180
3/2021

Crónica Tributaria

Nueva Época

Editorial

Artículos Científicos

Comentarios de Bibliografía

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

Instituto de Estudios Fiscales

CRÓNICA TRIBUTARIA

180

© Instituto de Estudios Fiscales, 2021

Director del Instituto de Estudios Fiscales:
Alain Cuenca García

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378
28035 – Madrid
Tfno.: 913 399 87 30

Correo electrónico: crónicas.tributarias@ief.hacienda.gob.es
https://www.ief.es/vpag/publicaciones/ct

NIPO: 188–20–008–3
ISSN: 2695–7566
Depósito Legal: M–1472 – 1972
https://dx.doi.org/10.47092/CT

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado:
http://cpage.mpr.gob.es

Crónica Tributaria se publica bajo el sistema de licencias de Creative Commons según la modalidad Reconocimiento–NoComercial "by–nc". Con el envío de su trabajo, el autor acepta explícitamente esta cesión de derechos de edición y publicación. Se permite la generación de obras derivadas siempre y cuando no se haga un uso comercial. Tampoco se puede utilizar el original con fines comerciales.

CRÓNICA TRIBUTARIA "Nueva Época"
COMITÉ DE DIRECCIÓN

CONSEJO DE REDACCIÓN

Editoras Ejecutivas

Cristina García–Herrera Blanco. Instituto de Estudios Fiscales, España
Saturnina Moreno González. Universidad de Castilla La Mancha, España

Editores Asociados

José Manuel Calderón Carrero. Universidad de La Coruña, España
Pedro M. Herrera Molina. Universidad Nacional de Educación a Distancia, España
Violeta Ruiz Almendral. Universidad Carlos III de Madrid, España
Rafael Sanz Gómez. Universidad Nacional de Educación a Distancia, España

COMITÉ CIENTÍFICO

Ana Paula Dourado. Universidad de Lisboa, Portugal
Cesar García Novoa. Universidad de Santiago de Compostela, España
Alfredo García Prats. Universidad de Valencia, España
Adolfo Martín Jiménez. Universidad de Cádiz, España
Isaac Merino Jara. Universidad del País Vasco, España
Janet E. Milne. Vermont Law School, Estados Unidos
Carlos Palao Taboada. Universidad Autónoma de Madrid, España
José Andrés Rozas Valdés. Universidad de Barcelona, España
Guillermo Teijeiro. Universidad Católica de Argentina, Argentina
Begoña Sesma Sánchez. Universidad de Oviedo, España
Luis Eduardo Schoueri. University of São Paulo, Brasil
María Teresa Soler Roch. Universidad de Alicante, España
Marta Villar Ezcurra. Universidad CEU San Pablo, España

SECRETARIA ACADÉMICA

Belén García Carretero. Instituto de Estudios Fiscales, España

SECRETARIA DE REDACCIÓN

Mª Rosa Sánchez Molero. Instituto de Estudios Fiscales, España.

CRÓNICA TRIBUTARIA 180/2021

SUMARIO

EDITORIAL

5 Cristina García–Herrera y Saturnina Moreno

ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

11 «La compleja relación entre el software y la fiscalidad: tres aspectos a considerar»
Ignasi Belda Reig

31 «La poliédrica realidad de la empresa familiar: del frustrado enfoque holístico a la «sustantivación» de la ley tributaria»
Jordi De Juan Casadevall

67 «La prescripción tributaria como institución extintiva de fundamento múltiple»
Marta González Aparicio

97 «Permanent establishment. The crisis of the article 5 OECD MC in the digital economy»
Montserrat Hermosín Álvarez

133 «La aplicación de las medidas cautelares previstas en el artículo 146 de la Ley General Tributaria en el entorno digital»
Agustín Guillermo Turiel Martínez

COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

175 «Transfer pricing guidance on financial transactions. Inclusive framework on BEPS: actions 4, 8-10» de OECD
Reseña de Domingo Carbajo Vasco

179 «Los convenios de colaboración empresarial» de Isidoro Martín Dégano
Reseña de Domingo Carbajo Vasco

187 «Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital» de AA.VV. (Fernando Serrano Antón, dir.)
Reseña de Patricia de Diego de Rábago

EDITORIAL

El tercer número del año 2021, el número 180 de la revista *Crónica Tributaria. Nueva Época*, recoge, además de esta editorial, cinco artículos doctrinales y tres comentarios bibliográficos que exponemos a continuación. Los trabajos científicos en su mayor parte analizan consecuencias tributarias de la digitalización y la tecnología, reclamando la necesidad de adaptación de nuestras normas a esta nueva realidad. Los otros dos trabajos se centran en instituciones clásicas de nuestro Derecho como son la prescripción y la empresa familiar.

