiguiente elusión del Impuesto Especial. Si tales actividades implican también un fraude al IVA, se actuará de forma coordinada con otras áreas de la Agencia Tributaria.

b) En el ámbito del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, continuarán las actuaciones de control de la correcta declaración de bases imponibles y aplicación de las exenciones y supuestos de no sujeción previstos legalmente. Asimismo, se comprobará la correcta declaración del tipo impositivo, en particular en aquellos casos en los que el mismo se vincule al nivel de emisiones.

Asimismo, se fomentarán las actuaciones de prevención del fraude, en coordinación con otras áreas de la Agencia Tributaria. En particular, se tratará de anticipar el control al momento mismo de presentación de la declaración o solicitud de exención o no sujeción, en aquellos supuestos en los que se detecten contribuyentes de riesgo, sobre los que las actuaciones de comprobación a posteriori pudieran resultar menos eficaces.

c) Control de los productos sujetos a los Impuestos Especiales con objeto de detectar las posibles ventas no declaradas de los mismos y la consiguiente defraudación tanto de los propios Impuestos Especiales como del IVA y los impuestos directos correspondientes a los beneficios obtenidos. En particular, se prestará especial atención al desvío de productos del régimen suspensivo, ya sea por envío entre establecimientos autorizados ya sea por exportación, así como a los envíos desde depósitos fiscales a distribuidores.

Asimismo, se prestará especial atención a los sujetos pasivos que no ingresen las cuotas resultantes de sus autoliquidaciones por solicitar aplazamiento o fraccionamiento de las mismas, en particular cuando se aprecie riesgo de que su actuación responde al objetivo de evitar finalmente el pago del impuesto.

d) Control de tramas activas en el sector de hidrocarburos ya sea para la elusión del propio impuesto especial o el IVA correspondiente a la distribución una vez que los productos abandonan el régimen suspensivo, en este último caso mediante la

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

coordinación de las áreas de control de Aduanas e Inspección, evitando el abuso del régimen de depósitos fiscales en materia de IVA.

e) Control de la correcta declaración de bases imponibles del Impuesto Especial sobre la Electricidad, así como la inclusión de las inscripciones creadas por las nuevas figuras sujetas al impuesto.

A.3 Actuaciones en materia de Impuestos Medioambientales. En relación con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, se desarrollarán las siguientes actuaciones, a cuyo fin se explotarán los datos facilitados a la Agencia Tributaria en virtud de la nueva información prevista en el modelo 586:

a) Comprobación de las operaciones no sujetas con el fin de detectar hechos imponibles incorrectamente declarados.

b) Control de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto adquiridos por personas o entidades no inscritas en el Registro Territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

c) Control de las recepciones y expediciones exentas de gases fluorados de efecto invernadero imputados y declarados por los revendedores.

d) Control de las autoliquidaciones y declaraciones de operaciones que deben presentar los revendedores de gases fluorados de efecto invernadero.

e) Control de determinadas adquisiciones intracomunitarias de gases fluorados de efecto invernadero efectuadas por revendedores.

f) Control de las ventas y entregas de los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias inherentes a dichas operaciones. Se prestará especial atención a las operaciones intracomunitarias de adquisición de gases sujetos al impuesto.

g) Control de los importadores de Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Sin perjuicio del control estrictamente tributario, en las importaciones se controlará también el cumplimiento de las condiciones impuestas en la normativa de la Unión para la introducción de estos productos.

h) Investigación de canales de distribución oculta de Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, se desarrollarán preferentemente actuaciones tendentes a la comprobación de la correspondencia entre las autoliquidaciones relativas a los pagos fraccionados y la autoliquidación anual.

B. Control de autorizaciones y obligaciones formales.

Tras la adaptación de las autorizaciones aduaneras al Código aduanero de la Unión y el paso, en consecuencia, a un sistema de control basado en el seguimiento de los operadores titulares de autorizaciones aduaneras, a lo largo del 2022 se trabajará en el desarrollo de aplicaciones que permitan el seguimiento de indicadores de riesgo por operador, en función de las autorizaciones de las que son titulares y los requisitos y condiciones que las mismas requieren.

Durante el 2022 se mantendrá, además, un elevado número de visitas a los establecimientos donde se encuentran mercancías sujetas a vigilancia aduanera para verificar el correcto uso de las autorizaciones correspondientes.

Serán objeto de control:

a) Los almacenes de depósito temporal, otros lugares autorizados para la presentación de las mercancías, otros lugares autorizados para el depósito de las mercancías y locales autorizados para la exportación donde se introducen las mercancías en tanto reciban un destino aduanero.

b) Los depósitos aduaneros.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

c) Los expedidores y destinatarios autorizados a efectos de tránsito de la Unión, los destinatarios autorizados a efectos de operaciones TIR, el empleo de precintos de un tipo especial en el régimen de tránsito.

d) Las autorizaciones de estatuto de expedidor autorizado de prueba de estatuto aduanero.

e) Los operadores económicos autorizados y los operadores que se benefician del uso de los procedimientos simplificados previstos en el código aduanero de la Unión y, en especial, las empresas autorizadas a la simplificación de inscripción en registros contables.

f) Las autorizaciones de garantía global incluyendo su posible reducción o dispensa, así como las autorizaciones de aplazamiento de pago de los derechos exigibles.

g) Los regímenes especiales.

En relación con las autorizaciones y obligaciones formales en Impuestos Especiales, se potenciarán los siguientes controles:

a) En lo referente a los Impuestos Especiales de Fabricación, se continuará con las actuaciones y controles tradicionales para su correcto cumplimiento tanto referido a la actualización de los censos como al cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter formal. Asimismo, se realizarán actuaciones de control de la correcta aplicación de los beneficios fiscales previstos legalmente. En particular, en relación con los productos en régimen suspensivo, exento y a tipo reducido que circulen amparados en un documento administrativo electrónico, se potenciará la verificación del cumplimiento de las obligaciones tanto del expedidor como del destinatario en el ámbito comunitario externo y en el ámbito interno, así como el control de la ultimación del régimen suspensivo mediante operaciones de exportación. Asimismo, se comprobarán las solicitudes de devolución originadas por este motivo.

Se efectuará el control de las condiciones y requisitos a cumplir a efectos de la vigencia de las autorizaciones de los establecimientos sujetos a los Impuestos Especiales de Fabricación, con el fin de proceder a la revocación de las autorizaciones concedidas en caso de incumplimiento.

b) En el ámbito del Impuesto Especial sobre la Electricidad, se llevarán a cabo la depuración y actualización del censo, realizando actuaciones de comprobación y, en su caso, regularización tributaria sobre todas aquellas empresas que, desarrollando actividades susceptibles de gravamen por el impuesto, no se encuentren debidamente identificadas a efectos del mismo.

c) En el ámbito del Impuesto Especial sobre el Carbón, se procederá a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias inherentes a tal impuesto.

En materia de Impuestos Medioambientales, y por lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, se desarrollarán actuaciones de verificación del requisito de presentación del modelo de declaración, comprensivo de los importes satisfechos a los contribuyentes del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica en relación con la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica.

Asimismo, se impulsará la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de los Impuestos sobre la Producción de Combustible Nuclear gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica, y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, con especial incidencia en la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales derivadas de estos impuestos.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

C. Prevención y represión del contrabando, narcotráfico y blanqueo de capitales. Actuaciones de Vigilancia Aduanera.

Para la consecución del objetivo general de la Agencia Tributaria en relación con la prevención y represión del contrabando, narcotráfico y blanqueo de capitales, durante el año 2022 la Agencia Tributaria desarrollará específicamente una serie de actuaciones encaminadas a la neutralización de las actividades del crimen organizado, actuando de manera integral contra las estructuras logísticas, financieras y patrimoniales de las organizaciones criminales.

La vigilancia terrestre, marítima y aérea constituye un pilar fundamental en el control de las fronteras y aguas jurisdiccionales para prevenir y perseguir los delitos de contrabando, incluido el narcotráfico, por lo que deben adaptarse los medios a las nuevas necesidades derivadas de los modus operandi de las organizaciones criminales, incorporando nuevos medios y sistemas tecnológicos para potenciar las investigaciones.

En relación con el contrabando, el tráfico de drogas continúa siendo la primera actividad, por orden de importancia, del crimen organizado en España, en atención a su volumen, a la importancia de las ganancias obtenidas por los grupos criminales y al impacto negativo que genera en la sociedad, tanto desde el punto de vista de la salud pública como desde el de la seguridad pública y el deterioro del tejido social en determinadas zonas del territorio español.

Por su parte, el comercio ilícito de productos del tabaco es otro de los ámbitos prioritarios, ya que no solo influye negativamente en la recaudación del Estado y perjudica a los operadores comerciales legítimos, sino que aumenta la accesibilidad y asequibilidad de dichos productos, socavando las medidas de control y sanitarias aplicables a los mismos. La Agencia Tributaria y la Mesa del Tabaco han suscrito un Acuerdo de Entendimiento para colaborar en la prevención del comercio ilícito de tabaco.

El desmantelamiento financiero de cualquier red delictiva tiene un efecto represivo mayor que la intervención de los efectos del contrabando en sí o, incluso, la propia detención y puesta a disposición judicial de los culpables. La utilización generalizada de estructuras comerciales legales para las actividades criminales, además de facilitar a dichas organizaciones mover capitales e inversiones, erosiona la economía lícita. Por ello el objetivo prioritario de lucha contra el contrabando comprende también la ejecución de todas las acciones de investigación patrimonial necesarias para la intervención de los bienes y ganancias ilícitas de los responsables, atacando así la estructura logística y financiera de las organizaciones para su completa desarticulación.

En definitiva, los planes operativos quedarán alineados con la planificación estratégica para el cumplimiento de los objetivos en ámbito de prevención y represión del contrabando, el narcotráfico y el blanqueo de capitales. Para hacer posible estos objetivos, durante el año 2022 se establecen las siguientes directrices prioritarias:

a) En materia de tráfico de drogas, las áreas de control prioritario seguirán siendo el tráfico ilícito de cocaína procedente de Sudamérica y el Caribe, así como el hachís procedente del norte de África.

En este punto resulta prioritaria la zona del Campo de Gibraltar, en la que se desarrollarán actuaciones operativas en coordinación con el resto de autoridades policiales y judiciales, en aplicación del Plan Especial del Campo de Gibraltar, con especial atención a las investigaciones patrimoniales y blanqueo de capitales. No obstante, se prestará especial atención a las provincias limítrofes debido al desplazamiento de las actividades contrabandistas de las organizaciones criminales.

Igualmente, es fundamental la adaptación permanente de la estrategia de vigilancia aeronaval y del análisis efectuado por las Oficinas de Inteligencia Marítima a la evolución de nuevas rutas y tipologías en la introducción de estupefacientes en territorio nacional por vía marítima.

Asimismo, se mantienen las actuaciones de control en los recintos aduaneros, impulsando la colaboración público-privada con las autoridades portuarias y las terminales de contenedores con el objetivo de reforzar la seguridad y dificultar la

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

actuación de organizaciones criminales en dicho entorno; especialmente en la detección de operaciones donde las organizaciones criminales se sirven de envíos legales para camuflar la droga.

Asimismo, se llevarán a cabo actuaciones de lucha frente a la proliferación de plantaciones clandestinas de marihuana en territorio nacional.

b) De acuerdo con los cambios experimentados en las tipologías del comercio ilícito del tabaco, se continuarán desarrollando actuaciones encaminadas al control del suministro ilegal de hoja de tabaco susceptible de ser utilizada como materia prima en la fabricación ilícita de cigarrillos en fábricas clandestinas y también el control en cuanto a consumidores finales, modalidad esta última que está alcanzando cotas importantes.

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, contiene dos importantes disposiciones adicionales cuya implementación contribuirá a la prevención del comercio ilícito de tabaco, especialmente en la tipología de fabricación ilícita.

Por una parte, la disposición adicional primera contiene las normas de control sobre el tabaco crudo y régimen sancionador. Este régimen está encaminado a mejorar el control sobre el comercio y transporte del tabaco crudo evitando su desvío a la fabricación ilícita.

Por su parte, la disposición adicional segunda califica como género prohibido a efectos de la legislación de contrabando determinadas máquinas destinadas a la fabricación de labores de tabaco sin cumplir los requisitos, sumándose a otras herramientas para la lucha contra la fabricación ilícita de cigarrillos.

Estas medidas irán acompañadas del refuerzo de la cooperación internacional en este ámbito, en particular con organismos europeos especializados en la lucha contra los grupos de crimen organizado transnacionales que refuerzan la cooperación entre los distintos países afectados mediante el desarrollo de operaciones internacionales conjuntas. Específicamente con Gibraltar, con la reactivación del Memorando de Entendimiento sobre el tabaco y otros productos, y los mecanismos de intercambio de información previstos, se reforzarán los controles en frontera y las investigaciones sobre las redes contrabandistas.

c) La configuración geoestratégica de nuestro país otorga al medio marítimo una especial importancia en la lucha contra el contrabando y otros tráficos ilícitos, como se reconoce en la Estrategia de Seguridad Marítima Nacional. Por ello, resulta esencial un conocimiento global del entorno marítimo en el que desarrolla gran parte de la actividad operativa el Servicio de Vigilancia Aduanera de la Agencia Tributaria.

Para ello, el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales a través de la Dirección Adjunta de Vigilancia Aduanera ha implementado y desarrollado una estructura de Oficinas de Inteligencia Marítima que facilita un intercambio de información ágil, permitiendo disponer de una visión más integral y eficiente de la actividad marítima.

En 2022, en apoyo a las Oficinas de Inteligencia Marítima se desarrollarán nuevas herramientas y tecnologías con el fin de actualizar técnica y operativamente las herramientas de vigilancia y control marítimo de gestión centralizada como impulso a la operatividad aeronaval, investigación e intercambio de información a través de plataformas virtuales y Oficina de inteligencia Marítima Central.

Se continuará con la implementación de mecanismos de obtención de información sobre el movimiento de las embarcaciones de recreo con la finalidad de prevenir su uso por las organizaciones contrabandistas.

Además, para hacer frente adecuadamente a las amenazas y retos que se presentan en el ámbito marítimo, se prestará especial atención a los criterios y directrices establecidas en el Plan de Acción de Seguridad Marítima aprobado por el Consejo de Seguridad Marítima Nacional, sus acciones ya consolidadas y aquellas en desarrollo por

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

parte de los grupos de trabajo del departamento de Seguridad Nacional para su aprobación por el Consejo de Seguridad Marítima Nacional.

d) El Real Decreto-ley 16/2018, de 26 de octubre, por el que se adoptan determinadas medidas de lucha contra el tráfico ilícito de personas y mercancías en relación con las embarcaciones utilizadas, estableció una serie de prohibiciones y limitaciones de uso en relación con las embarcaciones neumáticas y semirrígidas de alta velocidad, como medida para la lucha contra el tráfico ilícito de personas y mercancías.

Desde la aprobación de dicha norma se han instruido un gran número de expedientes de infracción administrativa de contrabando y de atestados por delitos de contrabando causados por el uso ilícito de dicho tipo de embarcaciones, habiéndose incautado más de 700 embarcaciones. En 2022, con el reglamento de control de embarcaciones aprobado por Real Decreto 807/2021 de 21 de septiembre, continuarán las acciones de control en este ámbito, reforzando las acciones operativas y la vigilancia marítima en las zonas de mayor riesgo, así como los controles en toda la cadena de suministro mediante la trazabilidad desde su fabricación/importación hasta la puesta a disposición del operador final.

e) La función de protección y seguridad constituye una de las misiones fundamentales de las autoridades aduaneras de la Unión Europea. En este sentido, y de forma coordinada con otros organismos nacionales, europeos e internacionales, se potenciarán las actuaciones de análisis de riesgos y de investigación relativas a tráficos ilícitos que afecten a la seguridad global o de los ciudadanos y al medio ambiente.

Para una adecuada evaluación de los riesgos de seguridad y protección, desde 2011 es exigible la declaración sumaria de entrada para toda mercancía que entre en territorio aduanero de la Unión Europea procedente de un tercer país. Desde el 15 de marzo de 2021, es también obligatoria la presentación de una declaración de seguridad para realizar la evaluación de riesgos de seguridad de la paquetería urgente y correos, con el objetivo de proporcionar un control de seguridad adicional a los controles de seguridad de la aviación civil existentes.

Por otra parte, se seguirán intensificando, tanto mediante iniciativas nacionales como con la implementación en nuestro país de iniciativas promovidas por organismos supranacionales en las que el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales participa, las actuaciones de control del comercio ilícito de especies protegidas, residuos peligrosos o tóxicos, material de defensa y de doble uso, así como de productos cuyo consumo ponga en riesgo la salud de los ciudadanos o vulneren los derechos contra la propiedad industrial.

f) Con el objetivo de neutralizar las estructuras económicas y financieras de las organizaciones criminales vinculadas al contrabando y narcotráfico, se continuarán desarrollando las actuaciones y mecanismos para localizar e intervenir los beneficios de dichas organizaciones, mediante la mejora de los acuerdos de coordinación e intercambio de información celebrados con organismos nacionales e internacionales, así como mediante la colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos (ORGA).

En este sentido, se desarrollarán acciones operativas específicas de control sobre movimientos de medios de pago no acompañados, y se continuará con la estrategia de implementación de acciones de control patrimonial mediante técnicas de big data con la finalidad de detectar elementos patrimoniales cuyo origen pueda estar vinculado a actividades criminales.

g) En 2022 tendrá carácter prioritario el apoyo a las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal más complejo en todas sus fases, especialmente en el caso de las actuaciones que requieren el empleo de técnicas o facultades de policía judicial en apoyo a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude y al Departamento de Recaudación.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

IV. Control del fraude en fase recaudatoria

Las líneas básicas de actuación del área de Recaudación para el año 2022 continuarán plasmándose en estas directrices generales bajo dos grandes objetivos a perseguir: por una parte, facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de las actuaciones de información y asistencia a los contribuyentes y, por otra, la lucha contra el fraude fiscal. Estas directrices, además, se alinean con los grandes objetivos estratégicos de la Agencia Tributaria, lo que condiciona a su vez las actuaciones que se incluyen en la planificación del área. Además, la concreción de estas directrices a lo largo de años anteriores y la experiencia extraída de su puesta en práctica ponen de manifiesto su efectividad.

La actividad de control en fase de recaudación, materia propia de estas directrices, se realiza a través de medidas concretas con la importancia y efectividad suficiente como para tener su plasmación en la planificación de los objetivos del área, medidas esenciales para el área cuyo fin último está dirigido al cobro efectivo de las deudas. Si bien estas actuaciones no tienen un reflejo inmediato sobre el cobro de las deudas, sin duda tienen valor en sí mismas y son necesarias para la prevención y el control del fraude fiscal.

De forma continuada, determinadas actuaciones vienen mostrando a lo largo de los años una gran eficacia para conseguir el cobro de las deudas y para luchar contra el fraude en fase de recaudación. De esta manera, también para el año 2022 se continuará perseverando en las mismas, especialmente en aquellas que tienen mayor impacto en el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes con un efecto directo sobre los deudores, sin perjuicio de su propio valor para la prevención del fraude al incidir en el comportamiento futuro de los deudores y otros contribuyentes debido a los efectos inducidos que provocan.

Se continuará dando una especial importancia al análisis de riesgos al haberse revelado como una herramienta muy efectiva para definir actuaciones a realizar en la búsqueda de dichos efectos directos e inducidos, y por tanto para la planificación del trabajo.

Durante 2022 se continuará con el control de las titularidades «de conveniencia» de los Terminales de Puntos de Venta que pudieran ser utilizadas para evitar las actuaciones de embargo. Igualmente se intensificarán las actuaciones específicas en relación con los deudores con reconocimientos de deuda o solicitudes de aplazamiento sin ofrecimiento de garantía para reducir el riesgo de impago.

Pero no solamente el fraude tributario en fase de recaudación se combate con actuaciones represivas del mismo, sino que, el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes debe verse favorecido e intensificado a través de la prestación de mejores servicios de información y asistencia, facilitando de este modo el pago de las deudas.

Por tanto, se priorizarán las siguientes líneas de actuación en el ámbito recaudatorio.

1. Medidas de prevención y control del fraude fiscal.

A. Mejoras en la evaluación del riesgo recaudatorio. La experiencia acumulada en los años anteriores traerá consigo una definición de riesgos recaudatorios cada vez más depurada, lo que permitirá planificar y enfocar con mayor eficacia y eficiencia la gestión recaudatoria y la lucha contra el fraude, aunando la visión recaudatoria tanto hacia la deuda como hacia el deudor, facilitando en los casos de mayor complejidad la detección de comportamientos de riesgo recaudatorio a través de las cada vez más efectivas técnicas avanzadas de análisis y procesamiento de datos con las que cuenta el área.

B. Persecución del delito contra la Hacienda Pública y contrabando. Se continuarán utilizando todas las posibilidades que ofrece la Ley General Tributaria para exaccionar las deudas por responsabilidad civil y penas de multa cuyo cobro se encomiende a la Agencia Tributaria, así como las deudas vinculadas a delito a que se refiere el Título VI

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

de la Ley General Tributaria, realizándose cuantas actuaciones recaudatorias sean necesarias.

Se realizará una especial vigilancia patrimonial de estos deudores con la finalidad de prevenir y detectar conductas de vaciamiento patrimonial que pudieran calificarse incluso como posibles insolvencias punibles. Este seguimiento permitirá, además, informar adecuadamente de la vertiente recaudatoria de las propuestas de conformidad.

Los órganos de recaudación prestarán especial atención a las conductas de los condenados por delito contra la Hacienda Pública y contrabando por si hubiese que ponerlas en conocimiento de los órganos judiciales solicitando, en su caso, la revocación de la suspensión de la pena de ingreso en prisión ante el incumplimiento de sus obligaciones de pago sin ser insolventes, realizando la correspondiente investigación patrimonial.

C. Adopción de derivaciones de responsabilidad. Una de las herramientas que se ha mostrado más eficaz a lo largo de los años como instrumento de prevención y control del fraude en fase recaudatoria ha sido la derivación de responsabilidad y, en general, la exigencia de deudas a terceros. Como en años anteriores, durante 2022 se continuarán con las actuaciones de investigación dirigidas a identificar a terceros responsables u otras personas a cuyo cargo la Ley impone la obligación de pago, y a acreditar la concurrencia de los supuestos de hecho previstos en la norma para exigirles el pago de las deudas.