El primer artículo bajo el título **"La compleja relación entre el software y la fiscalidad: tres aspectos a considerar"**, de Ignasi Belda (Universitat Internacional de Catalunya) analiza el software en relación con tres ámbitos concretos que afectan al derecho tributario. Con ello, el autor quiere llamar la atención sobre la falta de adecuación de la disciplina tributaria a los retos que presenta la tecnología. El primero de ellos es la calificación jurídica y contable del software y sus consecuentes implicaciones fiscales. Belda defiende que en nuestro país –al igual que sucede en Europa, pero a diferencia de Estados Unidos– el software se califica en todo caso de inmovilizado intangible, sin que existan otras implicaciones fiscales. El segundo ámbito analizado es la aplicación de determinados beneficios fiscales que afectan a la propiedad intelectual previstos en el Impuesto sobre Sociedades, en particular la deducción de I+D+i y la reducción por rentas procedentes de determinados activos intangibles (*patent box*). En este contexto, el autor pone de manifiesto la existencia de imprecisiones o ambigüedades en la redacción de las normas que determinan problemas de interpretación y aplicación. El tercer y último aspecto que se estudia es la relación del software con el concepto de establecimiento permanente y, en particular, la controversia existente sobre si en los casos de comercio *on line* estamos ante un lugar fijo de negocios o en cambio existe un proceso de importación/exportación de mercancías compradas a distancia. Se recogen algunas propuestas doctrinales, así como las soluciones ya adoptadas por algunos países como Hungría o Israel. En definitiva, el autor denuncia la necesidad de adaptar la fiscalidad al software y propone como solución la inclusión en la normativa de definiciones técnicas más precisas, o que éstas se contengan en normas de rango reglamentario que puedan modificarse más fácilmente conforme se producen los avances y cambios tecnológicos.

El segundo artículo es de Jordi De Juan Casadevall (Universidad Internacional de Cataluña) bajo el título **"La poliédrica realidad de la empresa familiar: del frustrado enfoque holístico a la «sustantivación» de la ley tributaria".** Se trata de un completo análisis del concepto de empresa familiar, concepto que debe estar delimitado como paso previo a la configuración de un estatuto jurídico que aborde la compleja problemática de esta institución. Este trabajo además de presentarnos las diferentes perspectivas legales del concepto de empresa familiar en otras ramas del Derecho y en el ámbito de la Unión Europea, lleva a cabo un estudio de este concepto en el contexto tributario partiendo de los requisitos que se contienen en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio que analiza en detalle y que son: la titularidad de una empresa que desarrolla una actividad económica, el porcentaje de participación y el ejercicio de funciones

directivas. El análisis del concepto de empresa familiar en el ámbito tributario le lleva a afirmar que es el legislador fiscal el que otorga una precisa definición de esta institución y que, además, facilita la construcción no solo su régimen fiscal sino la creación de un futuro estatuto jurídico de empresa familiar que permitiría un imprescindible enfoque global de su problemática jurídica y económica.

Marta González Aparicio (Universidad de León) firma el artículo titulado **"La prescripción tributaria como institución extintiva de fundamento múltiple"**. La citada profesora nos ofrece un completo estudio sobre el fundamento de esta institución, defendiendo su naturaleza objetiva, sustentado principalmente en el principio de seguridad jurídica. Además, se refiere al fundamento en otros principios constitucionales, legales o jurisprudenciales como el principio de capacidad económica, buena fe, confianza legítima y eficacia administrativa. González Aparicio critica la incongruencia del fundamento de la prescripción con la aplicación de este mecanismo extintivo por la Administración tributaria, así como con las modificaciones normativas que la misma ha sufrido en los últimos años, en particular a través de las Leyes 7/2021 y 24/2015. En última instancia, en opinión de la autora debería permitirse el control de la normativa y en particular un posible control constitucional de las disposiciones emanadas en materia de prescripción.

El cuarto artículo, escrito en inglés por Montserrat Hermosín Álvarez (Universidad Pablo Olavide de Sevilla) trata sobre uno de los conceptos más relevantes y necesitados de adaptación en la fiscalidad internacional en la era de la economía digitalizada, esto es, el concepto de establecimiento permanente. Bajo el título "**Permanent establishment. The crisis of the article 5 OECD MC in the digital economy"**, la autora nos presenta un estudio exhaustivo de esta figura y de su regulación tras los cambios derivados del proyecto BEPS de la OCDE, en particular de la Acción 7. Pese a que hoy en día es cada vez más difícil, como reconoce el mencionado organismo internacional, distinguir entre economía digital y economía general, dado que cada vez más empresas siguen modelos de negocios basados en actividades desmaterializadas, la autora defiende que no es posible prescindir totalmente del concepto tradicional de establecimiento permanente basado en la presencia física y que éste sigue teniendo un potencial práctico relevante para aquellas empresas en las que la presencia física es importante para el funcionamiento del negocio. La solución pasa por establecer un nuevo nexo o criterio de aplicación aplicable a las actividades desmaterializadas. En su opinión debería considerarse el sitio web, junto con otros factores, creando de este modo un concepto de establecimiento permanente virtual. Consciente de las dificultades no solo técnicas sino sobre todo políticas, concretadas en los acuerdos del pilar uno y el pilar dos, Hermosín llama la atención sobre los riesgos que provocan los impuestos digitales aprobados unilateralmente por los países tanto de doble imposición como de no imposición.

El último de los trabajos científicos que componen este número es "**La aplicación de las medidas cautelares previstas en el artículo 146 de la Ley General Tributaria en el entorno digital"**, firmado por Agustín Guillermo Turiel Martínez (Agencia Estatal de Administración Tributaria). El artículo analiza las medidas cautelares, y entiende que aunque la ley solo se refiera a tres medidas concretas (precinto, depósito e incautación), la Administración puede adoptar otras con la finalidad de preservar la prueba en el procedimiento. Ahora bien, denuncia la existencia de un desajuste de

nuestra normativa a la realidad ya que las medidas están diseñadas para preservar elementos de prueba físicos, cuando una parte muy relevante de la prueba en nuestros días se concreta en elementos intangibles, fundamentalmente en datos informáticos. Ante la necesidad de adaptación de estas medidas al entorno tecnológico y digital el autor defiende una interpretación de la normativa actual con las limitaciones existentes, reclamando en última instancia la necesidad de introducir cambios que permitan la verdadera adaptación de las medidas a la realidad de nuestros días.

Para cerrar este número, la sección de comentarios bibliográficos contiene tres recensiones. Las dos primeras corren a cargo de Domingo Carbajo Vasco (Agencia Estatal de Administración Tributaria), una sobre el informe de la OCDE "**Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions. Inclusive Framework on BEPS: actions 4, 8-10"** y la otra sobre **"Los convenios de colaboración empresarial"** de Isidoro Martín Dégano. Por último, incluimos un comentario de Patricia de Diego (Ernst and Young) a la obra colectiva dirigida por Serrano Antón sobre **"Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital".**

Esperamos que el número 180 de Crónica Tributaria resulte interesante y útil a nuestros lectores, a quiénes agradecemos que sigan creciendo cada día.

Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno

Editoras Ejecutivas de *Crónica Tributaria. Nueva Época*

Artículos Científicos

Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

LA COMPLEJA RELACIÓN ENTRE EL SOFTWARE Y LA FISCALIDAD: TRES ASPECTOS A CONSIDERAR

Ignasi Belda
Observatorio de la Inteligencia Artificial y las Nuevas Tecnologías
Universitat Internacional de Catalunya
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-7527-0652

Recibido: Diciembre, 2020
Aceptado: Febrero, 2021

https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.1

RESUMEN

El paradigma tributario actual no está pensado ni diseñado para la economía del conocimiento. Es por eso por lo que, a menudo las leyes fiscales deben retorcerse para dar respuesta a nuevos retos tributarios derivados de las evoluciones tecnológicas. El caso concreto del software, es decir, la programación estructurada de computadores, no es diferente del resto de nuevas tecnologías −robótica, cripto-tecnologías, *Internet of Things*, Big Data, servicios digitales, etc.−. Sin embargo, de todas estas tecnologías, el software es la que tiene más historia desde que Charles Babbage y Ada Lovelace programaron las primeras computadoras en la primera mitad del siglo XIX. Es por esta razón que aún sorprende a los especialistas el mal encaje que tiene el software en las leyes fiscales nacionales e internacionales. Este artículo analiza la situación expuesta y propone medidas para regularizarla.