D. Adopción de medidas cautelares. Igualmente, para prevenir y combatir el riesgo de impago como consecuencia de conductas de vaciamiento patrimonial u otras que puedan poner en peligro el cobro de las deudas, se potenciará la adopción de las medidas cautelares previstas legalmente y que sean pertinentes, para mitigar dicho riesgo, asegurando el buen fin de los procedimientos recaudatorios de los que traigan causa.

E. Presencia de los funcionarios de Recaudación. Está previsto continuar impulsando, en la medida que las circunstancias lo permitan, la presencia de los funcionarios de Recaudación mediante visitas y personaciones para realizar actuaciones ejecutivas y de obtención de información en relación con determinados grupos de deudores que no muestran intención de regularizar su situación, y que continúan en muchos casos ejerciendo una actividad económica sin minorar sus deudas o incluso incrementando las mismas. Se buscará con estas actuaciones tanto los efectos directos del cobro como los indirectos en otros deudores con el mismo perfil. Se efectuarán las personaciones que se consideren más efectivas, tanto en locales de negocios como en aquellos otros que la normativa exige la previa autorización judicial para realizar estas actuaciones.

F. Medidas específicas para la persecución del fraude recaudatorio más importante cuantitativa y cualitativamente. Este tipo de fraude debe abordarse con todas las medidas necesarias para poder combatirlo. Desde el punto de vista normativo se aprovecharán al máximo las medidas legalmente previstas y aplicables tanto en el ámbito administrativo como judicial. Las herramientas informáticas, con el alto nivel de desarrollo evidenciado en los últimos años y la utilización de todas las fuentes de información disponibles que permiten el análisis de riesgos recaudatorios, se deben aplicar para una persecución de este fraude lo más eficaz y eficiente posible. Y junto con esto, se abordarán las modificaciones organizativas necesarias que permitan dedicar recursos humanos, sin restricciones territoriales, a una plena dedicación a la investigación recaudatoria de estos deudores y adoptar las medidas concretas necesarias dirigidas a la consecución de estas metas.

2. Otras medidas de gestión recaudatoria en el ámbito del control recaudatorio.

A. Seguimiento de insolvencias aparentes. Se investigará especialmente la participación de deudores aparentemente insolventes en la creación de sucesivas sociedades mercantiles que no ingresan sus obligaciones tributarias, en los que se dificulte la recuperación de las deudas pendientes de cobro.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

Las actuaciones a realizar se dirigirán, por un lado, a obtener pruebas dirigidas a la acreditación de supuestos de insolvencia punibles y, por otro, a la adopción anticipada de las medidas de aseguramiento del cobro de las deudas que procedan.

Estas actuaciones se complementarán con el control de deudores fallidos para detectar posibles supuestos en los que proceda la rehabilitación de los mismos para efectuar el cobro de las deudas previamente canceladas provisionalmente como créditos incobrables.

B. Cooperación con otras Administraciones Públicas. Se continuará avanzando con el mecanismo de cooperación con otras Administraciones Públicas a través del denominado Punto Neutro, permitiendo difundir información sobre los pagos de las Administraciones Públicas a deudores de éstas y posibilitando así la emisión de las diligencias de embargo que ellas mismas pudieran dictar contra aquellos contribuyentes que fueran simultáneamente acreedores de dichos pagos y deudores de cualquiera de las Administraciones. Este mecanismo, previsto en la disposición adicional cuarta de la Ley 25/2013, de 27 diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público requiere del correspondiente desarrollo reglamentario, que se impulsará para que, una vez alcanzado, pueda iniciarse su funcionamiento en toda su plenitud, para así permitir de ahí en adelante incorporarse a este sistema un gran número de Administraciones Públicas.

Por otro lado, en lo que respecta a la cooperación internacional para el cobro de créditos tributarios, se están llevando a cabo todos los trabajos necesarios desde un punto de vista multidisciplinar -jurídico, tecnológico y de organización y coordinación- para que, gracias a la experiencia adquirida desde el año 2010 por la Agencia Tributaria, se pueda extender esa base de conocimiento y medios técnicos hacia la recaudación de deudas de las restantes Administraciones tributarias de ámbito nacional cuyos intereses de cobro podrían verse satisfechos mediante la utilización de este instrumento, de indudable trascendencia y eficacia a nivel europeo.

C. Proyecto de NRC online. Implantado ya este nuevo sistema de registro y seguimiento de los ingresos gestionados a través de entidades colaboradoras, el efecto práctico inmediato se traduce en un conocimiento de esta información de forma inmediata en el tiempo.

Todo ello implica un gran avance cualitativo respecto al anterior sistema general que redundará en importantes mejoras en el resto de aplicaciones gestoras recaudatorias en materia de actuaciones de seguimiento y control. Se procederá a explotar este conocimiento inmediato de ingresos, tanto desde el punto de vista de la asistencia e información como del control de ingresos en plazo.

D. Control de la deuda pendiente en periodo ejecutivo. Se realizará un control permanente de la deuda pendiente, en particular, de la deuda en fase de embargo, con el fin de agilizar la gestión recaudatoria y así conseguir una reducción de la misma. Para ello, se procederá a revisar esta deuda pendiente, fundamentalmente la más antigua, de manera que se agilice la finalización del procedimiento de apremio.

E. Control de deudas suspendidas y paralizadas. Se realizarán actuaciones de control y seguimiento de las deudas paralizadas y suspendidas. Para ello se revisarán especialmente las deudas o vencimientos suspendidos por recurso o reclamación, agilizando la ejecución de sentencias y resoluciones.

F. Control de garantías ofrecidas. Dicho control se efectuará tanto sobre las garantías aportadas en el caso de aplazamientos y fraccionamientos de pago, como en los supuestos de suspensión de deudas objeto de cualquier recurso o reclamación. Este control supondrá la realización de un seguimiento sobre la grabación de las garantías, el mantenimiento de las mismas y finalmente la calidad.

G. Procedimiento de enajenación: subastas. Con la plena integración del procedimiento de subasta en el Portal del Boletín Oficial del Estado, se pretende impulsar el sistema electrónico de subastas al objeto de lograr la optimización de los recursos y del personal de la Agencia Tributaria, así como aumentar la afluencia de licitadores, tanto por la mayor publicidad de las subastas de la Agencia Tributaria

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

respecto de la que tiene actualmente en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, como por las características del procedimiento de subasta y la concesión de más días para la presentación de ofertas.

H. Eficacia de las deudas derivadas y efecto inducido en la recaudación. Durante 2022 se continuará realizando un seguimiento de las deudas ingresadas por los deudores tras un acuerdo de derivación de responsabilidad, así como del cumplimiento e ingresos efectuados a partir de dicho acuerdo.

V. Colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas

En cuanto a las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Comunidades Autónomas), la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias autonómicas resulta esencial para el adecuado control de los tributos cedidos, sean gestionados por la Agencia Tributaria o por las Comunidades Autónomas por delegación del Estado.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento total o parcial en su territorio de una serie de tributos estatales, y delega la competencia para la gestión de una parte de esos tributos –asumida por las Comunidades Autónomas-, concretamente, la gestión de los Impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de determinados Tributos sobre el Juego.

La citada Ley consagra como principio esencial la colaboración entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas, en particular, el fomento y desarrollo de intercambios de información y la planificación coordinada de las actuaciones de control sobre los tributos cedidos.

De acuerdo con dicha ley, el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria –y los correspondientes Consejos Territoriales en el ámbito de cada Comunidad-, es el órgano colegiado de coordinación de la gestión de los tributos cedidos, integrado por representantes de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas al que se atribuyen, entre otras, las funciones de concretar criterios uniformes y procedimientos comunes de intercambio de información y acordar las líneas básicas y directrices de ejecución de programas de control sobre los tributos cedidos.

La Agencia Tributaria, en el marco de los acuerdos adoptados en el seno del Consejo Superior y de los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria, y en particular del acuerdo del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria de 9 de abril de 2013, potenciará los intercambios de información con trascendencia tributaria entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas con la finalidad de incrementar la eficacia de la gestión tributaria, mejorar la asistencia a los contribuyentes y, singularmente, potenciar la lucha contra el fraude fiscal y la economía sumergida.

Así, continuarán los intercambios de información sobre los datos censales más relevantes de los obligados tributarios a través del Censo Único Compartido, base de datos consolidada de información censal obtenida por las Administraciones tributarias autonómicas y estatal.

Se fomentará igualmente la transmisión periódica a la Agencia Tributaria de la información contenida en declaraciones tributarias correspondientes a tributos cedidos gestionados por las Comunidades, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los tributos estatales sobre el juego gestionados por las Comunidades Autónomas por delegación del Estado, dado que dicha información pone de relieve la existencia de otros

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

posibles hechos imponibles, especialmente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Patrimonio.

En 2022, continuará el suministro por las Comunidades Autónomas a la Agencia Tributaria de la información de las familias numerosas y de los grados de discapacidad. Esta información resulta necesaria para la tramitación de los pagos anticipados de las deducciones por familias numerosas y grados de discapacidad previstas en el artículo 81 bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Asimismo, continuará y se consolidará en tiempo y en forma el suministro por parte de las CCAA a la Agencia Tributaria de información sobre fianzas derivadas del arrendamiento de inmuebles a que se refiere el artículo 36 de la Ley de Arrendamiento Urbanos (LAU).

Esta información permitirá tanto asistir en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (tanto del arrendador como del arrendatario), como también la mejora del control de los rendimientos de capital inmobiliario y, en su caso, de las deducciones que puedan aplicarse por estos alquileres.

Como novedad en el ejercicio 2022, también va a ser necesario el intercambio de información respecto a los certificados de eficiencia energética registrados en el 2021 y las resoluciones definitivas de ayuda que hayan sido concedidas por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, junto con la relación de números de referencia catastrales a los que se refieran.

Este suministro está previsto en la letra g) del apartado 3 de la disposición adicional decimotercera de la Ley del IRPF y tiene como justificación el control y la gestión de las nuevas deducciones aprobadas en el Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Por su parte, la Agencia Tributaria continuará proporcionando a las Administraciones tributarias autonómicas acceso a la información sobre los impuestos cedidos que sea necesaria para su adecuada gestión tributaria.

Además de estos intercambios de información generales, se potenciarán los intercambios de información específicos sobre determinados hechos, operaciones, valores, bienes o rentas con trascendencia tributaria que resulten relevantes para la gestión tributaria de cualquiera de las Administraciones, especialmente para la lucha contra el fraude. En particular, durante 2022, se intensificará el intercambio de información para la mejora de la gestión recaudatoria de los importes adeudados a las Administraciones tributarias.

Se mantendrá la transmisión por parte de las Comunidades Autónomas de información sobre los valores reales de transmisión de bienes y derechos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que hayan sido comprobados por las Administraciones tributarias autonómicas en el curso de procedimientos de control, dada la repercusión de este valor comprobado en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Sociedades gestionados por la Agencia Tributaria.

Del mismo modo, se potenciará la remisión de información por parte de las Comunidades Autónomas sobre la constitución de rentas vitalicias, operaciones de disolución de sociedades y de reducción del capital social con atribución de bienes o derechos de la sociedad a sus socios, préstamos entre particulares y pagos presupuestarios antes de su realización, a efectos de proceder al embargo del correspondiente derecho de crédito en caso de que el acreedor mantenga deudas pendientes de pago con la Agencia Tributaria.

Finalmente, en materia de intercambio de información, se continuará potenciando la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias autonómicas en la transmisión de la información obtenida en los procedimientos de control desarrollados por cada una de ellas que resulte relevante para la tributación por otras figuras impositivas gestionadas por otra Administración.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

La planificación coordinada y la colaboración en la selección de los contribuyentes que serán objeto de actuaciones de control será otra área de atención preferente y se promoverá que, por parte de la Agencia Tributaria se dé la información correspondiente a través de los Consejos Territoriales. En este ámbito, destacan:

a) Control global de las deducciones sobre el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobadas por las distintas Comunidades Autónomas, partiendo especialmente de la información suministrada por dichas Comunidades.

b) Asimismo, se utilizará intensivamente la información remitida por las Comunidades Autónomas en materia de discapacidad y familia numerosa para el control de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a ejercicios no prescritos y su relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mediante el cruce de información sobre la titularidad de bienes y derechos, incluidos los situados en el extranjero, y la identificación de contribuyentes no declarantes de dicho impuesto que estén obligados a presentar declaración.

d) Operaciones inmobiliarias significativas al objeto de determinar su tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido o, alternativamente, por el concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

e) Operaciones societarias más relevantes no sujetas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por haberse acogido al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

f) Cumplimiento de los requisitos para disfrutar de determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a través de la comprobación de la principal fuente de renta.

g) Cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen fiscal de las cooperativas.

h) Domicilios declarados y sus modificaciones.

i) Comprobación de los requisitos para el disfrute de la exención o bonificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte por adquisición de vehículos por discapacitados y familias numerosas.

Por lo que se refiere a las Comunidades de régimen foral, tanto el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo), como el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre), contemplan entre sus principios esenciales los de coordinación y colaboración mutua entre dichas Comunidades y el Estado en la aplicación de sus respectivos regímenes tributarios.

La línea fundamental de colaboración entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y las Diputaciones Forales del País Vasco vendrá constituida por el intercambio de la información necesaria para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y luchar contra el fraude fiscal, especialmente aquél que pretende aprovecharse de las diferencias normativas en los distintos territorios o de la existencia de Administraciones tributarias diferentes, mediante fórmulas de deslocalización o planificaciones fiscales abusivas.

Madrid, 26 de enero de 2022.–El Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Jesús Gascón Catalán.

cve: BOE-A-2022-1453
Verificable en https://www.boe.es

Roj: **STS 1831/2022** - **ECLI:ES:TS:2022:1831**

Id Cendoj: **28079130042022100160**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **4**
Fecha: **12/05/2022**
Nº de Recurso: **6453/2020**
Nº de Resolución: **568/2022**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 5511/2020,**
ATS 10218/2021,
STS 1831/2022

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 568/2022

Fecha de sentencia: 12/05/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6453/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/05/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez

Procedencia: T.S.J. COM. VALENCIANA CON/AD SEC. 3

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6453/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 568/2022

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D.ª Celsa Pico Lorenzo

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D.ª María del Pilar Teso Gamella

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

En Madrid, a 12 de mayo de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **6453/2020**, promovido por **DON Abilio ,** representado por el procurador de los tribunales don Jesús Rivera Huidobro y defendido por letrado, contra la sentencia núm. 659/2020, de 8 de mayo, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso de derechos fundamentales nº 979/2018, que estimó el recurso interpuesto por el ahora recurrente.

Siendo parte recurrida la **AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** (AEAT), representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida contiene parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"[...] FALLO: 1º.- Estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Abilio y declaramos que fueron vulnerados su derecho a la inviolabilidad domiciliaria (art. 18.2 CE) y su derecho a la intimidad personal (art. 18.1 CE) con causa en las actuaciones de la comisión de la Inspección Tributaria del día 12-6-2018.

2º.- Declaramos nulas dichas actuaciones por contrarias a Derecho.

3º.- Sin costas. [...]".

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de don Abilio , presentó escrito preparando el recurso de casación, que la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado, ordenando el emplazamiento de las partes y la remisión de las actuaciones a esta Sala del Tribunal Supremo.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones ante este Tribunal, por diligencia de ordenación de la Sala de lo Contencioso Administrativo, se tuvo por personados y partes en concepto de recurrente a don Abilio , y como recurrida la Administración del Estado.

CUARTO.- Por auto de 15 de julio de 2021, la Sección Primera de esta Sala acordó:

"[...] Primero.- Admitir a trámite el recurso de casación preparado por la representación procesal de don Abilio , contra la sentencia n º 659/2020, de 8 de mayo de 2020, de la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana estimatoria parcialmente del procedimiento para la protección de derechos fundamentales número 979/2018.

Segundo.- Precisar que las cuestiones en la que entendemos que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es determinar:

Si la posterior declaración de nulidad de una resolución judicial de autorización de entrada y registro en el domicilio de una persona (física o jurídica) ha de tener efectos ex tunc, privando de cobertura jurídica las actuaciones realizadas por la administración interviniente, y si ello conlleva como efecto irreversiblemente anudado la obligación de la administración actuante de devolver al administrado toda la documentación e información obtenida en la entrada y registro, suponiendo la no devolución la vulneración de los derechos constitucionales de inviolabilidad de domicilio e intimidad consagrados en el artículo 18 de la CE así como la vulneración del derecho de tutela judicial efectiva el artículo 24 CE.

Tercero.- Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación, las contenidas en los artículos: 18 y 24 de la Constitución sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras cuestiones y normas jurídicas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA. [...]".

QUINTO.- Teniendo por admitido el recurso de casación por esta Sala, se emplazó a la parte recurrente para que, en treinta días, formalizara escrito de interposición, lo que realizó, suplicando a la Sala:

"[...] Así pues, se deberá dictar Sentencia que acoja nuestras pretensiones que, conforme ya apuntábamos en el escrito de preparación y a lo aquí expuesto, lo son el establecimiento de la siguiente doctrina jurisprudencial:

-En relación a la infracción denunciada en el apartado 3 de este escrito de interposición, que declarada la nulidad de una entrada y registros efectuados por la Administración tributaria en el curso de unas actuaciones inspectoras, por haberse vulnerado derechos fundamentales del afectado por dicha actuación administrativa, dado que estamos ante una nulidad radical y ex tunc, caben y deben adoptarse en el procedimiento que tal declaración se efectúa, las medida necesarias para la debida efectividad de tal declaración e íntegra reposición de la situación anterior a la actuación declarada ilegal, y ello a fin de que de esta no quede rastro alguno, lo que consecuentemente en nuestro caso deberá dar lugar a adoptar las medidas que teníamos solicitadas para la efectividad de la nulidad declarada ya en el mismo suplico de la demanda o bien las que de estas por la Sala se estimen convenientes y/o necesarias.

-En relación a la infracción denunciada en el apartado 4 de este escrito de interposición, que tras la reforma operada en el art. 139.1 párrafo primero LJCA por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, que determina como nuevo criterio general para la imposición de las costas procesales a una de las partes en un procedimiento contencioso el del vencimiento, esto es, la imposición de costas a la parte que haya visto desestimadas todas sus pretensiones y a favor de la parte que las haya visto estimadas, se debe aplicar dicho criterio en los supuestos que la pretensión se articula por varios motivos alternativos o subsidiarios y finalmente resulta dicha pretensión estimada, aunque lo sea por alguno o algunos de los motivos articulados y no por todos, interpretando en esa forma las frases de dicho precepto "impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones" y "en los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia", lo cual deberá dar lugar en este caso a la imposición de costas de la instancia a la administración demandada.

Por lo tanto, de conformidad con lo dispuesto en el art. 87 bis 2) en relación con el art. 93.1 LJCA, se solicita respetuosamente de la Sala proceda a efectuar los siguientes pronunciamientos:

1º) que con estimación del presente recurso de casación se case y anule, en la parte objeto de este recurso de casación, la Sentencia impugnada, y ello en los términos interesados en este escrito de interposición y con sus consecuencias implícitas.

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación, se proceda a acordar todas las medidas de efectividad de la declaración de nulidad de la actuación administrativa anulada y para su debido, pleno y efectivo cumplimiento que específicamente se solicitaban en el suplico de nuestra demanda, o bien, de entre aquellas medidas propuestas, se acuerde la adoptación de las que se estimen convenientes, necesarias o adecuadas para restablecer la situación anterior a la actuación anulada sin que quede de esta rastro de la misma, dada su ilegalidad y a fin de que la nulidad declarada resulte completa.

3º) Que en consecuencia asimismo se proceda a acordar la imposición de las costas de la instancia a la administración demandada rectificando con ello lo acordado por la Sentencia impugnada en esta cuestión, debiéndose igualmente imponer en su caso las costas de este recurso de casación a la parte recurrida.

SUPLICO A LA SALA, así lo acuerde. [...]".

SEXTO.- Por providencia de fecha 20 de octubre de 2021, se emplazó a las partes recurridas para que, en el plazo común de treinta días, puedan oponerse al recurso .

Por el Ministerio Fiscal se presentó escrito manifestando:

"[...] solicita de esa Excma. Sala que proceda a dictar sentencia por la que se fije la jurisprudencia que resulte de los términos de este escrito, cuya síntesis doctrinal consta en el párrafo penúltimo del N° 1 del precedente ordinal de este mismo escrito, y, conforme a esa doctrina, se declare HABER LUGAR al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Abilio , contra la Sentencia, de 8 de mayo de 2020 y dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJV, en el *procedimiento especial de protección de derechos fundamentales* N° 979 / 2018 , acordando por ello su ESTIMACIÓN parcial y así declarando el derecho del recurrente a la devolución de la documentación e información obtenidos por la AEAT en las actuaciones de la comisión de Inspección Tributaria del día 12-de junio de 2018 y desestimando el recurso de casación en todo lo demás, con la correlativa confirmación, en ese particular, de la ciada Sentencia, sin que haya lugar a imposición de costas en la instancia y acordando, en cuanto a las de casación, que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad. [...]".

El Abogado del Estado en nombre y representación de la Administración del Estado presentó escrito, oponiéndose al recurso de casación suplicando a la Sala:

"[...] teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, acuerde resolver únicamente sobre la cuestión casacional admitida en el recurso rechazando la toma en consideración como cuestión de

interés casacional de la cuestión relacionada con el criterio de imposición de costas, no mencionada en el auto de admisión, por las razones contenidas en la alegación tercera de este mismo escrito. [...]".

SÉPTIMO.- De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, atendiendo a la índole del asunto, no se consideró necesaria la celebración de vista pública.

OCTAVO.- Mediante providencia de fecha 25 de marzo de 2022, se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. don Luis María Díez-Picazo Giménez y se señaló para votación y fallo la audiencia del día 10 de mayo de 2022, en cuyo acto tuvieron lugar, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación es interpuesto por la representación procesal de don Abilio contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 de mayo de 2020.