Palabras clave: fiscalidad, nuevas tecnologías, software, derecho internacional, establecimiento permanente.

THE COMPLEX RELATION BETWEEN SOFTWARE AND TAXATION: THREE ASPECTS FOR CONSIDERATION

Ignasi Belda

ABSTRACT

The current tax paradigm is not thought or designed for the knowledge economy. That is why tax laws often must be twisted to respond to new tax challenges arising from technological developments. The specific case of software, that is, structured computer programming, is no different from other new technologies –robotics, crypto-technologies, Internet of Things, Big Data, digital services, etc.–. Of all these technologies, however, software has the longest history since Charles Babbage and Ada Lovelace programmed the first computers in the first half of the 19th century. That is why specialists are still surprised by the poor fit of software in national and international tax laws. This article analyzes the situation exposed and proposes measures to regularize it.

Keywords: taxation, digital technologies, software, international law, permanent establishment.

SUMARIO

1. Introducción. 2. Software, historia y evolución. 3. Calificación fiscal del software. 4. Relación entre los incentivos fiscales a la I+D+i y el software. 5. Relación entre las definiciones de establecimiento permanente y el software. 6. Conclusión. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Son muchas las voces académicas, institucionales o doctrinales, nacionales e internacionales, que apuntan a que el actual paradigma tributario no está bien adaptado a la economía del conocimiento (Rosembuj, 2015; Alamo Cerrillo y Lagos Rodríguez, 2015; OCDE, 2018; Borrego Zabala, 2014; Colin, 2013; Belda, 2020). De hecho, tampoco el actual sistema tributario está bien adaptado al paradigma técnico-económico anterior a la economía del conocimiento, la economía digital, y es por eso por lo que a menudo se observan y documentan conflictos en el terreno jurídico entre las tecnologías de la información y las leyes fiscales.

Sin ir más lejos, uno de los conflictos de los últimos meses que más polémica ha levantado, incluso a nivel diplomático (1), es la reciente Directiva 2018/0073 del Consejo Europeo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, la que insta a los países miembros a implementar el impuesto sobre determinados servicios digitales (Menéndez Moreno, 2019; Belda, 2019). No es objeto del presente artículo el análisis de esta polémica, pero se quiere utilizar el caso para ilustrar con un conflicto reciente la disonancia habitual entre las leyes tributarias y las nuevas tecnologías.

El objeto de este artículo es el análisis de la compleja relación entre el software (2) y las leyes tributarias. Desde que hace dos siglos los primeros científicos, Ada Lovelace y Charles Babbage, comenzaron a experimentar con la programación de computadoras, la técnica ha avanzado de manera exponencial. Sin embargo, en casi doscientos años las leyes fiscales aún no han encontrado un buen encaje en un concepto que debería estar ya ciertamente superado y bien contemplado por las leyes nacionales e internacionales. Una muestra de que esto aún no es así es que hace tan sólo dos años la OCDE publicó la guía "*Tax Challenges Arising from Digitalisation*" (OCDE, 2018) con el fin de dar pautas a los Estados de cómo legislar al respecto. En el citado documento, la OCDE expone los diferentes modelos de negocio que permite el software, los retos tributarios que éstos suponen y algunas recomendaciones para tasar la economía digital de forma adecuada.

(1) El secretario del Tesoro de EE. UU. amenaza por carta a Montero por la Tasa Google y la ministra se reafirma. El Mundo - 06/17/2020; El Banco de España avisa del riesgo de deslocalizacion si el Gobierno aprueba las Tasas 'Google' y 'Tobin' de manera unilateral. El Mundo - 01/07/2020.

(2) En este artículo se utilizan los términos software y aplicación informática como sinónimos.