Los antecedentes del asunto son como sigue. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) solicitó autorización judicial para la entrada y registro en el domicilio profesional del ahora recurrente, de profesión abogado. Dicha autorización fue concedida por auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Castellón de la Plana de 23 de mayo de 2018. La entrada y registro se produjo los días 12 y 13 de junio de 2018, incautándose la AEAT de diversa documentación.

El afectado interpuso recurso de apelación contra el auto judicial de autorización de entrada y registro en domicilio, que fue estimado por sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 2019, por entender que adolecía de insuficiente motivación.

Con base en ello, el afectado interpuso recurso contencioso-administrativo por el procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, a fin de que se declarase que la entrada y registro en su domicilio profesional supuso una vulneración de sus derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio, a la intimidad y a la tutela judicial efectiva; que se ordenase la devolución de toda la documentación incautada; y que se declarase que "las pruebas, información, registros informáticos, documentación y demás" objeto de la incautación no pueden ser utilizadas por la AEAT.

La sentencia ahora impugnada estima en parte el recurso contencioso-administrativo, por considerar que la carencia de una autorización judicial válida comporta la ilicitud de la entrada y registro llevada a cabo por la AEAT en el domicilio profesional del recurrente y, en ese sentido, vulneró sus derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a la intimidad (art. 18 de la Constitución). Pero, dejando al margen otros extremos que carecen de relevancia en este momento, la sentencia impugnada no ordena la devolución de la documentación incautada, ni declara la imposibilidad de que la AEAT la utilice en ningún procedimiento. Entiende que dicha cuestión queda fuera del objeto de este proceso, afirmando que "en su caso, el órgano administrativo o el que los dirija habrá de comprobar si las exigencias internas y externas del derecho fundamental que aquí declaramos traen una conexión de antijuridicidad con las pruebas derivadas (...); igualmente calibrará si la prueba ilícita merma efectivamente la defensa del interesado, ello a la vista de otras posibilidades de defensa y de cómo pueda influir la prueba ilícita en la decisión definitiva".

SEGUNDO.- Preparado el recurso de casación, fue admitido por la Sección Primera de esta Sala mediante auto de 15 de julio de 2021. La cuestión que se declara de interés casacional objetivo es determinar si la declaración de nulidad de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio priva de cobertura jurídica a las actuaciones de la Administración, y si ello comporta el deber de la Administración de devolver "toda la documentación e información obtenida en la entrada y registro". Por lo demás, el auto de admisión señala que este recurso de casación guarda similitud con otro ya admitido anteriormente, con nº 4393/2020.

TERCERO.- En el escrito de interposición del recurso de casación se hace una detallada exposición de las razones por las que la invalidez de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio trae necesariamente consigo el deber de la Administración de devolver toda la documentación incautada, dado que de ello depende la efectividad misma del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Y aduce también que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva se vería mermado si se permitiese a la Administración utilizar dicha documentación indebidamente incautada como medio de prueba en otros procedimientos.

Además, el recurrente sostiene que, aun cuando no haya sido incluida en el auto de admisión, hay aquí una segunda cuestión de interés casacional objetivo: la ausencia, que reputa injustificada, de condena en costas a la AEAT.

CUARTO.- En el escrito de oposición al recurso de casación, el Abogado del Estado reconoce que la impugnación debe ser acogida en lo atinente al deber de la AEAT de devolver al recurrente toda la documentación incautada con ocasión de la entrada y registro en su domicilio profesional. A este respecto cita, junto con otras más antiguas, nuestra sentencia nº 1174/2021, recaída precisamente en el recurso de casación nº 4393/2020 que se menciona en el auto de admisión. Pero con referencia a esa misma sentencia, señala que determinar si la documentación incautada por la Administración en un registro domiciliario carente de cobertura puede ser luego utilizada como medio de prueba en otro procedimiento administrativo o jurisdiccional es algo que deberá ser resuelto, en su caso, en ese otro procedimiento; y no por el órgano jurisdiccional que, tras comprobar la carencia de una autorización judicial válida, declara la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y, en consecuencia, ordena la devolución de la documentación incautada.

En lo relativo a que la sentencia impugnada no impone las costas a la AEAT, el Abogado del Estado observa que el tema queda fuera de la cuestión declarada de interés casacional objetivo por el auto de admisión.

QUINTO.- El Ministerio Fiscal, que interviene en este asunto por tratarse del procedimiento espacial para la protección de los derechos fundamentales, se manifiesta en términos parecidos a los del Abogado del Estado.

SEXTO.- Abordando ya la cuestión de interés casacional objetivo, las partes están de acuerdo en que este recurso de casación debe prosperar en lo atinente al deber de la AEAT de devolver al recurrente toda la documentación que fue incautada durante la entrada y registro efectuada en su domicilio en virtud de una autorización judicial que luego fue declarada nula. Como ya tuvimos ocasión de decir en la mencionada sentencia nº 1174/2021, la invalidez de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio arrastra consigo todo lo actuado por la Administración con base en dicha resolución jurisdiccional, de manera que la incautación de documentación carece del necesario presupuesto. De aquí que, como entonces se dijo, la Administración esté obligada a la devolución al interesado de todo lo incautado. Si ello no fuera así, la mera declaración de que se ha vulnerado el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio resultaría un remedio insuficiente. Este criterio jurisprudencial debe ahora ser plenamente confirmado.

Es más: conviene añadir que el referido deber de devolución abarca no sólo los documentos en sentido propio, sino también aquel otro material (soportes informáticos, ordenadores, etc.) que haya sido objeto de incautación. Y abarca, asimismo, las copias que la Administración haya podido realizar de la documentación y del material incautados. De poco serviría que la Administración devolviera documentos u otros efectos si pudiese legítimamente guardar copia de los mismos: ello equivaldría seguramente a una incompleta -cuando no inútil- devolución. Por ello, este recurso de casación debe prosperar también en lo relativo a que la AEAT debe destruir cualesquiera copias que obren en su poder de la documentación y de cualquier otro material incautados al recurrente. La conservación de tales copias no sería ajustada a Derecho.

SÉPTIMO.- Llegados a este punto, queda por examinar la pretensión del recurrente de que se declare que lo indebidamente incautado en su día no es utilizable como medio de prueba en otros procedimientos administrativos o jurisdiccionales. A este respecto es preciso hacer algunas distinciones.

Ciertamente tienen razón el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal cuando recuerdan que, como se dijo en nuestra mencionada sentencia nº 1174/2021, determinar si la información obtenida durante un registro domiciliario carente de una válida autorización judicial es utilizable como medio de prueba en otros procedimientos administrativos o jurisdiccionales es algo que debe ser resuelto en tales procedimientos. No corresponde al órgano jurisdiccional -en este caso, la Sala de instancia o esta misma Sala- llamado a decidir sobre la legalidad de las actuaciones administrativas realizadas durante una entrada y registro en domicilio carente de autorización judicial válida: dicho órgano jurisdiccional puede y debe pronunciarse sobre si ha habido vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, así como sobre las consecuencias directas e inmediatas de ello. Entre éstas está, como se ha visto, el deber de devolución de lo incautado. Pero no puede resolver sobre la potencial utilización en otras sedes de la información así obtenida; y ello, básicamente, porque supondría pronunciarse sobre puras eventualidades, algunas de las cuales podrían incluso quedar fuera del orden contencioso-administrativo. De aquí que también sobre este extremo haya que reiterar el criterio jurisprudencial sentado en la sentencia nº 1174/2021.

Ahora bien, para llegar a la conclusión que se acaba de exponer, la propia sentencia nº 1174/2021 empleaba significativamente la palabra "información". Ello es importante, porque "información" no es lo mismo que "documento", "soporte informático", "ordenador", etc. La Administración tiene, como se ha visto, el deber inexcusable de devolver todo el material incautado, así como destruir cualesquiera copias del mismo que obren en su poder. De aquí se sigue que, salvo que se incumpla lo resuelto por la sentencia que impone dicho deber, la Administración no podrá utilizar ese material (documentos, soportes informáticos, etc.); y ello sencillamente porque no lo tiene, ni lo puede legítimamente tener. Pero esta prohibición de conservar lo incautado no puede

eliminar aquello que ya ha sucedido, a saber: que la Administración ha leído los documentos, ha examinado los soportes informáticos y ha tenido acceso al resto del material incautado y, por esa vía, dispone de información; es decir, conoce hechos y datos. Y esto es algo ya consumado, que no puede suprimirse. El problema sobre lo que puede o no puede ser utilizado como medio de prueba en el futuro no se refiere, así, a la documentación -u otro material- objeto de la incautación, sino a la información obtenida por la Administración y que ésta sigue teniendo por más que haya devuelto o destruido los soportes físicos en que originalmente la encontró. La información, en sí misma considerada, es algo inmaterial: está en la mente de las personas, que además pueden almacenarla por los medios más diversos. Esto último es precisamente lo que no puede resolverse en esta sede: qué uso cabría legítimamente dar a esa información, una vez independizada de la documentación -u otro material- donde fue hallada. Ello sólo puede resolverse en el procedimiento administrativo o jurisdiccional en que, llegado el caso, alguien quiera utilizar tal información.

OCTAVO.- Queda por tratar la disconformidad del recurrente con la no imposición de las costas de la instancia a la AEAT. Ello está efectivamente fuera de la cuestión declarada de interés casacional objetivo por el auto de admisión; lo que significa que, en principio, no puede ser objeto de debate en esta sede, ni de pronunciamiento por esta Sala.

Es verdad que, como observa el recurrente, de manera excepcional cabe abordar cuestiones distintas al resolver un recurso de casación. Pero, en el presente caso, no se aprecia ninguna razón de peso para ello. No debe olvidarse que, con arreglo al art. 139 de la Ley Jurisdiccional, en la instancia deben imponerse las costas a la parte cuyas pretensiones hayan sido íntegramente desestimadas; algo que no ocurrió con la AEAT, desde el momento en que el recurso contencioso- administrativo fue estimado sólo en parte.

NOVENO.- A la vista de todo lo expuesto, como respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo debe reiterarse el criterio ya fijado por esta Sala en la sentencia nº 1174/2021, en el sentido de que la declaración de nulidad de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio priva de cobertura jurídica a las actuaciones de la Administración e implica el deber de devolver toda la documentación incautada, así como de destruir cualesquiera copias de ella que obren en poder de la Administración. La posibilidad o imposibilidad de utilizar la información así obtenida a efectos probatorios debe ser decidida, llegado el caso, en el procedimiento administrativo o jurisdiccional en que la Administración, u otra persona, pretenda hacer uso de ella.

Procede, así, casar la sentencia impugnada, porque no acordó la devolución de la documentación incautada al recurrente, ni la destrucción de las copias de la misma en poder de la AEAT. El recurso contencioso-administrativo debe ser estimado en parte, declarando no sólo la vulneración de derechos fundamentales ya establecida por la sentencia impugnada y ahora casada, sino ordenando también a la AEAT la devolución de la documentación incautada al recurrente y la destrucción de todas las copias de la misma que obren en poder de la AEAT. El recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado en todo lo demás.

DÉCIMO.- De conformidad con el art. 93 de la Ley Jurisdiccional, en el recurso de casación soportará cada parte sus propias costas. En cuanto a las costas de la instancia, como se indicó más arriba, no procede su imposición cuando el recurso contencioso-administrativo resulta estimado en parte.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

PRIMERO.- Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Abilio contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 de mayo de 2020, que anulamos.

SEGUNDO.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Abilio :

A) Declarar que fueron vulnerados sus derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a la intimidad personal por las actuaciones llevadas a cabo en su domicilio profesional por la Inspección Tributaria el día 12 de junio de 2018.

B) Ordenar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la devolución al recurrente de toda la documentación y cualquier otro material que fue objeto de incautación durante la entrada y registro en su domicilio profesional, así como la destrucción de todas las copias de dicha documentación y material que obren en poder de la Administración.

C) Desestimar el recurso contencioso-administrativo en todo lo demás.

TERCERO.- No hacer imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Roj: **STS 4789/2021** - **ECLI:ES:TS:2021:4789**

Id Cendoj: **28079130042021100414**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **4**
Fecha: **22/12/2021**
Nº de Recurso: **5992/2020**
Nº de Resolución: **1580/2021**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 3364/2021,**
STS 4789/2021

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 1.580/2021

Fecha de sentencia: 22/12/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5992/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/12/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva

Procedencia: T.S.J.LA RIOJA SALA CON/AD

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

Transcrito por: MTP

Nota:

R. CASACION núm.: 5992/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Pilar Molina López

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

Sentencia núm. 1580/2021

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

Dª. Celsa Pico Lorenzo

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

Dª. María del Pilar Teso Gamella

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. José Luis Requero Ibáñez

En Madrid, a 22 de diciembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 5992/2020, interpuesto por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales por don Norberto , representado por la procuradora doña María Teresa Zuazo Cereceda y defendido por el letrado don Gabriel Casado Ollero, contra el auto n.º 21/2020, de 9 de marzo, dictado por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en el recurso n.º 1/2020, que inadmite por inadecuación de procedimiento la demanda contencioso-administrativa formulada por el recurrente contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de 29 de noviembre de 2019, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de La Rioja. Auto que fue confirmado en reposición por el de 11 de mayo de 2020, aclarado por el de 22 de junio siguiente.

Se ha personado, como recurrida, la Administración, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha comparecido el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso 1/2020, seguido en la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, con fecha 9 de marzo de 2020 se dictó auto inadmitiendo por inadecuación de procedimiento la demanda contencioso-administrativa formulada por don Norberto contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de 29 de noviembre de 2019, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de La Rioja. Auto que fue confirmado en reposición por el de 11 de mayo de 2020, aclarado por el de 22 de junio siguiente.

SEGUNDO.- Contra las referidas resoluciones preparó recurso de casación don Norberto , que la Sala de Logroño tuvo por preparado por auto de 9 de septiembre de 2020, acordando el emplazamiento de las partes y la remisión de las actuaciones a esta Sala del Tribunal Supremo.

TERCERO.- Recibidas, por diligencia de ordenación de 18 de noviembre de 2020, se tuvo por personados a doña María Teresa Zuazo Cereceda, en representación de la parte recurrente, y al Abogado del Estado, en representación de la Adrministración, como recurrida, y al Ministerio Fiscal, ejercitando la intervención que la Ley le confiere.

CUARTO.- Pasadas las actuaciones al ponente designado para resolver sobre la admisibilidad o inadmisibilidad del recurso de casación, por auto de 18 de marzo de 2021, la Sección Primera de esta Sala acordó:

"PRIMERO.- Admitir a trámite el recurso de casación preparado por el representante de don Norberto contra el auto de 9 de marzo de 2020 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Logroño, con el número 1/2020, y el auto de 11 de mayo que desestima el recurso de reposición formulado contra aquél, rectificado por auto de 22 de junio de 2020.

SEGUNDO.- Precisar que la cuestión en la que, en principio, se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es si es necesario agotar la vía administrativa a través del recurso de reposición o de reclamación económica-administrativa, cuando se interpone un procedimiento de derechos fundamentales.

TERCERO.- Identificar las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación son los artículos 115.1 y 25 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa (LJCA); el artículo 53.2 CE y, entre otras, STS 30- 6-2009, 9 de diciembre de 2009, sobre la inaplicabilidad de la previsión relativa al agotamiento de la vía administrativa en el procedimiento derechos fundamentales, así como SSTC 194/2013, de 2 de diciembre de 2013 y núm. 275/2005, 7 de noviembre. Asimismo, los artículos 24 de la CE en relación con el artículo 114 de la LJCA y 53.2 de la CE, en la vertiente de acceso a la jurisdicción y a escoger la vía judicial más conveniente en la defensa de los intereses, sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras cuestiones y normas jurídicas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex* artículo 90.4 de la LJCA.

CUARTO.- Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

QUINTO.- Comunicar inmediatamente a la Sala de Instancia la decisión adoptada en este auto.

SEXTO.- Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Cuarta de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman".

QUINTO.- Recibidas las actuaciones en esta Sección, quedaron pendientes de la interposición del recurso por la parte recurrente. **SEXTO.-** Por escrito de 10 de junio de 2021, la procuradora doña María Teresa Zuazo Cereceda, en representación de don Norberto , formalizó el recurso interpuesto y, después de exponer las normas y la jurisprudencia que considera infringidas, manifestó que

"la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esta Excma. Sala se casen y anulen los Autos de inadmisión recurridos: **(i)** por infringir el régimen legal del procedimiento de amparo judicial preferente y sumario previsto en el art. 53.2 CE para la tutela de las libertades y derechos fundamentales, regulado en los arts. 114 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, equiparándolo con el recurso contencioso administrativo ordinario y apartándose injustificadamente de la jurisprudencia y de la doctrina constitucional aplicable al caso; y **(ii)** por vulnerar el contenido constitucional del artículo 24.1 de la CE, y con ello el derecho fundamental de mi mandante a la tutela judicial efectiva al impedirle el acceso a la jurisdicción".

Y suplicó a la Sala que dicte sentencia por la que

"case y anule los Autos de inadmisión recurridos, con retroacción de actuaciones al momento anterior al de dictarse el primero de los Autos objeto de impugnación, a fin de que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja dicte otra resolución admitiendo el Procedimiento especial de derechos fundamentales 1/2020 y continúe su tramitación con la preferencia y sumariedad constitucional y legalmente exigible, teniendo en cuenta que la interposición del procedimiento de amparo judicial tuvo lugar el 17 de diciembre de 2019. Con expresa condena en costas a la Administración recurrida".

SÉPTIMO.- Evacuando el traslado conferido por diligencia de ordenación de 17 de junio de 2021, el Fiscal, en virtud de lo expuesto en su escrito de 14 de junio de 2021, considera que procede estimar el presente recurso y, de conformidad con los artículos 139.3 y 93.4 de la Ley de la Jurisdicción, imponer las costas a cada parte las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Por su parte, el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, se opuso al recurso por escrito de 15 de julio de 2021, en el que interesó que,

"previos los trámites oportunos e interpretando los artículos citados, en la forma propuesta en los apartados 2 y 3 de este escrito, dicte sentencia que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

OCTAVO.- De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, atendiendo a la índole del asunto no se consideró necesaria la celebración de vista pública.

NOVENO.- Mediante providencia de 15 de octubre de 2021 se señaló para la votación y fallo el 14 de diciembre siguiente y se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. don Pablo Lucas Murillo de la Cueva.

DÉCIMO.- En la fecha acordada, 14 de diciembre de 2021, han tenido lugar la deliberación y fallo del presente recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Los términos del litigio y el auto impugnado.*

Don Norberto interpuso, por el procedimiento de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de 29 de noviembre de 2019 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de La Rioja que resolvió el procedimiento sancionador que se le había incoado y le impuso una sanción de 16.115,52€ a raíz del acuerdo de Liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2014 a 2016.

Sostenía el Sr. Norberto que ese acuerdo se había dictado en vulneración de sus derechos fundamentales toda vez que se adoptó en virtud de los datos obtenidos en la inspección realizada tras la entrada en su domicilio gracias a autos judiciales posteriormente declarados nulos.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja inadmitió, por el auto de 9 de marzo de 2020, confirmado por el de 11 de mayo siguiente, aclarado, a su vez este último, por el de 22 de junio de 2021, el recurso del Sr. Norberto porque no había agotado la vía administrativa. En particular, el de 9 de marzo explicó cuanto sigue:

"Primera.- El art.117 habla literalmente de "inadmisión por inadecuación del procedimiento". Nada se dice expresamente sobre las causas generales de inadmisión previstas en el· art. 51 LJCA, que son las siguientes: "c) Haberse interpuesto el recurso contra actividad no susceptible de impugnación ...".

En este precepto se enumeran aquellos óbices procesales cuya concurrencia impide la continuación del procedimiento por ser presupuestos mismos del ejercicio de la acción --jurisdicción, competencia, actividad recurrible--, cuestiones de orden público apreciables de oficio por el Tribunal. Estos presupuestos lo son también del procedimiento especial regulado en los art.114 ss, por lo que será, no sólo posible, sino obligado, su examen previo antes de entrar a analizar el fondo del asunto. Como afirma el Tribunal Supremo (TS 17-12-07) las normas generales del procedimiento ordinario sobre la materia recurrible y sobre admisibilidad son aplicables a este procedimiento especial.

Segunda.- El acuerdo del procedimiento sancionador no ha agotado la vía administrativa correspondiente ex artículo 25 de la LJCA y por tanto cabe reclamación económico-administrativa ante el TEAR. No concurre el presupuesto de la actividad administrativa impugnable. Por otra parte el hecho de que a través de este cauce especial se protejan los derechos fundamentales no implica que dejen de ser aplicables las reglas generales que puedan afectar a los presupuestos jurídicos procesales necesarios como la falta de actividad administrativa impugnable (STS 5/12/2011) por remisión a un auto de 20/5/2011 del Tribunal Supremo".

A su vez, el auto de 11 de mayo de 2020 dijo:

"No se vulnera el acceso a la jurisdicción alegado por la parte recurrente porque es la propia parte recurrente la que no ha agotado la vía administrativa y el acto administrativo impugnado no es un acto susceptible de impugnación ni por el procedimiento ordinario ni por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales".

También rechazó que, pese a haber admitido otro recurso interpuesto en circunstancias y condiciones semejantes a las del caso, hubiera infringido el principio de igualdad en la aplicación de la Ley porque la inadmisibilidad apreciada es una cuestión de orden público.

SEGUNDO.- *La cuestión en que el auto de admisión aprecia interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.*

El auto de la Sección Primera de 18 de marzo de 2021 que ha admitido a trámite este recurso ha apreciado interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia resolver

"si es necesario agotar la vía administrativa a través del recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa, cuando se interpone un procedimiento de protección de derechos fundamentales".

Los preceptos que nos pide que interpretemos son los artículos 114, 115.1 y 25 de la Ley de la Jurisdicción, los artículos 53.2 y 24 de la Constitución. También nos dice que debemos tener en cuenta las sentencias del Tribunal Constitucional n.º 194/2013 y 275/2005.

En sus razonamientos jurídicos el auto de admisión explica que la cuestión enunciada ya ha sido resuelta con anterioridad a la actual configuración del recurso de casación en sentido distinto al seguido por la Sala de Logroño en las sentencias de 30 de junio de 2009 (casación n.º 5522/2007) y de 9 de diciembre de 2009 (casación n.º 4472/2007) en relación con las mencionadas sentencias del Tribunal Constitucional.

TERCERO.- *Las alegaciones de las partes.*

A) El escrito de interposición de don Norberto .

Expone, en primer lugar, los antecedentes y nos informa de la relación de este proceso con el seguido ante la Sala de Logroño a instancia de la sociedad médica de la que es socio y administrador el recurrente, DRES. IZQUIERDO Y SAROBE, S.L., contra la sanción que se le impuso a esa entidad a partir de las pruebas obtenidas en las mismas entradas y en los mismos registros domiciliarios anulados por la Sala de instancia. Relata luego los pasos que llevaron a estos y la anulación de los autos de autorización por la sentencia ya firme n.º 199/2018, de 7 de junio, por entender que vulneraron el derecho a la tutela judicial efectiva, las exigencias que han de observarse para autorizar la entrada en domicilio y carecer de la debida motivación. Continúa diciendo que, pese a ello, la Dependencia Regional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de La Rioja prosiguió sus actuaciones, retuvo la documentación y terminó sancionando tanto a la sociedad médica como al recurrente.

Dice después el Sr. Norberto que, mientras el recurso de la sociedad médica --el n.º 344/2019-- fue admitido sin reparos por la misma Sala de La Rioja, en cambio el suyo, con idéntica fundamentación fáctica y jurídica ha sido inadmitido. Por eso, considera que el proceder seguido en la instancia fue arbitrario porque se apartó inmotivadamente del precedente representado por el auto de 12 de febrero de 2020 dictado en ese otro procedimiento y que ha supuesto la infracción del artículo 53.2 de la Constitución, así como del artículo 115.1 de la Ley de la Jurisdicción en relación con su artículo 25 y se aparta de lo resuelto por las sentencias citadas en el auto de admisión.

La vulneración del artículo 53.2 de la Constitución la afirma el escrito de interposición porque considera que la Sala de instancia ha incumplido flagrantemente su mandato y enervado e inutilizado el amparo judicial de los derechos fundamentales tal como lo ha concebido el legislador desde la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona, y en la actualidad la propia Ley de la Jurisdicción en sus artículos 114 a 122.

Reproduce seguidamente los artículos 53.2 de la Constitución y 25, 114 y 115 de la Ley de la Jurisdicción así como la interpretación establecida por las sentencias de esta Sala de 30 de junio de 2009 (casación n.º 5522/2007) y 9 de diciembre de 2009 (casación n.º 4472/2007) y muchas otras de las que cita varias y por las sentencias del Tribunal Constitucional n.º 194/2013 y 275/2005.

Termina señalando que para acudir a esta vía de impugnación basta con que se trate de una actuación administrativa por medio de la cual se infrinja un derecho constitucionalmente protegido. Además, recuerda que impugnó un acto sancionador de carácter definitivo alegando una lesión actual, no hipotética de su derecho a la presunción de inocencia por haber sido sancionado mediante pruebas prohibidas, actuación por lo demás de imposible sanación *ex post* por estar viciada de nulidad. En definitiva, afirma que la inadmisión de su recurso ha vulnerado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso a la jurisdicción.

B) El escrito de oposición del Abogado del Estado.

También nos ofrece los antecedentes relativos al recurso 37/2019 interpuesto por la sociedad DRES. IZQUIERDO Y SAROBE, S.L. contra los acuerdos de adopción de la medida cautelar consistente en el embargo del dinero en efectivo incautado en sus domicilios. Recurso que, sigue diciendo el Abogado del Estado, fue desestimado por la sentencia de la Sala de La Rioja de 23 de julio de 2020 que antes, por auto de 19 de noviembre de 2019, había rechazado ampliarlo a las actas de disconformidad dictadas por la Inspección, a los acuerdos de liquidación y a los de inicio de los procedimientos sancionadores.

Explica que, dados esos antecedentes, la Agencia Estatal de Administración Tributaria solicitó razonadamente la inadmisión del recurso en el que se dictaron los autos objeto de esta casación por entender que "acudiendo de forma indebida al procedimiento especial se pretendía transgredir el régimen de impugnación de los actos administrativos tributarios". Además, sigue recogiendo el Abogado del Estado del informe de la Agencia, la invocación del artículo 24.2 de la Constitución era genérica y subraya que la Administración demandada no pidió la inadmisión del recurso interpuesto por el procedimiento por falta de agotamiento de la vía económico-administrativa, sino por el abuso del procedimiento especial.

Recoge, después, el escrito de oposición lo esencial de los razonamientos jurídicos de los autos de 9 de marzo y de 11 de mayo de 2020 y delimita el objeto del recurso explicando que el auto de admisión al precisar la cuestión de interés casacional "no aprecia correctamente los términos en que el debate se suscitó en la instancia". Se refiere a que ni la Abogacía del Estado ni la Administración demandada sostuvieron la necesidad de agotar la vía administrativa a través del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa para acudir al procedimiento de protección jurisdiccional de derechos fundamentales. Alegaron, señala, el abuso de este procedimiento. De ahí aunque considere que:

"la redacción de los autos del TSJLR puede no ser del todo afortunada y puede dar a entender que el recurso de DDFF se inadmitió por falta de agotamiento de la vía económico-administrativa, lo cierto es que la inadmisión del recurso fue por "inadecuación del procedimiento". Los términos de tales autos no pueden alterar el debate en la instancia hasta el punto de reconducirlo a una cuestión que la parte demandada nunca esgrimió".

Y añade:

"Lo cierto es que esta representación no puede defender que el procedimiento especial de DDFF exige agotar la vía económico-administrativa cuando nunca ha pretendido tal cosa. Esta cuestión, además, ya se ha resuelto en sentido contrario por numerosas sentencias de ese Alto Tribunal".

En consecuencia, nos pide que reformulemos la cuestión para suscitar "si es procedente la inadmisión del procedimiento especial (...) en supuestos de invocación formularia del derecho supuestamente invocado,

cuando este se utiliza para eludir las vías y mecanismos ordinarios de impugnación que contempla el ordenamiento, con abuso de derecho".

A partir de aquí, el Abogado del Estado se dedica a argumentar que, si bien la jurisprudencia se ha referido, a propósito del trámite de admisión previsto por el artículo 117 de la Ley de la Jurisdicción a los requisitos que ha de cumplir el escrito de interposición, ha evitado convertirlo en una mera comprobación formal exigiendo también una comprobación material a fin de evitar comportamientos abusivos proscritos por el artículo 11.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Cita al respecto la sentencia de 11 de octubre de 2004 y la anterior de 16 de abril de 1996. Asimismo, recuerda que la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 143/2003 reconoció la posibilidad de inadmitir *a limine* recursos interpuestos por el procedimiento especial carentes de toda base.

Por todo ello, concluye así el Abogado del Estado:

"A partir de todo lo anterior, la conclusión que se alcanza es que, en base al art. 11.2 LOPJ, conforme a la doctrina jurisprudencial expuesta, es procedente la inadmisión del procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales, ex art. 117 LJCA, en supuestos de invocación formularia del derecho supuestamente invocado, cuando se utiliza el recurso especial para eludir las vías y mecanismos ordinarios de impugnación que contempla el ordenamiento, con abuso de derecho".

C) La posición del Ministerio Fiscal

Propugna la estimación del recurso de casación. Tras recordar lo resuelto por la Sala de La Rioja y la doctrina de esta Sala recogida en las sentencias de 30 de junio de 2009 (casación n.º 5522/2007) y 9 de diciembre de 2009 (casación n.º 4472/2007), así como las sentencias del Tribunal Constitucional n.º 194/2013 y n.º 275/2005, formula así su posición:

"A tenor de la doctrina expuesta, procede que por 'esta Sala se confirme y ratifique su anterior jurisprudencia, y se señale expresamente que para acudir al procedimiento especial de protección de los .derechos fundamentales no es preciso agotar la vía administrativa con un recurso previo, concretamente no es necesario acudir a la previa reclamación económico administrativa ante el TEAR correspondiente. Y, en consecuencia, debe --tal como solicita el actor-- estimarse el presente recurso de casación, casando y anulando los Autos impugnados, con orden de la retroacción de actuaciones al momento de admitir la demanda para que la Sala de instancia, con libertad de criterio y plenitud de jurisdicción, decida sobre el fondo de la cuestión planteada por el recurrente".

CUARTO.- *El juicio de la Sala. La estimación del recurso de casación, la admisión del recurso contencioso-administrativo y la devolución de las actuaciones a la Sala de instancia para que lo tramite y resuelva.*

Hemos de decir, en primer lugar, que los autos de 9 de marzo de 2020 y 11 de mayo de 2020 son concluyentes al identificar la causa de inadmisibilidad que advierten y lleva a la Sala a inadmitir el recurso del Sr. Norberto : la falta de agotamiento de la vía administrativa. Y, como esa es la razón dada, de ella se defiende el recurrente en casación y a ella se refiere el auto de admisión. Es verdad que los autos hablan de inadecuación del procedimiento pero solo hablan de que no se agotó la vía administrativa.

Por otra parte, la reformulación que nos pide el Abogado del Estado no llega a abandonar la idea de que el Sr. Norberto debió seguir el camino de la reclamación económico-administrativa en vez de interponer el recurso que ha dado lugar al proceso en el que nos encontramos y que, al no haberlo hecho, incurre en el abuso prohibido por el artículo 11.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

No puede haber duda de que hemos de atenernos a lo que han dicho las resoluciones dictadas por la Sala de Logroño ni de que deben ser anuladas porque, efectivamente, el artículo 115.1 de la Ley de la Jurisdicción, como ya hizo anteriormente el artículo séptimo, uno, de la Ley 62/1978 y reconoce el Abogado del Estado, no exige el agotamiento de los recursos administrativos para acudir al proceso especial de protección de los derechos fundamentales. No habiendo debate al respecto, no es preciso añadir más y es suficiente para que proceda la estimación del recurso de casación, sin perjuicio de que también lleve al mismo resultado la infracción del principio de igualdad en la aplicación de la Ley.

Por otra parte, nada hay que objetar a cuanto dice el auto de 9 de marzo de 2020 sobre la aplicabilidad al procedimiento especial de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 51 de la Ley de la Jurisdicción pues responde a lo que viene afirmando la jurisprudencia. Es decir, en él, además de la inadecuación del procedimiento se pueden hacer valer las demás previstas en ese precepto.

Y, por lo que respecta a la adecuación del procedimiento, esta Sala ha dicho que basta para que se dé que en el escrito de interposición del recurso el recurrente alegue la infracción de un derecho fundamental o del principio de igualdad, o sea de uno de los señalados por el artículo 53.2 de la Constitución, y que la atribuya a una Administración de manera que no sea absurda pues no es el trámite de admisión el indicado para

adelantar un pronunciamiento de fondo [por todas vale citar la sentencia de 5 de mayo de 2016 (casación n.º 2015/2015)]. Por eso, no puede acogerse el planteamiento que defiende el Abogado del Estado. No es posible porque, además de que el escrito de interposición del Sr. Norberto cumple con las exigencias que nuestra jurisprudencia impone para considerar adecuada la elección del procedimiento, la apreciación del abuso de derecho en este momento liminar sólo puede hacerse cuando sea manifiesto y no es lo que sucede aquí.

No ocurre porque, tal como se ha visto, la Administración demandada y el Abogado del Estado ven abuso de derecho en la utilización por el Sr. Norberto del recurso especial en vez servirse de la reclamación contencioso- administrativa. No parece, sin embargo, que, en principio, deba considerarse abusivo que quien estime vulnerados sus derechos fundamentales se sirva, de entre los varios remedios que le ofrece el ordenamiento jurídico, de uno de ellos en vez de otro. Ningún impedimento hay, en efecto, para que frente a la sanción que le impuso la Administración Tributaria el Sr. Norberto utilizara el que ha escogido en lugar del que el Abogado del Estado llama ordinario. De ahí que tampoco sea el trámite del artículo 117.2 de la Ley de la Jurisdicción el indicado para efectuar en este caso un juicio que exige apreciaciones de fondo.

En definitiva, hemos de estimar el recurso de casación, anular los autos de 9 de marzo, 11 de mayo y 22 de junio de 2020, admitir a trámite el recurso contencioso-administrativo del Sr. Norberto y disponer la retroacción del procedimiento para que por la Sala de instancia se tramite y resuelva.

QUINTO.- *La respuesta a la cuestión planteada por el auto de admisión.*

De acuerdo con cuanto hemos dicho en el fundamento anterior, hemos de responder a la pregunta planteada por el auto de admisión que, según el artículo 115.1 de la Ley de la Jurisdicción, no es preciso agotar la vía administrativa para acudir al proceso especial de protección de los derechos fundamentales. Y que, conforme a la jurisprudencia, en el trámite de admisión previsto en su artículo 117.2 se ha de comprobar si el escrito de interposición invoca uno de los derechos susceptibles de tutela por este cauce y relaciona, en términos que no sean absurdos, su lesión con una actuación, omisión, inactividad o vía de hecho imputable a la Administración. Todo ello sin perjuicio de que se puedan suscitar en el mismo trámite las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 51 de la Ley de la Jurisdicción.

SEXTO.- *Costas.*

A tenor de lo establecido por el artículo 93.4 de la Ley de la Jurisdicción, cada parte correrá con las costas causadas a su instancia y con las comunes por mitad en el recurso de casación. No se hace imposición de las de instancia porque debe resolverse por la Sala de Logroño el recurso contencioso-administrativo.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

(1.º) Dar lugar al recurso de casación n.º 5992/2020, interpuesto por don Norberto contra el auto n.º 21/2020, de 9 de marzo, dictado por la Sala de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en el recurso n.º 1/2020, auto confirmado en reposición por el de 11 de mayo de 2020, el cual fue aclarado por el de 22 de junio de 2020, y anular todos ellos.

(2.º) Admitir el recurso contencioso-administrativo n.º 1/2020 interpuesto por don Norberto contra el acuerdo de 29 de noviembre de 2019 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de La Rioja y devolver las actuaciones a la Sala de instancia para que lo tramite y resuelva.

(3.º) Estar respecto de las costas a los términos del último de los fundamentos.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num. 154/2022 de 9 febrero

JUR\2022\74139

Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de una liquidación firme de dicho impuesto amparada en la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017. La solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la indicada sentencia debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" no determina que las liquidaciones firmes del impuesto giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en el supuesto de revocación del art. 219.1 de la LGT por infracción manifiesta de la Ley. Estimación del recurso de casación y estimación, en parte, del contencioso-administrativo solo en la medida en que no cabía la inadmisión de la solicitud de revocación y devolución de ingresos indebidos por poseer en exclusividad el Ayuntamiento la potestad para iniciar de oficio la revocación, cuando la solicitud se cursa en el ámbito del art. 221.3, de devolución de ingresos indebidos mediando acto firme del que solicita su revocación.

ECLI:ECLI:ES:TS:2022:484
Jurisdicción: Contencioso-Administrativa
Recurso de Casación 126/2019
Ponente: Excmo Sr. José Antonio Montero Fernández

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 154/2022

Fecha de sentencia: 09/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 126/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 126/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 154/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 9 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 126/2019, interpuesto por el Ayuntamiento de Bétera (Valencia), representado por el procurador de los

Tribunales Dº. Ramón Rodríguez Nogueira, bajo la dirección letrada de Dª Sandra Bosch Aparicio, contra la sentencia nº. 247, de 12 de septiembre de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº. 3 de Valencia, en el recurso 135/2018, estimatoria del recurso interpuesto impugnando el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Bétera de fecha 18 de diciembre de 2017 -por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de fecha 17 de octubre de 2017, por el que se inadmite a trámite la solicitud de revocación y de devolución de ingresos indebidos, correspondientes a las liquidaciones del IIVTNU-, declarando que el mismo no es conforme a Derecho, su nulidad, y la procedencia de la revocación de las liquidaciones impugnadas, con devolución de ingresos indebidos y sus intereses conforme al art. 32 LGT.

Han comparecido en el recurso de casación como partes recurridas Dº. Amadeo, D. Anselmo, D. Arturo y Dº. Bernardino, representados por el procurador de los Tribunales Dº. Isidro Orquín Cedenilla, bajo la dirección letrada de Dº. Salvador José LLopis Nadal, y La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-

Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento abreviado n.º. 135/2018, seguido en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº. 3 de Valencia con fecha 12 de septiembre de diciembre de 2018, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- QUE DEBO ESTIMAR Y ESTIMO él recurso contencioso-administrativo seguido a Instancia de D. Salvádor José Llopis Nadal Letrado en nombre y representación de D. Anselmo, D. Arturo, D. Amadeo y D. Bernardino, bajo la dirección Letrada de D. Arturo Tero Cestera contra el Ayuntamiento de Bétera representado y defendido por D. Nuria Sandiego Aloy Letrada en impugnación de la resolución a que se refiere el encabezamiento, declarando que la misma NO es conforme a Derecho, declarando su nulidad así como proceder la revocación de las liquidaciones impugnadas, con devolución de ingresos indebidos y sus intereses conforme al art, 32 LGT (RCL 2003, 2945) ,-Sin costas".

SEGUNDO.-

Preparación del recurso de casación .

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal del

Ayuntamiento de Bétera (Valencia), se presentó escrito con fecha 20 de octubre de 2018, ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº. 3 de Valencia, y el Juzgado, por auto de 27 de noviembre de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA (RCL 1998, 1741) , como parte recurrente el Ayuntamiento de Bétera (Valencia), representado por el procurador de los Tribunales Dº. Ramón Rodríguez Nogueira, bajo la dirección letrada de Dª Sandra Bosch Aparicio, y como partes recurridas Dº. Amadeo, D. Anselmo, D. Arturo y Dº. Bernardino, representados por el procurador de los Tribunales Dº. Isidro Orquín Cedenilla, bajo la dirección letrada de Dº. Salvador José LLopis Nadal, y La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.-

Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 11 de abril de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio (RCL 1998, 1741) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

" **2º)** Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) y 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (RCL 1979, 2383) , si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación -y accediendo a ésta- , presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si por el contrario debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, por ser atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación .

2) Si para reconocer ese derecho puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional, haciendo así derivar efectos ex tunc de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de

interpretación: los artículos 219 de la Ley General Tributaria; 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional; 72.2 y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) ".

CUARTO.-

Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación del Ayuntamiento de Bétera (Valencia), por medio de escrito presentado el 4 de junio de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo 219 de la LGT (RCL 2003, 2945) , y de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo sobre dicho artículo 219 de la LGT.

2.- Los artículos 38 y 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre del Tribunal Constitucional (LOTC (RCL 1979, 2383)), y de la jurisprudencia sobre el alcance y efectos de las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de las leyes.

3.- Los artículos 72.2 y 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741) Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

El recurrente manifiesta que, la sentencia recurrida incurre en un claro error de Derecho al interpretar el procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos regulado art. 219 de la LGT, pues lo considera como una vía alternativa a los recursos administrativos frente a los actos de gravamen, reconociendo legitimación a los particulares para iniciar dicho procedimiento, interpretación esta que colisiona con la claridad de la previsión legal del art. 219 de la LGT, y con la interpretación que del mismo ha dado la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Considera que, de conformidad con los arts. 38 y 40 de la LOTC, en relación con el principio constitucional de seguridad jurídica del art. 9.3 de la CE (RCL 1978, 2836) , y los arts. 72 y 73 de la LJCA, los actos administrativos firmes anteriores a la publicación de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) , como es el caso de las liquidaciones del IIVTNU giradas por el Ayuntamiento de Bétera, no se ven afectados por el fallo de la misma. Por ello, interpretando conjuntamente el art. 219 de la LGT sobre el procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y los arts. 38 y 40 de la LOTC, concluye que, el órgano judicial no puede sustituir a la Administración competente en sentencia acordando la procedencia de una solicitud de revocación presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, por ser

atribución exclusiva de la Administración la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación, quedando solo obligada la Administración a acusar recibo de la solicitud de los particulares, por ser una facultad revisora reservada a la Administración y no una legitimación para iniciar el procedimiento por parte del sujeto pasivo, atacando, por esta vía actos que quedaron firmes por no haber sido impugnados en los plazos concedidos para ello, no siendo admisible considerar que las liquidaciones son contrarias al ordenamiento jurídico con base en una sentencia del Tribunal Constitucional cuyos efectos generales, según la ley vigente y la jurisprudencia, no tienen naturaleza ex tunc, y por tanto, no puede afectar a situaciones administrativas firmes como las liquidaciones de las que traen causa este recurso.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia en su día sentencia con los siguientes pronunciamientos:

1) CASAR Y ANULAR TOTALMENTE, la Sentencia 247, de fecha 12 de septiembre de 2018, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo Número 3 de Valencia, por ser la misma contraria a los artículos 219 de la LGT; 38 y 40 de la LOTC; 72 y 73 de la LRJCA y el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE.

2) DECLARAR la conformidad a Derecho del Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de 18 de diciembre de 2017 de desestimación de recurso de reposición y por consiguiente la conformidad a Derecho del Acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Bétera de 17 de octubre de 2017 que inadmitió a trámite la solicitud de revocación y devolución de ingresos indebidos, y como consecuencia de lo anterior declare que no procede la revocación de las liquidaciones impugnadas ni la devolución de ingresos indebidos ni sus intereses".

Por su parte, el procurador Dº. Isidro Orquín Cedenilla, en nombre y representación de Dº. Amadeo, D. Anselmo, D. Arturo y Dº. Bernardino, por escrito presentado con fecha 24 de julio de 2019, formulo oposición al recurso de casación manifestado, como cuestión previa, que la sentencia de instancia no es susceptible de extensión de efectos, y, por tanto, no es recurrible en casación, no cumple con el requisito establecido en el art. 86.1 LJCA relativo a la posibilidad de que puedan extenderse los efectos de la misma, en los términos que regula el art. 110 LJCA.

Señala, respecto a la primera cuestión que presenta interés casacional, que el hecho de que corresponda exclusivamente a la Administración decidir sobre iniciar o no un procedimiento de revocación, no implica que la misma ostente un poder completamente discrecional, exento de ser revisado y al margen de cualquier tipo de

control jurisdiccional, pudiendo ser recurrida ante los tribunales la decisión que rechace una solicitud de revocación. En consecuencia, la respuesta a la cuestión con interés casacional ha de ser en sentido afirmativo: sí puede el órgano judicial sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación y accediendo a ésta.