En otras ramas del derecho, como el derecho mercantil, el civil o incluso el penal, el software sí ha tenido un encaje relativamente adecuado y los ordenamientos jurídicos internacionales dan respuesta de manera apropiada a temas como la protección intelectual del software, el tratamiento informatizado de datos de carácter personal o la responsabilidad penal derivada del mal uso del software, sólo por citar algunos temas.

2. SOFTWARE, HISTORIA Y EVOLUCIÓN

La programación estructurada de artefactos ha estado presente en la ingeniería prácticamente desde que ésta existe (Belda, 2017). Ctesibio de Alejandría (285 a. C.-222 a. C.) ya programaba clepsidras (3) con tanta precisión que hasta el siglo XVII no se desarrollaron mecanismos para medir el tiempo más precisos que los programados por este ingeniero de la Antigüedad.

Sin embargo, la estructura matemática conocida como "algoritmo", que es en lo que se basa el software moderno, no fue desarrollado hasta el siglo VIII d. C. por el matemático y pensador persa Al-Juarismi (ca. 780-850). Un algoritmo no es más que una sucesión de instrucciones concretas, no ambiguas, ordenadas y finitas, que se ejecutan ante una entrada dada para generar una salida concreta. Otro gran pensador medieval, Ramon Llull (1232-1316), hizo importantes aportaciones a la disciplina en su obra *Ars Magna*, a través de la cual desarrolló un artefacto para hacer demostraciones formales basándose en la lógica aristotélica.

Pero no fue hasta el siglo XIX que con métodos de ingeniería moderna y ya bien establecidos los fundamentos matemáticos de la lógica booleana, la científica británica Ada Lovelace (1815-1852), utilizando el computador desarrollado por otro científico británico, Charles Babbage (1791-1871), comienza a desarrollar lo que podemos considerar el primer software moderno. De hecho, a Lovelace se la considera como la "madre" de la informática moderna y varios sistemas informáticos y de programación han sido bautizados como ADA, en su honor.

En estos dos siglos de historia del software moderno, sin embargo, éste ha ido evolucionando a un ritmo exponencial hasta el estado actual. El software actual ya no consta de colecciones físicas de tarjetas perforadas que para ejecutarse en un computador o en otro debían ser transportadas cuidadosamente con cajas de madera. Gracias al resto de tecnologías de la información, el software moderno es el que, usando terminología contable, llamaríamos un activo intangible e inmaterial. Hasta el punto de que hoy en día el software se puede ejecutar de forma deslocalizada en varios computadores a la vez ubicados en la nube (4).

(3) Artefacto mecánico que mediante el control de flujos de agua permite medir el tiempo.

(4) Este paradigma es conocido como *cloud computing* o computación en la nube. En estos casos, el software se ejecuta en instancias de computadores virtuales que van saltando de un computador físico a otro según convenga a las necesidades de los usuarios y la demanda exigida.

De hecho, gracias a la computación en la nube desde hace ya una década se ha popularizado y democratizado un paradigma conocido como SaaS −de las siglas en inglés de *Software as a Service*, Software como Servicio−. El SaaS es un paradigma mediante el cual, el software ya no se copia ni se instala en los ordenadores personales de los usuarios, sino que ahora éste está instalado en una instancia, deslocalizada, de un computador virtual ubicado en la nube y el usuario se conecta gracias a internet a este computador virtual para utilizar el citado software.

Existen multitud de ejemplos de software actual en modalidad SaaS, desde la plataforma de mensajería electrónica Gmail, de Google, hasta el paquete de ofimática Office 365, de Microsoft. Con SaaS, no es necesario que el usuario esté pendiente de actualizaciones que pueda tener que descargar de forma periódica, de tener que gestionar su documentación, porque también está almacenada en la nube, entre otras ventajas; y, las corporaciones tecnológicas, por su parte, tienen más control sobre quién, cómo y cuándo utiliza su software, eliminando así el problema de la piratería informática y desacoplando el software de los sistemas operativos y hardware utilizados por los usuarios. Todo esto hace más sencillo el ciclo de vida del software y, por tanto, ahora el negocio de las corporaciones digitales es aún más escalable de lo que ya lo era de por sí.