Y, respecto a la segunda cuestión que presenta interés casacional, manifiesta que, la única forma de combatir situaciones manifiestamente contrarias al ordenamiento jurídico, tal y como es el caso de gravar mediante el IITVNU situaciones en las que se ha acreditado por el contribuyente una minusvalía en la transmisión de los terrenos, es a través de los procedimientos especiales de revisión previstos en los arts. 216 y siguientes LGT, entre los que se encuentra, el de revocación. Si no se permite la revocación, no sólo se deja vacío de contenido dicho mecanismo de revisión extraordinaria, sino que se perpetúa ad eternum una tributación en base a unos preceptos declarados inconstitucionales, confirmándose un claro enriquecimiento injusto de la Administración actuante y un empobrecimiento del contribuyente. Recuerda que, el eje principal alrededor del cual gira la STC 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59) , es la compatibilidad del IIVTNU con el principio de capacidad económica. Dicho principio exige que el gravamen recaiga sobre una riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo ; es decir, el impuesto no puede recaer en aquellos supuestos en los que la capacidad económica sea inexistente, como es el del presente caso, en el que se ha acreditado que no se produjo un incremento del valor de los terrenos como consecuencia de la transmisión de los mismos. Por tanto, contradecir la interpretación mantenida por la sentencia de instancia, daría lugar a una situación incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo, ya que el obligado tributario estaría tributando sin tener en cuenta su capacidad económica, dando lugar a una flagrante vulneración del art. 31.1 CE. La única vía para evitar tal situación, es precisamente la de la revocación, en el mismo sentido en el que lo interpreta la sentencia de instancia, infiriendo efectos ex tunc a la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) . Por ello, la respuesta a la segunda cuestión con interés casacional, es que el órgano sentenciador puede ampararse en la nulidad de un precepto declarado inconstitucional, para revocar una liquidación tributaria que hubiese ganado firmeza en vía administrativa con anterioridad a la sentencia del Tribunal Constitucional que anuló dicho precepto.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que " dicte sentencia por la que, (i) reconozca no haber lugar al recurso de casación de conformidad con lo expuesto en la consideración PREVIA o, de entender lo contrario, (ii) dé respuesta a las cuestiones con interés casacional en los términos expuestos en las

consideraciones SEGUNDA y TERCERA de este escrito, confirmando íntegramente la sentencia de instancia".

Asimismo, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado, por medio de escrito presentado con fecha 21 de enero de 2020, también formuló oposición al recurso, manifestando que, La Administración del Estado no fue parte en el recurso en el que se dictó la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo Nº. 3 de Valencia, ni lo fue inicialmente en este recurso de casación, del que solo tuvo conocimiento al darse publicidad a su Auto de admisión, y que a partir de esa publicación, esta Abogacía del Estado se personó en el recurso, dada la indudable trascendencia que para la Administración estatal puede tener la doctrina que se fije, a la vista de las cuestiones de interés casacional enunciadas por la Sala. A raíz del escrito de personación de esta parte, se dictóAuto de 10 de diciembre de 2019, que acuerda darles traslado del escrito de interposición del recurso para oposición al mismo (teniéndolo por personado y parte,) en cumplimiento del cual se evacúa este trámite. Señala que, esta representación coincide en lo esencial con el planteamiento del Ayuntamiento de Bétera, por lo que su escrito no es un escrito de oposición pero sí que se formulan ALEGACIONES por la trascendencia que la resolución del caso tiene sobre la esfera jurídica de la Administración estatal toda vez que afecta a la configuración de los distintos procedimientos especiales de revisión de actos tributarios y a la relación de éstos con el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en los supuestos de declaración de inconstitucionalidad de las normas que dan cobertura a los actos impugnados. Asimismo, señala que, una vez admitido el recurso, no cabe alegar la inadmisión con motivo del recurso de oposición, por lo que no puede tener acogida la cuestión previa alegada por la representación de los recurridos, con independencia de que la sentencia puede ser susceptible de extensión de efectos.

Manifiesta que, la cuestión que suscita el presente recurso está vinculada a la satisfacción del derecho de los obligados tributarios a obtener una reparación por los daños derivados de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes que dan cobertura al acto de aplicación de los tributos. El medio establecido por el legislador para obtener esa reparación no es otro que la reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado legislador actualmente regulado en los arts. 32 y siguientes de la LRJSP (RCL 2015, 1478, 2076) . Los interesados, cuando no reúnen los requisitos para reclamar por responsabilidad patrimonial, tienen derecho a instar o promover otros procedimientos distintos ya sea la nulidad de pleno derecho o, como en este caso, la revocación del art. 219 LGT, procedimientos que se articulan y atienden a la finalidad de devolver ingresos indebidos en el marco de la actuación ordinaria de la Administración. Pues bien, a juicio del Sr. Abogado del Estado, el principio de

seguridad jurídica se ve seriamente cuestionado cuando, al margen del procedimiento legalmente previsto, se fuerzan otras instituciones para satisfacer un incondicionado derecho a la reparación del daño. Así ocurre cuando se desconoce la naturaleza de la revocación que de ser un medio a disposición de la Administración para dejar sin efecto un acto por razones de oportunidad se acaba convirtiendo en un medio sustitutivo de los recursos ordinarios frente al acto administrativo. Por todo ello, considera que la sentencia recurrida es contraria al art. 219.3 LGT y, en consecuencia, debe ser casada y anulada, dictándose sentencia por la que se confirme la resolución del Ayuntamiento. Y en orden a establecer una doctrina, esta parte propugna como correcta la siguiente: la interpretación conjunta de los arts. 219 LGT y 38 y 40 LOTC, incluso si se admitiera que la sentencia del Tribunal Constitucional que declara la inconstitucionalidad de la norma fiscal produce efectos ex tunc, no faculta al órgano jurisdiccional para declarar la procedencia de dicha revocación cuando la Administración, en uso de su potestad discrecional, había decidido no iniciar el procedimiento de revocación.

QUINTO

.- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 16 de diciembre de 20212, se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso, el día 1 de febrero de 2022, en cuya fecha tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-

Cuestión previa. Sobre la inadmisibilidad instada por la parte recurrida.

Como cuestión previa propone la parte recurrida una declaración de no ha lugar al recurso de casación en tanto que la sentencia de instancia no es susceptible de extensión de efectos, art. 86.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741) , puesto que no reconoce una situación jurídica individualizada y, por tanto, no es susceptible de extender sus efectos, art. 110 de la LJCA; además, añade, que la revocación afecta siempre a actos administrativos firmes, sin que se cumpla el requisito de no firmeza en el acto que se pretenda revocar, art. 110.5 de la LJCA.

La alegación de la parte recurrida se corresponde no ya con una declaración de no ha lugar o desestimatoria del recurso de casación, sino con una declaración de inadmisibilidad, en tanto que considera que la sentencia impugnada no es susceptible de ser recurrida en casación.

Como se desprende, sin duda, de los términos de la ley, art. 86.1 de la LJCA, el

recurso de casación es admisible contra las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo contencioso-administrativo, provinciales o centrales, cuando concurran, en forma cumulativa, que sean susceptibles de extensión de efectos en las tres materias para las que el art. 110.1 de la LJCA la admite y que la sentencia que se impugne contenga una doctrina que se repute gravemente dañosa para los intereses generales.

Ahora bien, la referida norma procesal conforma un supuesto de ius cogens, indisponible para las partes, y es el órgano judicial llamado a resolver el que, incluso de oficio, debe examinar si se cumple o no el expresado requisito en los términos legalmente expuestos. En este caso, el órgano competente dictó auto de admisión, de fecha 11 de abril de 2019, siendo de observar que el art. 90.5 de la LJCA, establece que contra el auto que declara la admisión o inadmisión del recurso de casación no cabe recurso alguno. Se debe poner de manifiesto que el órgano judicial a quo tuvo por preparado el recurso de casación, lo que implica que consideró que reunía todos los requisitos legalmente exigibles. Previamente la ley autoriza a la parte recurrida oponerse a la admisión del recurso de casación dentro del término de emplazamiento para personarse ante esta Sala, art. 89.6 de la LJCA, lo cual no hizo. Establece, por demás, el art. 93 de la LJCA, los pronunciamientos que cabe hacer en la sentencia de casación, sin que se comprenda, por la lógica de la propia regulación y finalidad del recurso de casación, una declaración de inadmisibilidad.

En definitiva, pretende la parte recurrida bajo la apariencia de una declaración de no ha lugar, un pronunciamiento de inadmisibilidad por no reunir la sentencia impugnada los requisitos que se exigen en el art. 86.1 de la LJCA, siendo evidente que el auto de admisión zanja definitiva esta cuestión por lo que no cabe entrar en este momento procesal en si la sentencia era o no susceptible de recurso de casación, debiéndose estar a la decisión de la Sección de admisión y al auto de admisión que implícitamente contiene una declaración de cumplirse los requisitos legales para la viabilidad formal del recurso de casación.

SEGUNDO.-

Los términos del debate.

1. Delimitación de lo querido por los contribuyentes.

El contenido material de lo querido por los demandantes, reflejado en la instancia, conforme a la solicitud cursada en su momento, consistía en la devolución de las cuotas pagadas por el IIVTNU, esto es, **la devolución de dichos ingresos por considerarlos indebidos a raíz de la** STC 59/17 (RTC 2017, 59) **.** Al efecto promueven la iniciación del procedimiento de revocación y devolución de ingresos

indebidos.

2. La respuesta de la Administración a la solicitud cursada.

La Administración local, en su resolución de 17 de octubre de 2017, confirmada al resolver el recurso de reposición en resolución de 18 de diciembre de 2017, **inadmite la solicitud de tramitación del procedimiento de revocación y devolución de ingresos indebidos por considerar que es competencia exclusiva de la Administración la incoación de oficio** del procedimiento de revocación del art. 216.c) de la LGT (RCL 2003, 2945) .

3. Los procedimientos especiales de revisión. Incompatibilidad entre los mismos. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos y la revocación cuando es firme el acto de aplicación.

El art. 216 de la LGT señala hasta cinco procedimientos especiales de revisión, revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos.

El Ayuntamiento habla de procedimiento de revocación y devolución de ingresos indebidos, centrándose en analizar el procedimiento de revocación estrictamente y sin reparar que **revocación y devolución de ingresos indebidos son procedimientos no sólo distintos,sino incompatibles entre sí,** de suerte que sólo es factible o uno u otro, excepto que se de el supuesto del art. 221.3 de la LGT, esto es, que "el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza", en cuyo caso "únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

4. La sentencia de instancia: procedimiento de devolución de ingresos indebidos y revocación, art. 221.3 de la LGT **.**

En esta línea, aún sin desarrollar y sin extraer las consecuencias pertinentes, se mueve la sentencia de instancia que expresamente anuda el procedimiento de revocación al de devolución de ingresos indebidos por mor del citado art. 221.3, "De los cauces existentes para su formalización, resulta el más idóneo en este caso, el de revocación atendiendo a lo dispuesto en el art. 221.3 LGT en relación a 216 y 219, al tratarse de actos que Infringen manifiestamente la ley".

El Sr. Abogado del Estado centra correctamente el contexto en el que se desarrolla el iter procedimental seguido, procedimiento de devolución de ingresos indebidos, y

la aplicación realizada del art. 221.3; señala que: "La LGT reconoce entre las obligaciones de carácter económico que pesan sobre la Administración tributaria la de realizar la devolución de ingresos indebidos (art. 30 LGT), devolución que se efectuará conforme a lo establecido en el art. 221 LGT, al que se remite el art. 32 LGT. La devolución de ingresos indebidos se configura como un procedimiento especial de revisión (cfr. art. 216.e) LGT), si bien el art. 221 LGT permite diferenciar, en esencia, cuatro supuestos:

(...)

4.- La devolución de ingresos indebidos cuando el acto de aplicación de los tributos o la sanción han adquirido firmeza, en cuyo caso es necesario que así se reconozca tramitando con carácter previo alguno de los siguientes procedimientos de revisión: nulidad de pleno derecho, revocación, rectificación de errores o recurso extraordinario de revisión del art. 244 LGT (art. 221.3 LGT).

Si se pide la devolución de ingresos indebidos y el acto es firme, es necesario "instar o promover" alguno de esos procedimientos mencionados en el art. 221.3 LGT, sin que se establezca una diferencia por razón de la causa de la que pudiera derivar el carácter indebido del ingreso.

La LGT no contiene ninguna otra previsión, ni remite a otro procedimiento, cuando se pretende instar la devolución de ingresos indebidos si el acto es firme (es claro que el interesado podrá acudir a la responsabilidad patrimonial pero esa institución queda al margen de la LGT, lo que tiene sentido pues la responsabilidad del legislador es algo distinto de la responsabilidad de la Administración y el deber que pesa sobre esta última de efectuar la devolución de ingresos indebidos no puede extenderse a supuestos en los que la causa que permite calificar el ingreso como tal es ajena a la Administración tributaria, exceptuando, claro está, aquellas situaciones que por no ser firmes exigen que la Administración aplique la sentencia que declara la inconstitucionalidad)". Expresándolo con una claridad meridiana cuando dice que " **En el presente caso, los interesados han instado el procedimiento de revocación con la finalidad de obtener la devolución de ingresos indebidos** y debemos insistir en que la opción elegida por el obligado tributario no es indiferente y determina que hayan de respetarse los caracteres y requisitos propios de la institución".

5. Distinción jurisprudencial entre la acción de los interesados en los procedimientos especiales de revisión, excepto en el de estricta revocación.

Recientemente este Tribunal se ha pronunciado en sentencia de 17 de junio de 2021, rec. cas. 1123/2020, en el sentido expuesto, se dijo entonces que "... las

diferencias se ponen de manifiesto cuando comprobamos que en la revocación no se contempla una acción por los interesados, mientras que en los demás procedimientos especiales de revisión sí se reconoce y son susceptible de impugnación".

Se recoge en el art. 10.1 del Real Decreto 520/2005 (RCL 2005, 1069, 1378) , que "el procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito".

Sin embargo, art. 221 de la LGT, en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se contempla una acción del obligado para instarlo, "se iniciará de oficio o a instancia del interesado".

6. El procedimiento de revocación.

Sobre la revocación se ha dicho por la jurisprudencia que "La figura de la revocación desde su incorporación a la vigente LGT ha estado tensionada entre **dos posturas** que, en definitiva, cuestionan su naturaleza jurídica, y que se desenvuelven entre los que consideran **que es un procedimiento que sólo cabe iniciar de oficio y los que entienden que puede instarse por los interesados** en todos aquellos supuestos en los que se constate disfunciones de especial gravedad".

Se ha precisado por este Tribunal, sentencia de 28 de febrero de 2017, rec. cas. 1058/2016, que "Tampoco hay infracción de la jurisprudencia que se invoca para respaldar la procedencia del motivo tercero. Además de que la doctrina más recientemente establecida -plasmada en la sentencia de este Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2016, pronunciada en el recurso de casación nº 3756/2015-, en un asunto sustancialmente idéntico al que ahora examinamos (solicitud de revocación de la liquidación de la tasa general de operadores, que ha ganado firmeza, por parte de otra empresa del sector de las telecomunicaciones), determina la improcedencia del derecho subjetivo a la revocación allí postulado, lo que es íntegramente trasladable al presente asunto.

Por lo demás, nuestra sentencia de 19 de febrero de 2014 (RJ 2014, 2504) (recurso de casación nº 4520/2011), que la recurrente reputa infringida, no tiene la significación que se le atribuye, pues se limita a ratificar la plena recurribilidad jurisdiccional de las resoluciones que resuelvan las solicitudes de revocación, bajo las modalidades y límites de control propios de los actos discrecionales". Declaración que se hace en un singular contexto, cuestionándose el resultado probatorio.

Con todo ha de convenirse que ha matizado la potestad otorgada a la

Administración en el procedimiento de revocación y los derechos subjetivos que se le reconoce al interesado.

Valga de ejemplo la sentencia de 26 de septiembre de 2017, rec. cas. 2645/2016, en la que se dijo que "En lo que hace a la iniciación del procedimiento de revocación, incumbe decidirla a la Administración tributaria, según la interpretación que esa repetida STS de 19 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4487) ha efectuado de la iniciación "de oficio" expresamente proclamada en el apartado 3 del artículo 219 de la LGT 2003 y confirmada en el artículo 10.1 del Reglamento General de Revisión en la Vía Administrativa (Real Decreto 520/2005)", pero dando entrada al control judicial sobre la iniciación del procedimiento en tanto que "conviene añadir que **esta decisión ha de ser adoptada respetando el mandato constitucional de interdicción de la arbitrariedad** (artículo 9.3 CE (RCL 1978, 2836))".

Con mayor intensidad se reconoce el derecho subjetivo del interesado en la sentencia de 19 de febrero de 2014, rec. cas. 4520/2011, se dice que "Conviene significar, ante todo, que el hecho de que la ley otorgue a la Administración Pública el ejercicio de una potestad de carácter discrecional, **no puede entenderse como obstáculo, ni mucho menos impedir, la revisión jurisdiccional de la legalidad de la Administración Pública en el ejercicio de la misma,** pues la Constitución encarga a los Tribunales que "control [en] la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican" (art. 106.1 CE).

Por otro lado, no se puede olvidar que **el ejercicio de potestades discrecionales no está exenta (sic) de elementos reglados.** Entre ellos el de la motivación (art. 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) ; 215.1 de la LGT), cuya existencia y corrección jurídica es revisable ante la jurisdicción contencioso-administrativa. También el ejercicio de la potestad discrecional debe ser modulado para su sujeción a la legalidad y a los principios y finalidades que deben regir la actuación de la Administración. En particular **y para el ámbito tributario, al principio de capacidad económica de las personas obligadas** a satisfacer los tributos de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad (art. 9.2 de la LGT y 14, 31.1 de la CE).

Por tanto, **no podría tener acogida aquella alegación que, bajo el simple argumento de ejercer una potestad discrecional, quisiera sustraer del ámbito de la revisión jurisdiccional y del control de legalidad, las actuaciones de las Administraciones públicas en que la misma se manifiesta,** pues ello sería contrario a lo prevenido en el art. 106.1 de la Constitución y 1.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741) .

Es más, por lo que respecta al procedimiento de revocación de actos tributarios, no cabe tampoco desconocer que el art. 219 de la Ley General Tributaria en su apartado quinto señala que **la resolución que ultima el procedimiento pondrá fin a la vía administrativa.**

La recurribilidad de la resolución que se dicta en el procedimiento de revocación tiene sentido no sólo por la existencia de los limites que la Ley establece a la facultad de revocación (apartados 1 y 2 del art. 219), sino además porque en la propia ley se establecen como supuestos de la revocación motivos de legalidad, tales como que el acto dictado infrinja de manera manifiesta la ley o que se haya producido en el procedimiento indefensión a los interesados, junto al supuesto relativo a la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

Estas circunstancias vienen a constituir elementos reglados del acto sujetos al control de los Tribunales, por lo que no puede cuestionarse la recurribilidad de la decisión final del procedimiento".

La lectura de la expresada jurisprudencia sugiere la **existencia de un derecho subjetivo del contribuyente que puede hacer valer en el procedimiento de revocación.** El problema se traslada en desentrañar la naturaleza jurídica de la figura y especialmente el alcance que le ha dado el legislador tributario, con el fin de salvar las posibles contradicciones que encierra el propio art. 219 de la LGT.

El precepto por un lado limita el procedimiento de revocación a su inicio siempre de oficio, de suerte que parece negar la acción revocatoria del interesado por motivos de oportunidad, viniendo a consagrar una especie de potestad graciable de la Administración que actúa ante indiferentes jurídicos, pues tan correcto jurídicamente sería revocar, como no revocar, con independencia de que llegue a constatarse la concurrencia de alguno de los motivos legales de revocación; por otro, da entrada al interesado disponiendo que la Administración podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados, reconociendo un interés de los ciudadanos en que se reparen las lesiones causadas por esos actos sobre la base de motivos de legalidad expresamente dispuestos; lo que viene a constituir un oxímoron irreductible, como es reconocerle un interés o derecho al ciudadano sobre motivos legalmente dispuestos, para a reglón seguido negarle dicho interés al impedirle valerse de los cauces para hacer efectivo el derecho conculcado, creando una especie de inmunidad de esa decisión, al no poder ser objeto de control judicial.

7. Procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

En el supuesto que contemplamos, ya se ha dicho, **el interesado ha ejercitado la acción de devolución de ingresos indebidos.** No hay duda que en estos casos, la norma aplicable reconoce a los interesados la facultad de accionar la misma "a instancia del interesado", y ante un acto firme "instando o promoviendo la revisión del acto", en este caso, mediante la revocación .

En el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en el que se inserta el art. 221.3, la revocación posee carácter instrumental, no cabe acumular en un único procedimiento la revocación y la devolución de ingresos indebidos. O estamos ante un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o ante uno procedimiento de revocación. En aquel el interesado posee acción y posee, en consecuencia, facultad para solicitar el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, derecho reconocido jurídicamente que lleva aparejado el derecho a la impugnación de una resolución que afecte a sus intereses y, en definitiva, el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, art. 15.1.b) del Real Decreto 520/2005, "El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse... en un procedimiento especial de revisión".

Cuando se pretende la devolución de ingresos indebidos , la revocación legalmente, art. 221.3, posee carácter instrumental. La propia ley, art. 221.1, prevé expresamente que el procedimiento se iniciará de oficio o a instancia del interesado; se le reconoce el derecho a los interesados para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, estableciéndose legalmente el cauce previo de la revocación, u otros de los dispuestos en el art. 221.3. **La Administración tiene la obligación de iniciar, tramitar y resolver,** por ser un deber impuesto legalmente, no le corresponde una potestad exclusiva y excluyente de iniciar **la revocación promovida por el interesado** , so pena de frustrar ilegítimamente los derechos de quien efectuó, o pudo efectuar, un ingreso indebido, bastaría que la Administración se negara, en el seno de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, a iniciar la revocación para impedir siquiera dilucidar si existe o no derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, y con ello el legítimo acceso al control judicial con vulneración del principio constitucional de tutela judicial efectiva; buen ejemplo de ello es el caso que nos ocupa.

Ya dijimos en la sentencia de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 1665/2019, referido a los supuestos de nulidad, aunque oportuna también para los de revocación, que "Evidentemente, debe ahora entrar en juego en la presente casación no solo ese artículo 221 de la Ley General Tributaria, sino también el artículo 217.1.a) del propio texto legal porque ambos son los que justifican la razón de decidir del órgano a quo ,...

(...)

Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria".

8. Formas de iniciación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. La solicitud cursada.

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos. art. 221.1 de la LGT, puede iniciarse de oficio o a instancia de parte, "El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado".

Resulta pacífico que iniciado el procedimiento, más, si cabe, a instancia del interesado, la Administración viene obligada a resolver y de no hacerlo se pone en funcionamiento los mecanismos legalmente dispuestos para facilitar la impugnación y, en su caso, el reconocimiento del derecho al administrado.

En el caso que nos ocupa, basta remitirnos a las resoluciones del Ayuntamiento y a la sentencia de instancia, resulta diáfano que se solicitó la revocación a efectos de la devolución de ingresos indebidos, no cabe otra conclusión en el contexto en el que se produce. Como claramente se deriva del relato fáctico, **lo procedente era decidir si concurría causa de devolución de ingresos indebidos, lo que, dada la firmeza de las liquidaciones, pasaba necesariamente por dilucidar y decidir si los actos firmes eran revocables** por alguna de los motivos contemplados en el art. 219.1.

9. El art. 221.3 de la LGT **como especialidad, actos firmes, dentro del procedimiento de devolución regulado en el art. 221. La infracción manifiesta de la Ley.**

Cuando estamos en la órbita del art. 221.3 de la LGT, el inicio de la tramitación de la revocación es un deber impuesto legalmente.

Solicitada por el administrado la devolución de ingresos indebidos, siendo el acto de aplicación de los tributos del que deriva el ingreso firme, promovido por el interesado su revocación, la Administración tiene la obligación de resolver y el interesado, de serle la resolución desfavorable, el derecho a impugnar la misma por los cauces dispuestos legalmente, poseyendo acción al efecto.

Lo cual no representa una novedad en nuestro sistema, más respecto de los actos que infringen manifiestamente la ley, tal y como ocurre en este caso que es el acotado por la sentencia de instancia, baste recordar la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990 (RCL 1990, 1968, 2140) , "No serán objeto de devolución los

ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza.

No obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la Ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153 , 154 y 171 de la Ley General Tributaria y en las leyes o disposiciones especiales", recogiéndose el supuesto de infracción manifiesta de la ley en el art. 154.1 de la antigua LGT, "Serán revisables... en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraren en cualquiera de los siguientes casos:

a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la Ley"; que fue interpretado por la jurisprudencia, por todas sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2002 (RJ 2002, 6571) , en el sentido de que "... después de la vigencia del Real Decreto 1163/1990, de 21 de Septiembre, por el que se ha regulado el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, de conformidad con su Disposición Adicional Segunda, los contribuyentes sí pueden instar la revisión de oficio de los actos de gestión tributaria, si inciden en alguna de las causas de los artículos 153, 154 y 171",

Es cierto que la revocación de actos administrativos tributarios se reguló por vez primera la LGT de la ley del 2003, con notable diferencias respecto de la revocación que se contemplaba y regulaba en la Ley 30/1992 -de suerte que la revocación de los actos tributarios no es posible por cualquier infracción del ordenamiento jurídico sino exclusivamente por los expresamente recogidos en el artículo 219.1 LGT-, sin embargo, como se ha puesto de manifiesto, la infracción manifiesta de la ley, supuesto específico de revocación del actual 219 -que es el señalado por la sentencia impugnada-, si se contemplaba en los textos anteriores como motivo de revisión en los procedimientos especiales, específicamente para constituir causa de devolución de ingresos indebidos, reconociéndosele a los interesados acción para instar la devolución de ingresos indebidos por infringir el acto manifiestamente la ley.

En definitiva, al igual que ocurre con la solicitud de nulidad de pleno derecho del art. 217 o de rectificación de errores del ar.º 220, **con la solicitud de devolución de ingresos indebidos** por el interesado, en los supuestos contemplados en el 221.3 instando o promoviendo, en este caso, la revocación, se debe iniciar el procedimiento a instancia de parte y **la Administración viene obligada a resolver, sin que posea potestad de convertir el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a**

instancia del interesado y en el ámbito del art. 221.3, en un procedimiento que sólo cabe iniciar de oficio.

10. Jurisprudencia sobre la devolución de ingresos indebidos de liquidaciones firmes.

Todo lo cual resulta acorde con la jurisprudencia consolidada de este Tribunal Supremo recaída en supuestos en los que se solicitaba la devolución de ingresos indebidos en el ámbito del IIVTNU, derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (RCL 2004, 602, 670) , STC 59/17 (RTC 2017, 59) , en el que **se apunta que debe efectuarse por los cauces establecidos en la LGT -procedimientos especiales de revisión-.** Baste de ejemplo de lo que decimos, por citar entre las más recientes, las sentencias de 20 de mayo de 2021, rec. cas. 1268/2019; de 26 de mayo de 2021, rec. cas. 5490/2019, y de 331 de mayo de 2021, rec. cas. 4961/2019, todas ellas recaídas en asuntos en los que se pretendía **la devolución directa de las liquidaciones firmes satisfechas por IIVTNU** por concurrir alguno de los motivos que recoge el art. 217 de la LGT, sobre la base de la inconstitucionalidad parcial de los artículos anteriormente citados, en todas ellas se recuerda que **debe solicitarse necesariamente a través de alguno de los procedimientos de revisión extraordinaria,** afirmándose en general que no procedía la anulación de las liquidaciones firmes y consentidas practicadas con anterioridad a la publicación de la Sentencia del TC puesto que no concurren las causas de nulidad prevista en el artículo 217.1, letras a), e), f) y g) .

TERCERO.-

Respuesta a la primera cuestión, matizada.

Dicho lo anterior, y dado que no estamos en la órbita directa del art. 219 de la LGT (RCL 2003, 2945) , sino en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y en el supuesto contemplado en el **art. 221.3 ha de convenirse que el interesado posee acción para solicitar el inicio del procedimiento,** sin que pueda escudarse la Administración para no iniciar y resolver sobre la revocación del acto firme el corresponderle la competencia exclusiva para iniciar de oficio el procedimiento de revocación; **la resolución expresa o por silencio derivada de la solicitud cursada por el interesado en aplicación del art. 221.3,** conforme a los principios de plenitud jurisdicción y tutela judicial efectiva, **es susceptible de impugnación y de poseer el órgano judicial los datos necesarios, tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación.**

CUARTO.-

Sobre la inadmisibilidad anulada por la sentencia impugnada.

1. Las resoluciones del Ayuntamiento.

Como se ha puesto anteriormente de manifiesto **las resoluciones del Ayuntamiento** de 17 de octubre y de 18 de diciembre de 2017 **inadmiten la solicitud de revocación y devolución de ingresos indebidos** por ser competencia exclusiva de la Administración la incoación de oficio de la Administración.

2. La sentencia y la declaración de inadmisibilidad.

El Juzgado recoge el relato fáctico. Da cuenta de la venta de las parcelas en fechas 5 de abril de 2013, 9 de diciembre 2013 y 29 de abril 2014, así como el importe pagado por las mismas, muy inferior al importe pagado para su adquisición en 2 de febrero 2006.

Pronunciada la STC 59/17 (RTC 2017, 59) , los interesados solicitaron al Ayuntamiento la tramitación de un procedimiento de revocación de las liquidaciones, con devolución de ingresos indebidos.

La lectura completa de la sentencia impugnada nos lleva a considerar que la misma se alinea en la dirección que antes se ha descrito. Expresamente delimita el conflicto en la órbita del art. 221.3 de la LGT (RCL 2003, 2945) , " **De los cauces existentes para su formalización, resulta el mas idoóeo en este caso, el de revocación atendiendo a lo dispuesto en el** art. 221.3 LGT en relación a 216 y 219, al tratarse de actos que Infringen manifiestamente la ley". Si bien es cierto, que previamente a la expresada contextualización, señala que "aun cuando la regulación del procedimiento de revocación por el art. 219 LGT reserva esta facultad a la Administración dé oficio, como dispone el propio Reglamento y recuerda la Jurisprudencia, esta actuación puede ser provocada por los particulares, sin que ello suponga que la Administración ostente un poder completamente discrecional para dilucidar la procedencia o no de incoar el procedimiento de revocación, sino que tal potestad contiene elementos reglados cuyo examen incumbe a este Orden contencioso administrativo". Esto es, **para el Juzgado no cabía la inadmisibilidad acordada** en tanto no estamos ante un poder completamente discrecional de la Administración, sino que cabe la incoación a instancia de los particulares; acierta el Juzgado como anteriormente se ha razonado, al afirmar que "Por tanto la resolución confirmada en reposición, en cuanto ¡nadmite la solicitud de revocación por el solo motivo de incumbir a la Administración su incoación de oficio, es contraria a Derecho".

Atendiendo a lo dicho anteriormente, la decisión del órgano judicial de entrar a

dilucidar la conformidad en Derecho de la inadmisibilidad decretada, y rechazada esta, -"la resolución confirmada en reposición, en cuanto inadmite la solicitud de revocación por el solo motivo de incumbir a la Administración su incoación de oficio, es contraria a Derecho"- entrar a resolver el fondo del asunto resulta jurídicamente correcta.

QUINTO.-

La estimación por motivos de fondo; infracción manifiesta de la Ley.

1. La sentencia y la estimación por motivos de fondo.

La sentencia impugnada toma como referencia la STC 59/17 de 11 de mayo (RTC 2017, 59) , y las concordantes, para dejar apuntado que no fijan el alcance de su declaración de nulidad, como tampoco existe pronunciamiento al efecto por el Tribunal Supremo, aunque señala que "existen numerosos antecedentes sobre la procedencia de revocación de liquidaciones firmes así como de la correlativa devolución de ingresos indebidos, derivadas de declaración de nulidad de disposiciones legales", y a reglón seguido recoge varios ejemplos de pronunciamientos del TJUE que delimitan el alcance de las declaraciones de nulidad de preceptos legales por ir en contra del Derecho de la Unión, para trasladar esta doctrina al caso que enjuicia y declarar que "Indudablemente, que la declaración de nulidad por el Tribunal Constitucional tiene como mínimo, el mismo alcance que la arbitrada por el TJCE, a falta de declaración en contrario por el propio TC".

2.Infracción manifiesta de la ley.

Las consideraciones anteriores, recogidas en apretadísimo resumen, llevan a la Juzgadora a entender que "De los cauces existentes para su formalización, resulta el más idóneo en este caso, el de revocación atendiendo a lo dispuesto en el art. 221.3 LGT (RCL 2003, 2945) en relación a 216 y 219, al tratarse de actos que Infringen manifiestamente la ley".

Examinando a continuación el caso concreto para concluir que se produjo una minusvalía en la trasmisión no susceptible de gravamen.

SEXTO.-

Los efectos de la STC 59/17 (RTC 2017, 59) y la devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones firmes.

1. Las declaraciones de inconstitucionalidad.

Como dato más anecdótico que relevante, dada las fechas en las que discurre el

supuesto enjuiciado y la fecha de la sentencia del Juzgado, recordar que a la STC 59/17 (RTC 2017, 59) , sobre la misma materia, han seguido la 126/19 y la 182/21; esta última expresamente sobre los efectos que conlleva indica que "lleva aparejada la nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación comprobación recaudación y revisión de este tributo local y por tanto su exigibilidad", pero delimita su alcance en tanto que dispone que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias que hayan devenido firmes, considerando situaciones consolidadas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, esto es, el 26 de octubre, no el de su publicación.

A raíz esta última sentencia, atendiendo al exhorto en ella contenida y que ya se hacía en la primera de las citadas, se ha dictado el Real Decreto Ley 26/2021 (RCL 2021, 2015) .

2. Los efectos de la STC 59/17 (RTC 2017, 59) en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La segunda de las cuestiones susceptibles de interés casacional formulada por el auto de admisión ha sido ya contestada por este Tribunal Supremo, sin que sea preciso más que adaptar la solución adoptada al concreto caso que nos ocupa, esto es, devolución de ingresos indebidos por concurrir causa de revocación, en concreto infracción manifiesta de la Ley.

En definitiva, se trata de dilucidar si para acoger la pretensión de devolución de ingresos indebidos cabe acogerse a la nulidad de un precepto constitucional, haciendo así derivar efectos ex tunc de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas.

La cuestión, en general y respecto de su proyección en supuestos de devolución de ingresos indebidos por concurrir causa de nulidad de pleno derecho del art. 217, ya ha sido resuelta por este Tribunal Supremo. Procede exponer la misma y analizar su proyección sobre el caso concreto, esto es, art. 221.3 por concurrir causa de revocación por infracción manifiesta de la Ley.

La primera de las sentencias que aborda y resuelve la cuestión, de fecha anterior a la sentencia impugnada, es de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 1665/2019, que sirve de cabecera a un numeroso grupo de sentencias que tienen como referencia la citada.

La doctrina jurisprudencial al respecto ya se ha dejado expuesta anteriormente. Conviene recordarla, al igual que en este caso **se trata de la solicitud de**

devolución de ingresos indebidos por IIVTNU derivados de una liquidación firme, amparada en la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) **;** con carácter general se dejó dicho que la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la indicada sentencia **debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la** Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) . En cuanto a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (RCL 2004, 602, 670) , "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica", se dijo que **las liquidaciones firmes del impuesto giradas con anterioridad y que ganaron firmeza en vía administrativa, no incurren en el supuesto de nulidad de pleno derecho** del art. 217.1.

Siguiendo la expresada doctrina y adaptándola a supuestos de revocación, recalando en las pautas vistas respecto de nulidad de pleno derecho, cabe decir que:

"En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que puede resumirse en los siguientes términos:

1. **El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos** (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 (RJ 2018, 486) , dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que **obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo"** (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013 (RJ 2013, 4468) , dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011)".

Y al igual que dijimos entonces respecto de la nulidad, pero ahora referido a la revocación en el supuesto del art. 221.3, a través de la revocación no se puede canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de revocación del art. 219.1 de la LGT, esto es, "cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una

situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados".

De manera expresa se entró sobre los efectos de la STC 59/17 (RTC 2017, 59) , y se dijo lo siguiente:

"3. En la repetida sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 (RTC 2017, 59) se guarda silencio sobre el alcance de los efectos de su declaración de inconstitucionalidad.

Este silencio contrasta con lo declarado por el propio Tribunal Constitucional en la posterior sentencia de 31 de octubre de 2019 (RTC 2019, 126) (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020/2019),

(...)

Y si ello es así, esto es, si el Tribunal Constitucional -pudiendo hacerlo- no ha establecido límites a la declaración de inconstitucionalidad contenida en esa sentencia, corresponde a este Tribunal Supremo -en aplicación de la legalidad ordinaria- determinar en qué medida esa declaración puede tener efectos para el contribuyente a quien le fueron giradas liquidaciones aplicando los preceptos considerados parcialmente inconstitucionales cuando tales liquidaciones ganaron firmeza por no haber sido recurridas en tiempo y forma.

5. Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

(...)

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: **no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado** en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), **sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos,** en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación

(...)

8. En el régimen que -tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017- resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse "instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

No son necesarios especiales esfuerzos hermenéuticos para convenir que solo procederá la devolución cuando el acto (firme) de aplicación del tributo en virtud del cual se haya efectuado el ingreso indebido (i) sea nulo de pleno derecho o (ii) se revoque en los términos del artículo 219 de la Ley General Tributaria, en ambos casos -obvio es decirlo- siempre que se cumplan estrictamente las exigencias previstas en esos dos preceptos".

Por todo ello, y parafraseando a la expresada sentencia, llegados a este punto **solo queda por dilucidar una cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de infracción manifiesta de la Ley,** pues este motivo es el único que resulta relevante para resolver el litigio y el único que podemos resolver en esta casación.

SÉPTIMO.-

La declaración de infracción manifiesta de la Ley de la sentencia.

1. Sobre el razonamiento de la sentencia.

Expuesta la doctrina jurisprudencial resulta evidente que no tiene amparo jurídico la declaración de infracción manifiesta de la Ley, como motivo de revocación, sobre la base de la STC 59/17 (RTC 2017, 59) .

Desde un punto de vista dogmático, además, la tesis desarrollada en la sentencia de instancia resultaría errónea, desde el punto y hora que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la referida sentencia, en su caso, tendrían efectos ex tunc, cuando la revocación -aún cuando su regulación normativa en nuestro ordenamiento presenta bases dogmáticas ciertamente imprecisas- tiene como presupuesto la previa existencia de un acto válido en origen - recordemos la clásica distinción cuando afirma que la anulación es la eliminación de un acto jurídico inválido del mundo del Derecho, mientras que la revocación no supone un acto inválido, sino válido-.

Las causas contenidas en el art. 219.1, son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional, ni tampoco su contradicción con el Derecho europeo, incluido los supuestos de actos firmes.

Lo dicho sería suficiente para, como jueces de instancia, declarar la improcedencia de la declaración de inadmisibilidad, pero desestimar el recurso sobre el fondo por no concurrir el supuesto de infracción manifiesta de la Ley. Con todo analicemos el caso.

2. Sobre la concurrencia del supuesto de infracción manifiesta de la Ley.

Ahora bien, dicho lo anterior, es posible que los actos de aplicación de una norma que es declarada inconstitucionalidad si pueda configurar un supuesto de infracción manifiesta de la Ley, y entrar en juego la revocación de dicho acto, aún habiendo ganado firmeza. O dicho de otro modo, la declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura no es subsumible entre los supuestos que legalmente se prevé para declarar la revocación del acto, pero pueden existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la norma conformando un supuesto legal de revocación.

En estos casos estamos ante un concepto jurídico o normativo indeterminado que precisa despejarse en cada caso.

Con carácter general para que prospere el motivo de revocación de infracción manifiesta de la Ley, como una constante jurisprudencia enseña, **no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino además cumulativamente debe ser manifiesta,** en razón de que "es una exigencia de la revocación para evitar que ésta se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes. Esto es, en el ámbito de la tensión subyacente entre los valores de la seguridad jurídica y la justicia, la ley requiere un plus de exigencia -que la infracción sea manifiesta- para que ésta segunda orille el efecto perentorio o extintivo de la primera". Se reconoce la infracción manifiesta cuando esta es "ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate".

Así las cosas hasta la STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas tanto entre los propios contribuyentes y ayuntamientos como en el conjunto del ámbito judicial, al extremo que incluso después de la referida STC 59/17 (RTC 2017, 59) no existía un criterio común y único en los Tribunales, al punto que se hicieron interpretaciones absolutamente alejadas; tal estado de cosas, sin ánimo de exhaustividad, hizo que durante un mismo espacio temporal la interpretación de la normativa de la plus valía municipal y su aplicación práctica, suscitara llamativas discrepancias y dispares soluciones, desde los que consideraban que la legislación era constitucional y debía

aplicarse sin más girando todo el problema en la prueba y su valoración, a los que cuestionaron su constitucionalidad, o los que pusieron en cuestión el método de determinación de la base imponible. En fin, **al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias;** es evidente que **la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar le infracción de la Ley como manifiesta.** Por lo que la conclusión se impone, no estamos ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la Ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones.

OCTAVO.-

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741) , puesto que no se aprecia mala fe o temeridad no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Al estimarse parcialmente el recurso contencioso administrativo, art. 139 de la LJCA, no procede la imposición de las costas.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º)

Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos de esta sentencia.

2º)

Haber lugar al recurso de casación n.º 126/2019, interpuesto por el Ayuntamiento de Bétera (Valencia), representado por el procurador de los Tribunales Dº. Ramón Rodríguez Nogueira, contra la sentencia nº. 247, de 12 de septiembre de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº. 3 de Valencia, en el recurso 135/2018; sentencia que se casa y anula.

3º)

Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo dirigido contra el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Bétera de fecha 18 de

diciembre de 2017 , por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de fecha 17 de octubre de 2017, en cuanto inadmite la solicitud de revocación y de devolución de ingresos indebidos, correspondientes a las liquidaciones del IIVTNU; sin que proceda la revocación de las liquidaciones y devolución de las cantidades ingresadas por el referido concepto.

4º)

Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num. 125/2022 de 3 febrero

RJ\2022\821

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: EXENCIONES: INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO IMPROCEDENTE: CUANTÍA EXENTA: INTRODUCCIÓN POR LEY 26/2014, DE 27 NOVIEMBRE, DEL LÍMITE DE 180.000 EUROS COMO IMPORTE DE LA EXENCIÓN QUE QUEDA EXENTO: límite no aplicable a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014: incorporación de un efectos retroactivo de grado medio, que surte efectos en un momento anterior a la finalización del periodo impositivo: vulneración del principio de irretroactividad de las normas, establecido en LGT/2003, art. 10.2, «salvo que se disponga lo contrario»: inexistencia: dicho artículo no puede servir, por sí solo, de canon de constitucionalidad de las normas de carácter fiscal y mismo rango que la ley, limitándose a hacer explícito un principio general jurídico proclive a la irretroactividad de las normas, salvo previsión contraria en ellas acerca de su alcance retroactivo. DOCTRINA DEL TS.

ECLI:ECLI:ES:TS:2022:490
Jurisdicción: Contencioso-Administrativa
Recurso de Casación 7816/2020
Ponente: Excmo Sr. Francisco José Navarro Sanchís

El TS declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto contra una Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en fecha 30-09-2021, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo deducido frente a una Resolución del TEAR de 25-03-2019, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 125/2022

Fecha de sentencia: 03/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7816/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/01/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7816/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 125/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 3 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **7816/2020** , interpuesto por la procuradora doña Sara Martínez Rodríguez, en nombre y

representación de **DON Isaac** , contra la sentencia nº 611/2020, de 30 de septiembre (PROV 2021, 6136) , dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 827/2019. Es parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** , representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 30 de septiembre de 2020 (PROV 2021, 6136) , en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Isaac, representado por la Procuradora Dª Sara Martínez Rodríguez, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 25 de marzo de 2019 en la que se desestimó la reclamación económico administrativa NUM000, Resolución que confirmamos, por ser conforme a derecho, con imposición de las costas procesales causadas a la parte actora, en la cuantía establecida en el último fundamento jurídico [...]".

SEGUNDO

.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia a las partes, la procuradora doña Sara Martínez Rodríguez, en nombre de don Isaac, presentó escrito de 18 de noviembre de 2020, en que se preparó recurso de casación contra ella.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, la parte recurrente identifica como normas infringidas los artículos 2.3 y 3.1 del Código Civil (LEG 1889, 27) ; el artículo 10.2 de la Ley 58/2005 [sic], de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria (LGT) y los artículos 14 , 9.3 y 31.1 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) . También considera infringida la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la retroactividad de las normas fiscales.

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 1 de diciembre de 2020, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Martínez

Rodríguez, en la representación reseñada, ha comparecido el 10 de diciembre de 2020 y el Abogado del Estado lo ha hecho el 19 de enero de 2021 dentro ambos del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA (RCL 1998, 1741) .

TERCERO

.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección primera de la Sala admitió el recurso de casación en auto de 7 de julio de 2021 (PROV 2021, 228310) , que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar la interpretación de la expresión "salvo que se disponga lo contrario" , a partir de la que el artículo 10.2 de la Ley 58/2005 [sic], de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria (LGT) habilita el efecto retroactivo de las normas tributarias relativas a tributos con periodo impositivo, en particular, si dicha disposición en contrario debe apreciarse exclusivamente cuando explícitamente así lo reconozca la ley o también de forma implícita o a sensu contrario [...]".

2. La representación procesal de don Isaac interpuso recurso de casación mediante escrito de 27 de septiembre de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando: "...dictar en su día sentencia estimatoria del recurso de casación, anulando íntegramente la sentencia impugnada y, como tribunal de instancia, estimar también el recurso contencioso administrativo de esta parte contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Madrid de 25 de marzo de 2019 por la que se desestima la reclamación presentada por don Isaac y se confirma la resolución de la Agencia Tributaria y la liquidación provisional NUM001 en los términos interesados en la demanda, condenando a la Agencia Estatal de Administración Tributaria a devolver a mi representado las cantidades pedidas en la demanda y a pagar las costas de la instancia, y, subsidiariamente, el planteamiento, en su caso, de la cuestión de inconstitucionalidad interesada".

CUARTO

.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, por escrito de 11 de noviembre de 2021, presentó ante esta Sala escrito de oposición, en que solicita una sentencia que desestime el recurso de casación y confirme la de instancia, por ser ajustada a Derecho.

QUINTO

.- Deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA (RCL 1998, 1741) , esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo del recurso el 18 de enero de 2022, día en que comenzó la deliberación que concluyó el siguiente 25 de enero, en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la interpretación efectuada en la sentencia de instancia acerca de la retroactividad -o no, en hipótesis- de la norma legal - LIRPF (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) , modificada por Ley que limita a 180.000 euros el importe de la indemnización por despido o cese que queda exento a partir del 1 de agosto de 2014 contradice el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) y, dado el alcance de ésta, de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) , cuya infracción también se imputa.

Por tanto, está en juego la interpretación de la expresión "salvo que se disponga lo contrario", a partir de la que el artículo 10.2 de la LGT habilita el efecto retroactivo de las normas tributarias relativas a tributos con periodo impositivo. En particular, ha de precisarse si la norma en contrario debe apreciarse exclusivamente cuando explícitamente así lo reconozca la ley o también de forma implícita o a sensu contrario.

SEGUNDO

.- Razonamientos del auto de admisión y de la sentencia.

1. Ha de partirse de los siguientes hechos, coincidentes con los que han dado lugar al proceso del que dimana la casación nº 7282/2020, arriba indicada, según se recogen los del presente en el auto de admisión:

"SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

1. Señala la parte actora que el 3 de noviembre de 2014 fue objeto de despido por la entidad Tetra Pack Hispania, S.A. y, tras acudir ante el servicio de mediación, arbitraje y conciliación, se formalizó acta de conciliación, donde, además de reconocerse la improcedencia del despido, la sociedad ofreció al trabajador 502.564 euros en concepto de indemnización, cantidad que se correspondía con la fijada en el artículo 52.c) del Estatuto de los Trabajadores (RCL 2015, 1654) .

2. El recurrente no incluyó la cantidad percibida en su autoliquidación por IRPF por considerarla exenta de conformidad con lo establecido en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006 (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) , reguladora del IRPF, ["LIRPF"], en su redacción vigente al comienzo del periodo impositivo en que debía imputarse la indemnización (2014).

3. La Administración practicó liquidación provisional elevando las retribuciones dinerarias declaradas en la cuantía de indemnización percibida que excede de la cuantía legalmente exenta, por tener la consideración de rendimientos íntegros trabajo, en un importe de 322.564 euros, resultante de la diferencia entre los 502.564 euros percibidos y los 180.000 a que la ley limita la exención.

4. Esta actuación fue confirmada en vía económico-administrativa por la resolución del TEAR de Madrid antes identificada, de 25 de marzo de 2019, en la que se entendió aplicable la reforma operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (RCL 2014, 1580) , (BOE de 28 de noviembre), en la LIRPF (RCL 2006, 2123) a las indemnizaciones por despido o ceses producidos con posterioridad al 1 de agosto de 2014, de conformidad con lo dispuesto en la disposición transitoria vigesimosegunda de la LIRPF.

5. Frente a dicha resolución, el obligado tributario interpuso recurso contencioso-administrativo registrado con el nº 827/2019 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que lo desestimó, reconociendo la imperfección en la redacción del precepto, pero considerando que, de una exégesis inversa, la nueva regulación legal supone que el límite de 180.000 euros resulta aplicable a los despidos o ceses producidos a partir de 1 de agosto de 2014, por lo que, al no haber finalizado el periodo impositivo del IRPF de 2014 en el momento en que entró en vigor la reforma del art. 7.e), se produciría una retroactividad impropia que no implicaría la inconstitucionalidad de la nueva norma, resultando de plena aplicación a la indemnización por despido improcedente del actor, percibida el 13 de noviembre de 2014, el nuevo límite cuantitativo, en cuanto a la exención de tributación, regulado por el citado precepto.

"TERCERO.- Marco legislativo y normas que deberán ser interpretadas.

1. Se impone, para una mejor compresión de la cuestión litigiosa planteada, fijar la secuencia legislativa en la que se ubica la presente cuestión.

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre (RCL 2014, 1580) , por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) , del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RCL 2004, 651) , aprobado por el Real Decreto

Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, modifica la letra e) del artículo 7 LIRPF de 2006 en el sentido de que "El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros".

2. La citada Ley 26/2014 (RCL 2014, 1580) introduce en su apartado noventa y dos un nuevo apartado 3 en la disposición transitoria vigésima segunda -22- de la LIRPF de 2006 (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) que queda redactado de la siguiente forma:

"El límite previsto en el último párrafo de la letra e) del artículo 7 de esta Ley no resultará de aplicación a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014. Tampoco resultará de aplicación a los despidos que se produzcan a partir de esta fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del período de consultas a la autoridad laboral, con anterioridad a dicha fecha".

3. La citada Ley 26/2014 (RCL 2014, 1580) contiene una disposición final sexta, referida a su entrada en vigor, estableciendo como regla general el 1 de enero de 2015, contemplando, entre otras excepciones, a) Los apartados uno y noventa y dos del artículo primero de esta Ley entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

Es decir, la DF sexta establece una excepción a la entrada en vigor de una norma de derecho transitorio y no lo hace directamente sobre la norma "sustantiva" que establece el nuevo límite de los 180.000 euros.

4. El recurrente contextualiza dicha modificación legislativa en el artículo 10.2 de la Ley 58/2005 [sic], de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria (LGT) que, en su primer inciso, establece: "Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento".

5. A estos efectos, el recurrente plantea la interpretación de los artículos 10.2 LGT; (ii) 2.3 y 3.1 CC (LEG 1889, 27) y (iii) 14, 9.3 y 31.1 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) ".

2. Resulta conveniente, además, reproducir en la parte necesaria, la fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, y no solo por la incorporación de los razonamientos conducentes al fallo, sino porque en ella se efectúa una sucinta narración de los hechos relevantes, una síntesis de las posiciones de las partes -con

sustancial identidad con las luego sostenidas en los escritos rectores en casación- así como por la reseña de la doctrina constitucional que cita y transcribe, en lo que concierne a los límites de la retroactividad de las leyes, desde el punto de vista del artículo 9.3 de la Constitución, juicio dogmático que exige, de entrada, la distinción entre los diversos grados de la retroactividad adoptada (se resaltan los aspectos que consideramos más destacados).

"[...] **SEGUNDO.-**Señala la parte actora en la demanda que el 3 de noviembre de 2014 se le comunicó por la entidad Tetra Pak Hispania SA la extinción de su contrato de trabajo por causas objetivas y, tras presentar papeleta de conciliación ante el Servicio de mediación, Arbitraje y Conciliación, al considerar el despido improcedente, el 13 de noviembre de 2014 se formalizó acta de conciliación, judicialmente aprobada, donde, además de reconocerse la improcedencia del despido, la sociedad ofreció al trabajador 502.564 € de indemnización, que fueron aceptados por el actor. Entiende el actor que debe ser ratificada la autoliquidación presentada en su día, con una cuota a devolver de 1.470,37 € y entenderse exenta la cantidad solicitada, por lo que resultaría una cantidad a devolver de 108.162,67 €.

Como fundamento de su pretensión, indica que el 28 de noviembre de 2014 se publicó en el BOE la Ley 26/2014 (RCL 2014, 1580) , de modificación parcial del IRPF, en cuyo artículo primero se limita la exención prevista en el apartado e) del artículo 7 de la citada ley a 180.000 €.

Dicha norma contenía una Disposición Final Sexta en la que se entendía que la Ley entraba en vigor el 1 de enero de 2015, aunque los apartados 1 y 92 del artículo primero de la Ley entraban en vigor al día siguiente al de su publicación en el BOE, los apartados 6, 18, 91 y 96 del artículo primero entraban en vigor el 1 de enero de 2016 y los apartados 23, 64 y 95 del artículo primero de la Ley entraban en vigor el 1 de enero de 2017.

El apartado 92 del artículo 1 determinaba que la letra e) del artículo 7 de la ley no resultará de aplicación a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014.

Tampoco resultará de aplicación a los despidos que se produzcan a partir de esa fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del periodo de consultas a la autoridad laboral con anterioridad a dicha fecha. Entiende que esa regulación es contraria a la irretroactividad de las normas establecidas en el artículo 9. 3 CE , ya que se retrotrae a un momento anterior a la publicación de la propia Ley 26/2014 (RCL 2014, 1580) , que no tiene efecto retroactivo y que por ello debía de

haber dispuesto expresamente su aplicación retroactiva con un enunciado afirmativo.

Destaca que el IRPF como tributo con periodo impositivo se rige por las normas vigentes al inicio del mismo y no por las vigentes en el periodo del devengo, por lo que totalmente contrario a lo dispuesto en el art. 10.2 LGT .

De ahí que no se entienda por qué la administración ha elegido una fecha en concreto, como es la del 1 de agosto, para distinguir entre las indemnizaciones satisfechas antes o después de esa fecha y tal discriminación vulneraría también el artículo 14 de la Constitución , al ser contraria al principio de igualdad. La elección de esa fecha es arbitraria y caprichosa y no responde a ninguna justificación. También sería contraria al principio de capacidad económica que regula el art. 31.1 CE .

Señala que la retroactividad del apartado uno del art. 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre , es contraria a la Constitución El Tribunal Constitucional ha destacado la conexión entre el principio de la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad en la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre (RTC 1990, 150) .

Entiende que la interpretación que hace la administración sobre la fecha de efectos de la norma le confiere una retroactividad de grado máximo, ya que, aun siendo el IRPF es un impuesto periódico, cuyo devengo se produce el 31 de diciembre del año, la renta que constituye una indemnización es una renta instantánea.

Indica queel propio Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse en múltiples ocasiones sobre la retroactividad en materia tributaria,distinguiendo entre la retroactividad propia o impropia y entiende que, en el caso de la indemnización percibida, se ha producido un hecho imponible instantáneo, ya que la misma no ha gozado de continuidad en el tiempo. También el TJUE se ha pronunciado en contra de la retroactividad salvo casos justificados. En consecuencia, insiste en que la retroactividad pretendida es de grado máximo al haberse cambiado en noviembre la reglas respecto a la percepción y ese cambio lleva aparejado un coste fiscal y afecta gravemente a la seguridad jurídica.

Por último, señala que si la Sala asumiera los planteamientos del actor y considerara que el fallo de la cuestión aquí planteada dependiese de la adecuación constitucional de la norma, debería elevar cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional.

Solicita, en consecuencia, que se anule la resolución del TEAR y se declare que lugar a la rectificación de la autoliquidación solicitada.

TERCERO.-

La defensa de la Administración General del Estado, en la contestación a la demanda, señala que el acto objeto del presente recurso se ha dictado conforme a la normativa reguladora de la materia, por lo que los argumentos de la demanda respecto a la irretroactividad en constitucional de la norma no guardan relación alguna con el acto concreto de la Agencia Tributaria, sin que ello se cuestione en la demanda.

Indica que resulta evidente, conforme a la legislación que reproduce, que el límite previsto en el último párrafo de la letra e) del artículo 7 LIRPF (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) resulta de aplicación a las indemnizaciones por despido o ceses producidos con posterioridad al 1 de agosto de 2014, salvo la excepción, expresamente prevista, en el mismo párrafo, que no es aplicable al caso que nos ocupa.

Afirma que la Ley es clara cuando señala que el nuevo límite cuantitativo de 180.000 € no resultará de aplicación con carácter general a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad al 1 de agosto de 2014 lo cual significa que el caso analizado al haberse producido el despido con posterioridad al 1 de agosto de 2014 sí que les resulta de aplicación de dicho límite cuantitativo.

En relación a la cuestión de inconstitucionalidad que pretende la parte actora que se plantee por la Sala, señala que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (RCL 2014, 1580) , no supone una retroactividad auténtica, ya que dicha Ley entró en vigor, con carácter general, el 1 de enero de 2014, aunque esa regla general tiene varias excepciones, como es la prevista en relación a las modificaciones que se realizan en la letra e) del artículo 7 LIRPF y en el apartado tercero de la Disposición Transitoria 22 de la misma norma , para las cuales prevé que su entrada en vigor tenga lugar al día siguiente de la publicación, es decir el 29 de noviembre de 2014. En esa fecha aún no había concluido el periodo impositivo del IRPF de 2014 por lo que la alteración de la redacción del artículo 7 y la Disposición Transitoria 22.3 LIRPF (RCL 2006, 2123) , afectaba a un periodo impositivo aún no terminado y a ello se ha referido la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 19 de noviembre [sic] (RTC 1997, 182) , cuando señala que el IRPF es un tributo con un hecho imponible duradero o de periodo, en el que el devengo se sitúa al final del periodo impositivo, y por lo tanto un tributo en el que el legislador puede, en principio, modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales, dictadas, precisamente, durante el periodo impositivo en el que deben surtir sus efectos y ello porque de esa manera estaría afectando a un hecho imponible aún no consumado.

Defiende así que esta reforma no supone una retroactividad auténtica porque no afecta a un hecho imponible totalmente consumado, ni a situaciones jurídicas

concluidas, ya que el ejercicio 2014 no había terminado en el momento de la entrada en vigor de la ley el 29 de noviembre de 2014 y como mucho podría hablarse de retroactividad impropia.

En todo caso señala también que la modificación introducida en la ley no es indiscriminada y no afecta a todas las rentas del trabajo sino todas aquellas en las que las indemnizaciones por despido superen los 180.000 €. A estos efectos indica que en la propia exposición de motivos de la ley 26/2014 (RCL 2014, 1580) se recoge que la finalidad de la misma entre otras es reducir la carga impositiva de los perceptores de rentas más bajas y aumentar la de los perceptores de rentas más altas por lo que la reforma tiene en cuenta el principio de capacidad económica y de mayor justicia tributaria.

Indica así que la constitucionalidad de la norma no suscita duda alguna.

En consecuencia, solicita la confirmación de la resolución del TEAR .

CUARTO.-

Se plantea así en este recurso si la reforma introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (RCL 2014, 1580) en la letra e) del artículo 7 LIRPF (RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458) y en el apartado tercero de la Disposición Transitoria 22 de la misma norma , que entraron en vigor, el 29 de noviembre de 2014 serían aplicables al supuesto que nos ocupa y en concreto a la indemnización por despido improcedente percibida por el actor en virtud de acta de conciliación celebrada el 24 de octubre de 2014. En concreto se cuestiona por el actor que el límite cuantitativo, establecido por la nueva normativa, de 180.000 € pudiese ser aplicado a la indemnización percibida por despido improcedente, al haber entrado en vigor la citada reforma de la Ley 27/2014 el 29 de noviembre de 2014.

Pues bien, tal cuestión ha sido resuelta expresamente en la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 121/2016, de 23 de junio de 2016 (RTC 2016, 121) , en el recurso de inconstitucionalidad 6244/2014, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en relación con la Disposición Adicional 31 de la LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre.

Se invocaba en este caso la contradicción con el art. 9.3 CE (RCL 1978, 2836) de una norma, con entrada en vigor el 7 de marzo de 2011, que modificó el IRPF con efectos retroactivos al 4 de agosto de 2004 y se entiende por el Tribunal Constitucional, en su fundamento jurídico PRIMERO. 4, que no existe prohibición constitucional de que pueda producirse una legislación tributaria retroactiva, ya que las normas tributarias tienen la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos

públicos y no existe un derecho de los ciudadanos a un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1087 [sic], de 16 de julio (RTC 1987, 126) y 116/2009, de 18 de mayo (RTC 2009, 116)).

Indica también el Tribunal Constitucional que: "Asimismo, es preciso tener en cuenta de manera especial tanto el tipo de impuesto en que se produce, su naturaleza y la estructura del hecho imponible, como las circunstancias concretas concurrentes en el caso. Conviene recordar que, a efectos de la determinación de la norma aplicable, en la dogmática tributariael devengo es el momento en que, por establecerlo así la Ley, se entiende realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria.En los tributos instantáneos el aspecto temporal del hecho imponible no adquiere relevancia jurídica y la realización del elemento material del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien,en los tributos periódicos, cuyo hecho imponible consiste en un estado de cosas o situación (elemento material) que no se agota en sí mismo sino que se prolonga de manera continuada en el tiempo,no basta, a fin de ponderar el alcance de la retroactividad de la norma, con atender sólo al momento del devengo; ha de tenerse en cuenta también el período impositivo o dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible."

De ahí que se acabe concluyendo que existió una retroactividad de grado máximo respecto a siete ejercicios fiscales, que ya habían concluido cuando entró en vigor la reforma legal, (2004 a 2010) mientras queen relación con el ejercicio 2011, al no haber finalizado dicho periodo tributario del IRPF, cuando entró en vigor la reforma legal, no se entienda que la norma fuese inconstitucional al tratarse de una retroactividad impropia. Eso mismo ha ocurrido en este caso en el que entró en vigor la reforma de la Ley 27/2014 el 29 de noviembre de 2014 y se estableció en el artículo 7 e) 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 (BOE de 29 de noviembre), que estarán exentas:

"e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores (RCL 2015, 1654) , en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores , o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52

del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente".

El artículo 53 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores , aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo (BOE del día 29), en adelante ET, regula la forma y efectos de la extinción del contrato por causas objetivas (dichas causas se establecen en el artículo 52 del ET), exigiendo la observancia de ciertos requisitos para la adopción del acuerdo de extinción, así como una indemnización de "veinte días por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de doce mensualidades".

Sin embargo, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (RCL 2014, 1580) , en su modificación del art. 7.e) LIRPF , introduce un nuevo límite cuantitativo de 180.000 euros, complementario al anterior.

De ahí que, aunque la indemnización total no exceda de lo estipulado en el Estatuto de los Trabajadores o en sus normas de desarrollo, si se superan los 180.000 euros, el exceso estaría sometido a tributación, con las excepciones que a continuación se indican.

En concreto, ese límite no será aplicable:

- A las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014.

A las indemnizaciones por los despidos que se produzcan a partir de esa fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del período de consultas a la autoridad laboral, con anterioridad a 1 de agosto de 2014. Es evidente que aunque pueda ser mejorable la redacción del precepto, lo cierto es que, en sentido inverso, la nueva regulación legal, supone que el límite de 180.000 euros resulta aplicable a los despidos o ceses producidos a partir de 1 de agosto de 2014.

De ahí que, al no haber finalizado el periodo impositivo del IRPF de 2014, en el momento en que entró en vigor la reforma del art. 7 e), se produciría una retroactividad impropia, que no implicaría la inconstitucionalidad de la nueva norma, tal como hemos visto más arriba, y resultaría de plena aplicación a la indemnización percibida por el actor, como consecuencia del acta de conciliación, el nuevo límite cuantitativo, en cuanto a la exención de tributación, regulado por el citado precepto. De ahí que dicha regulación no podría considerarse contraria a lo previsto en el 10.2

LGT (RCL 2003, 2945) por cuanto aún no se había devengado el tributo cuando entró en vigor la norma cuestionada, ya que el IRPF tiene un periodo impositivo anual y no se trata de un tributo de carácter instantáneo.

Tampoco cabe apreciar que sea contraria la regulación controvertida a los principios de capacidad económica o de igualdad, regulados en los artículos 14 y 31 CE , ya que supone una determinada política fiscal e implica una determinada opción del legislador.

La STS 231/2018 [sic], dictada el 30 de enero de 2018 (RJ 2018, 208) , en el recurso de casación 3286/2014 , se refiere en su fundamento de derecho tercero a la diferencia entre los diferentes grados de retroactividad:

"c) Determinar cuándo una norma tributaria retroactiva vulnera el principio de seguridad jurídica de los ciudadanos "es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso" [STC 173/1996, de 31 de octubre (RTC 1996, 173) , FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182) , FJ 11 c); 273/2000, de 15 de noviembre (RTC 2000, 273) , FJ 6; y 234/2001, de 13 de diciembre (RTC 2001, 234) , FJ 10; y ATC 165/2001 (RTC 2001, 165 AUTO) , FJ 2], teniendo en cuenta, de una parte, "el grado de retroactividad de la norma cuestionada" y, de otra, "las circunstancias específicas que concurran en cada caso" [STC 126/1987, de 16 de julio (RTC 1987, 126) , FJ 11; y, en la misma línea, SSTC 150/1990, de 4 de octubre (RTC 1990, 150) , FJ 8 ; 173/1996, de 31 de octubre (RTC 1996, 173) , FJ 3 ; 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182) , FJ 11 c); 273/2000, de 15 de noviembre (RTC 2000, 273) , FJ 6 ; y 234/2001, de 13 de diciembre (RTC 2001, 234) , FJ 10; y ATC 165/2001, de 19 de junio (RTC 2001, 165 AUTO) , FJ 2]. d) En lo que respecta al grado de retroactividad de una norma, se ha venido diferenciando "entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas" (STC 126/1987, de 16 de julio (RTC 1987, 126) , FJ 11). En el primer supuesto, estamos ante lo que se conoce como "retroactividad auténtica" o "de grado máximo"; la prohibición de retroactividad en estos casos "operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio" [SSTC 126/1987, de 16 de julio (RTC 1987, 126) , FJ 11 ; y 197/1992, de 19 de noviembre (RTC 1992, 197) , FJ 4; y, en términos parecidos, STC 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182) , FJ 11 d)]. En el segundo supuesto, que se ha venido calificando como "retroactividad impropia" o "de grado medio", "la licitud o ilicitud de la Disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que

pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso" [STC 126/1987, de 16 de julio (RTC 1987, 126) , FJ 11; en la misma línea, SSTC 197/1992, de 19 de noviembre (RTC 1992, 197) , FJ 4 ; y 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182) , FJ 11 d)].

e) Entre esas "circunstancias específicas que concurren en cada caso" (SSTC 126/1987, de 16 de julio (RTC 1987, 126) , FJ 13 ; y 173/1996, de 31 de octubre (RTC 1996, 173) , FJ 3), el Tribunal Constitucional ha venido teniendo en cuenta, principalmente, la importancia cuantitativa de la modificación operada por la norma aplicada retroactivamente, su previsibilidad, la finalidad constitucional que con la misma se persigue y, en fin, la posición -central o marginal- que ocupa el tributo, respecto del que se ha establecido la aplicación retroactiva, en el conjunto del sistema tributario [STC 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182) , FJ 13 A), in fine." Pues bien, siendo claro que la seguridad jurídica no puede erigirse en un valor absoluto, porque daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente, y que no existe una prohibición constitucional de legislación tributaria retroactiva, la denunciada vulneración del artículo 9.3 CE no es posible y, por tanto, la cuestión de inconstitucionalidad resulta improcedente."

Esta misma cuestión se planteó ya en el recurso 1418/2018, en Sentencia dictada el 27 de febrero de 2020 (PROV 2020, 140687) , ponente Sr. Zarzalejos Burguillo, con idéntica solución desestimatoria, negándose también en dicha resolución la necesidad de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad alguna. Asimismo, en el recurso 829/2019, en Sentencia, de 22 de julio de 2020 (PROV 2020, 284774) , se ha resuelto también por esta ponente sobre idéntica cuestión, al igual que en la Sentencia, dictada en el recurso 832/2019, el 23 [sic] de septiembre de 2020 (PROV 2021, 5990) .

Debe así de ser desestimado el recurso y de confirmarse la Resolución del TEAR, sin que, en virtud de lo expuesto, proceda interponer cuestión de inconstitucionalidad alguna ante el Tribunal Constitucional, al haberse pronunciado ya dicho Tribunal sobre un caso similar y no apreciarse, de acuerdo con todo lo razonado, a lo largo de esta Sentencia, que sea necesario interponer dicha cuestión de inconstitucionalidad [...]".

QUINTO

.- Consideraciones jurídicas.

1. Ha de precisarse, en primer término, que el artículo 10.2 LGT (RCL 2003, 2945) -al igual que el artículo 2.3 del Código Civil (LEG 1889, 27) , en el que parece inspirarse- carece de rango normativo suficiente como para constituirse en la medida

de la validez o efectos de una norma que también tiene carácter de ley parlamentaria, la Ley 26/2014 (RCL 2014, 1580) de que ahora se trata. Ello sin perjuicio de su valor hermenéutico, en lo menester, al constituirse en una ley de cabecera o general de todo el sistema tributario.

2. Esta, la Ley 26/2014 (RCL 2014, 1580) , aun con técnica legislativa bastante defectuosa, incorpora un efecto retroactivo, mediante el juego de una disposición transitoria -que no lo es, pero que reforma materialmente la norma sustantiva, el artículo 7.e) de la LIRPF, en el sentido de que las indemnizaciones percibidas por despido o cese, a partir de 1 de agosto de 2014, se verán limitadas en la parte exenta a 180.000 euros- con el añadido de una disposición final que contiene una previsión específica, para esta norma y alguna más, sobre la entrada en vigor de dicha disposición transitoria al día siguiente de su publicación.

A tal efecto, se hace preciso reformular, en cierto modo, el auto de admisión, para dar cabida, sin excluirla de plano, la interpretación de normas distintas a las señaladas como susceptibles de exégesis en el propio auto, entre ellas, de las disposiciones aplicables de la Ley 24/2016, salvo el artículo 7.e): la disposición transitoria vigésima segunda y la disposición final sexta.

3. Las dudas que nos suscita este asunto parten de estas premisas:

a) La LGT (RCL 2003, 2945) no es superior en rango, como hemos indicado, a la Ley 24/2016, lo que significa que no puede erigirse en canon para determinar los requisitos y forma en que una ley puede contener efecto retroactivo y, si tal previsión puede ser implícita o, por el contrario, ha de declararse formalmente.

b) Este último punto es relevante en relación con la observancia o no del principio de seguridad jurídica, pero ello nos lleva a trasladar el juicio de la Ley 24/2016 al canon del artículo 9.3 CE (RCL 1978, 2836) , sin perjuicio de otros preceptos posibles.

c) En un sentido material, hay aquí efecto retroactivo, dado el hecho de que una norma legal está vigente el día del devengo del impuesto y en ella se prevé un tratamiento diferente para las indemnizaciones por despido o cese, en función de la fecha en que se haya producido ese acto de despido o cese.

d) Aun cuando tal efecto contradijera la mención del artículo 10.2 LGT "salvo que se disponga lo contrario" , no cabe articular una especie de "ilegalidad de la ley" , prescindiendo del examen de su adecuación a la Constitución.

e) Según la doctrina del TC al respecto, suficientemente expresada con la reproducción de la sentencia a quo , el problema esencial radica en la observancia del principio esencial de seguridad jurídica, aquí traducido en la posibilidad de

conocimiento real o suficiente del carácter retroactivo de la norma. Desde la perspectiva del artículo 9.3 CE, pues, no haría falta declarar de un modo formal y solemne la retroactividad, si ésta deriva directamente del tenor de la norma y cabe deducirla de forma indubitada, con facilidad, pese a los defectos de técnica normativa.

Es preciso mencionar el precedente que supone la STC 121/2016, de 23 de junio (RTC 2016, 121) , que estimó la cuestión de inconstitucional presentada por esta propia Sala y Sección en relación con la disposición adicional 31ª de la Ley del IRPF 35/2006, de 28 de noviembre, que considera incursa en inconstitucionalidad, por vulneración del principio de seguridad jurídica, esa disposición adicional en lo aplicable a los ejercicios fiscales cuyos efectos ya se hubieran consumado, por operar una retroactividad de grado máximo desconocedora de situaciones consolidadas -ejercicios 2004 a 2010-, al tiempo que mantiene la conformidad de la misma disposición a la Constitución -aunque no se lleve al fallo- en lo relativo al periodo 2011, en que la retroactividad no es absoluta o máxima por afectar a un periodo impositivo en curso, en que el devengo aún no se había producido (vid. artículo 12 de la Ley 35/2006, del IRPF).

f) En el asunto que examinamos la retroactividad no es implícita -es difícil concebir la posibilidad de un efecto retroactivo tácito o presuntivo que no se explicite, bien o mal, en la norma pertinente-, pero en este caso no cabe dudar de su naturaleza y alcance: en la reforma se establece la fecha de limitación de la regulación -1 de agosto de 2014-; se provee a su entrada en vigor anticipada al resto de la ley; y la previsión, se comparta o no, es clara, al menos en el sentido de que no suscita dudas interpretativas sobre si hay o no retroactividad y en qué consistiría. Además, la norma ya estaba vigente al término del periodo impositivo.

4. La retroactividad ante la que estamos no vulnera el límite infranqueable del artículo 9.3 CE, pues: **a)** no compromete la seguridad jurídica, porque es suficientemente comprensible, pese a su déficit de claridad y buena técnica; **b)** no afecta a disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, en los términos en que el último inciso ha sido interpretado por el TC; y **c)** no es absoluta o de máximo grado, porque empieza a regir antes de que se agote el periodo impositivo o de generación de la renta, el de 2014, que es la tesis suficientemente expresada en la doctrina constante del TC.

En este punto c) es de admitir que el TC ha sido un tanto contemporizador con la retroactividad de normas tributarias pues, en los tributos permanentes, bastaría con que no se hubiera agotado la fecha final del periodo impositivo, criterio que no podemos contradecir, inspirado en que la renta gravada es global, sin que se admita

su tratamiento aislado, esto es, la consideración autónoma de cada una de las fuentes de renta o, si se quiere, de las concretas percepciones.

5. Queda además la cuestión de si la retroactividad de que hablamos afecta a otros derechos fundamentales, en particular el de igualdad (art. 14 CE). Es cierto que parece injusto, o discriminatorio, que dos acreedores de indemnizaciones por despido o cese, con igual capacidad económica, tributen más o menos en función de un dato tan aparentemente ajeno a los principios tributarios -y a su voluntad- como es la fecha de acuerdo de despido o cese, producidos estos dentro del mismo periodo de renta, acotado temporalmente.

El Abogado del Estado ofrece una justificación razonable para situar en esa fecha concreta el límite temporal para la indemnización:

"[...] Ante la constatación por parte del Gobierno de la proliferación de este tipo de situaciones (como antes dijimos, las tres consultas de la DGT, a las que antes hicimos referencia en nota, relativas a la aplicación del límite de los 18.000 euros a despidos o ceses producidos a partir del 1 de agosto, siguen el mismo esquema, siendo una prueba clara de esa realidad), aprueba en el Consejo de Ministros del 1 de agosto de 2014, una reforma en la LIRPF (RCL 2006, 2123) , que afecta al artículo 7.e) LIRPF . Como se indica en la página web del Consejo de Ministros (a ella nos remitimos) en referencia a los acuerdos adoptados esa fecha relacionados con el proyecto de reforma de la LIRPF (RCL 2006, 2123) :

"Entre las novedades figura un cambio en la tributación de las indemnizaciones por despido obligatorio, establecidas por el Estatuto de los Trabajadores (RCL 2015, 1654) , que produce efectos desde 1 de agosto de 2014. Tras el diálogo y el acuerdo mantenido con empresarios y sindicatos, se aumenta de forma significativa el mínimo exento hasta los 180.000 euros, de forma similar a la legislación foral navarra y vasca (Guipúzcoa). De esta forma, mantendrán la exención plena en el IRPF las indemnizaciones por despido inferiores a esa cifra, que alcanzan al 99,9 por 100 de los contribuyentes. En el borrador de la reforma fiscal, la indemnización exenta inicialmente planteada era de 2.000 euros por año trabajado.

Las indemnizaciones superiores a 180.000 euros tampoco tributarán en su totalidad, pues sólo tributa el exceso. Por otra parte, al tratarse de rentas obtenidas de forma irregular en el tiempo (más de dos años), el importe de indemnización sujeta se reduce en un 30 por 100".

Es de resaltar que ese anuncio en cuanto al cambio de tributación de las indemnizaciones por despido obligatorio desde el 1 de agosto de 2014, se recogió, como no podía ser de otro modo, tras su aprobación, en el texto formal del proyecto

de ley (disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF y la disposición final de la futura Ley), publicado en el Boletín Oficial del Congreso del 6 de agosto siguiente, que no fue objeto de reforma o modificación alguna en el trámite parlamentario.

Es más, como acreditamos aportando con este escrito las oportunas noticias de agencia de prensa, publicadas en Internet, del día 23 de junio de 2014, cuando se aprobó por el Gobierno, el viernes anterior, el 20 de junio de 2014, el anteproyecto de reforma fiscal, casi mes y medio antes de aprobarse por el Consejo de Ministros el proyecto de ley, el Ministerio de Hacienda, en rueda de prensa, por boca de su responsable máximo, ya aseguraba que:

"Las indemnizaciones por despido empezarán a tributar tras la entrada en vigor de la reforma fiscal del Gobierno, aunque contarán con un mínimo exento de 2.000 euros por año trabajado. Esta medida afectará a los despidos que se produzcan a partir del 20 de junio, fecha en la que el Consejo de Ministros estudió el informe sobre el anteproyecto de reforma fiscal. Hasta ahora, las indemnizaciones por despido sólo tributaban si superaban el máximo que marca la ley (los 45 días por año trabajado antes de la reforma laboral y los 33 días tras la reforma)".

El Secretario de Estado de Hacienda, por su parte, explicó que, en la situación actual se producían ciertos "abusos" y que el cambio que pondrá en marcha el Gobierno pretende eliminar el elemento "distorsionante" en los despidos. Según dicho Alto Cargo, se daban situaciones de 'inequidad' y el cambio viene a recuperar la 'neutralidad' en las indemnizaciones por despido improcedente. En cualquier caso, el propio Ministro de Hacienda dijo que la exención de 2.000 euros, que dejaría fuera de tributación a todos los empleados despedidos que percibían sueldos inferiores o iguales a 20.000 euros, es sólo una propuesta 'inicial' y que escucharán lo que tengan que decir los agentes sociales al respecto.

También se indicaba, en línea con la retroactividad impropia a la fecha de aprobación del proyecto de ley, que "el tratamiento fiscal en los casos de indemnización por despido era "disperso" y en muchos casos - se insistía- se daba un "abuso" en la utilización de despidos improcedentes" .

Asimismo, se destacaba que "el Gobierno también recibirá las aportaciones y sugerencias de los agentes sociales, patronal y sindicatos, para "modular" la propia cifra a la que se refiere el mínimo exento. Esta limitación -según Hacienda- beneficiará en mayor medida a los trabajadores con sueldos medios y bajos".

En este sentido, como es obvio, el resultado de esa negociación con los agentes sociales, determinó que aumentara de forma significativa el mínimo exento hasta los 180.000 euros frente al mucho menos beneficioso límite de los 2.000 euros por año

trabajado, previsto inicialmente en el borrador de reforma.

Es claro que, desde esa fecha, 1 de agosto de 2014, incluso antes, como hemos acreditado (se habló ya, cuando se aprobó el anteproyecto el 20 de junio de 2014, como hemos visto, de tomar como referencia esa fecha) las partes involucradas conocían el alcance de la reforma en este punto, reforma que, por otro lado, había sido objeto, mucho antes, del oportuno diálogo entre empresarios y sindicatos, que estuvieron plenamente de acuerdo con ella.

La aplicación de esa limitación solo a las indemnizaciones por despido o cese producidos con anterioridad al 1 de agosto de 2014, tuvo también, por las mismas razones, tendentes a evitar el efecto anuncio, continuidad en los indemnizaciones por despidos derivados de expedientes de regulación de empleo o despido colectivo siempre que la apertura del periodo de consultas a la autoridad laboral se hubiera producido con anterioridad a dicha fecha (apartado 3 de la disposición transitoria vigésima segunda de la LIRPF , añadida por el apartado noventa y dos, del artículo primero de la Ley 26/2014). Con ello se evitaba una aceleración de ese tipo de expedientes, en muchos casos latentes en las empresas, desde esa fecha hasta la entrada en vigor de la Ley, de los que podían resultar beneficiados, de nuevo, los obligados tributarios de rentas más altas...".

6. Por consecuencia, el punto relativo a la posible infracción del principio de igualdad y no discriminación prohibida en el artículo 14 de la Constitución, pretendidamente creada por la ley -cuya duda nos llevaría, necesariamente, al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, pues la eventual infracción estaría residenciada en normas con rango de ley, aplicables a este caso y de cuya validez dependería el fallo- depende de que aceptamos como válida y justificada la amplia explicación ofrecida en el escrito de oposición, en lo que respecta al porqué de la fecha.

En tales alegaciones del Abogado del Estado se sitúa la fecha en el 1 de agosto por ser la de publicación de la entrada del proyecto de ley en el Congreso, lo que se justifica en la evitación del efecto llamada o anuncio , esto es, la anticipación de acuerdos para acogerse a los beneficios de la norma anterior a la reforma, esto es, a la íntegra exención, sin límite cuantitativo, de la indemnización percibida ; así como la finalidad de salir al paso de situaciones de fraude - laboral, con despidos simulados y acuerdos de despido o cese, tras una conciliación , instrumentada para que la indemnización quedase comprendida en el ámbito de la exención-.

Pero sucede, sin embargo, que aun aceptando la tesis de la Administración en este punto, hemos de precisar lo siguiente: **1)** no todos los casos, como los del aquí

recurrente, pueden atribuirse a fraude, esto es, cuya mecánica consista en un despido en origen pactado y luego simuladamente forzoso; **2)** Ello no impide apreciar que la norma introducida en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF por la Ley 26/2014 (RCL 2014, 1580) es una norma antiabuso, dirigida, con carácter general, a precaverse de los abusos frecuentes o numerosos, lo que no implica juicio de valor alguno sobre la conducta del Sr. Isaac ni sobre la naturaleza del despido que recibió ni sobre su conducta, que no puede presumirse ilícita sin prueba alguna; y **3)** que bien podrían haberse empleado otras alternativas que no fueran la de alterar la regla de exención en medio de un periodo impositivo, como la de cambiar la norma para que surtiera efecto el 1 de enero, incluso del año anterior, que evitaría diferencias de trato, con o sin relevancia constitucional.

7. En definitiva, la Sala es del criterio de que no se puede sostener que la ley sea susceptible de mera interpretación acomodada al 10.2 LGT (RCL 2003, 2945) , dado el problema ya suscitado del rango. En el fondo, tal proceder supondría inaplicar una ley estrictamente tal sin plantear cuestión de inconstitucionalidad.

Las posibles alternativas serían: o el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, entroncando la retroactividad de grado medio adoptada no expresamente en la Ley 24/2016 con los arts. 9.3 (seguridad jurídica); o 14 CE (RCL 1978, 2836) (igualdad y no discriminación), iniciativa a la que encontramos suficientemente predicamento, pues los antecedentes de la doctrina constitucional son bastante restrictivos; o bien desestimar el recurso, aplicando la ley al caso y la limitación para el Sr. Isaac de la exención, limitada a 180.000 euros.

8. Cabe añadir, para finalizar, que el contraste con el artículo 10.2 de la LGT, aun prescindiendo de los expresados problemas de jerarquía entre leyes, tampoco arrojaría, por vía interpretativa, un resultado contrario, toda vez que, aun admitiendo el valor rector, dogmático o primordial de la LGT (RCL 2003, 2945) como norma de cabecera, en la locución salvo que se disponga lo contrario que contiene su artículo no hay exigencia de disposición formal o solemne, bastando con que sea explícita, esto es, que se disponga en ella el efecto retroactivo, lo que bien o mal, es exigencia que ha quedado satisfecha, en tanto la Ley 26/2014 (RCL 2014, 1580) dispone lo contrario, conclusión inducida de lo expuesto, por más que derive tal previsión de un juego un tanto confuso del sentido jurídico propio de las disposiciones transitorias y finales de una norma, que da lugar, en todo caso, a un déficit de claridad o previsibilidad plena que, sin embargo, consideramos que carece de suficiente fuerza como para movernos a plantear cuestión de inconstitucionalidad.

CUARTO

.- Doctrina jurisprudencial que se establece.

En orden al establecimiento de jurisprudencia, es preciso despejar la duda acerca de la interrogante que nos plantea el auto de admisión:

"[...] Determinar la interpretación de la expresión "salvo que se disponga lo contrario" , a partir de la que el artículo 10.2 de la Ley 58/2005[sic], de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria (LGT) habilita el efecto retroactivo de las normas tributarias relativas a tributos con periodo impositivo, en particular, si dicha disposición en contrario debe apreciarse exclusivamente cuando explícitamente así lo reconozca la ley o también de forma implícita o a sensu contrario [...]".

1) El artículo 10.2 LGT y, en lo demás, cualquier precepto de la mencionada ley, no puede servir, por sí solo, de canon de constitucionalidad de las normas de carácter fiscal y mismo rango que la ley, sin perjuicio de que su eventual infracción pueda, al tiempo, suponer una vulneración de la Constitución.

2) La locución "salvo que se disponga lo contrario" tiene por finalidad hacer explícito un principio general jurídico proclive a la irretroactividad de las normas, salvo previsión contraria en ellas acerca de su alcance retroactivo.

3) Al margen de la cuestión acerca de si el artículo 10.2 LGT permite una interpretación excluyente de la retroactividad tácita o implícita, se trata de una cuestión ajena a los hechos considerados, toda vez que la retroactividad que deriva de la disposición transitoria vigésimo segunda, en relación con la disposición final sexta, de la Ley 26/2014 (RCL 2014, 1580) , reviste los caracteres de expresa, aun cuando aflore al texto de la norma con una técnica legislativa un tanto confusa, que podría crear - en el periodo examinado- alguna duda de comprensión, sin compromiso suficiente del principio de seguridad jurídica.

Por tales razones, procede la desestimación del recurso de casación, dada la corrección de la sentencia impugnada.

QUINTO

.- Determinación de las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (RCL 1998, 1741) , al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º)

Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º)

No ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Sara Martínez Rodríguez, en nombre y representación de **DON Isaac** , contra la sentencia de 30 de septiembre de 2021 (PROV 2021, 6136) , dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso nº 827/2019.

3º)

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.