Evidentemente, la evolución del software no se detiene en el SaaS sino que los científicos e ingenieros continúan trabajando en evoluciones y nuevas tendencias tecnológicas, por ejemplo, la programación de computadores cuánticos. Pero, por ser estas tendencias aún no establecidas en el tejido productivo, no las trataremos en este artículo sobre el tratamiento fiscal del software.

En este punto, sin embargo, hay que hacer mención al concepto de software estandarizado, dado que en algunas legislaciones es un concepto importante de cara a las consideraciones fiscales que pueda tener el software. Una aplicación informática estandarizada es un software cerrado en la que ningún usuario concreto goza de ninguna personalización, sino que todos los usuarios de ese software hacen uso de una misma versión de la aplicación informática sin posibilidad de que el fabricante haga personalizaciones bajo demanda.

Contrariamente, podemos hablar de software personalizado. Esta otra categoría de aplicaciones informáticas son aplicaciones hechas a medida y bajo demanda para satisfacer una necesidad concreta de un cliente particular. Por ejemplo, podemos encontrar paquetes estándar de facturación y contabilidad, pero seguramente a una gran empresa como podría ser un banco, no le sirve el mismo paquete de facturación que le serviría a la mercería del barrio. Por lo tanto, esta otra empresa necesita que un fabricante especializado de software (5) o que el personal interno de la corporación (6) programe una solución a medida para su casuística concreta de negocio.

Así pues, podemos hablar de software estandarizado o software personalizado, distinción importante para determinadas consideraciones de carácter tributario.

(5) Normalmente conocidos como consultores informáticos.

(6) No vano, los bancos son uno de los mayores ocupadores de ingenieros informáticos.

3. CALIFICACIÓN FISCAL DEL SOFTWARE

La clasificación "tradicional" del software, en España, según el Plan General Contable, es como inmovilizado intangible. En concreto, la cuenta 206 refleja las inversiones inmovilizadas en las aplicaciones informáticas. De hecho, el texto legal que define esta cuenta es: «Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia empresa. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios». Esta definición es bastante clara e incluye dentro de la clasificación tanto aplicaciones informáticas instaladas en los ordenadores personales de los usuarios como aplicaciones informáticas SaaS accedidas a través de internet y por las que se paga una cuota por su uso.

Sin embargo, en el derecho internacional esta distinción no está tan clara. Por ejemplo, si analizamos la legislación estadounidense, en el caso del software estandarizado aparece un nuevo concepto que es el de "bien digital". Para el cálculo de determinados impuestos corporativos, en EE. UU. es importante clasificar si una determinada aplicación informática es un bien digital o no lo es (Rosembuj, 2015), dado que los bienes digitales no quedan sujetos al *sales tax* –el equivalente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) europeo–. Sin embargo, la doctrina en ese país aún no ha llegado a un acuerdo y la prueba es que la normativa para considerar si una aplicación informática es un bien digital o no lo es varía entre un estado y otro.

La normativa norteamericana que intenta (7) armonizar estas consideraciones es la *Streamlined Sales and Use Tax Agreement* o SSUTA, en concreto, las secciones 332 y 333 que son las que hablan sobre cómo deben clasificar los estados adheridos a la armonización los productos digitales. La SSUTA establece que los bienes digitales, como lo es un software distribuido electrónicamente, no deberían ser considerados como un elemento tangible, sin perjuicio del modelo de negocio empleado en la explotación comercial del citado bien digital –SaaS, licencia perpetua, suscripción mensual, etc.–. En otras palabras, la SSUTA define el elemento intangible con una definición negativa, indicando que cualquier producto distribuido o accedido por vía electrónica debe considerarse fuera de la categoría de los elementos tangibles.

Sin embargo, existen argumentos para considerar el software estandarizado como un bien tangible. El argumento esgrimido por algunos autores (Rosembuj, 2015) es que el que realmente adquiere el cliente no es un software que pueda duplicar y revender libremente, como si de cualquier otro bien digital se tratara, sino que lo que adquiere el comprador es una licencia de uso y, por tanto, un bien físico o corporal. Siguiendo en esta línea doctrinal, también se puede defender que el código de acceso a un determinado servicio digital –por ejemplo, en la nube– es un bien corporal y, por tanto, acogerse a la normativa referente a este tipo de bienes. Eso sí, la doctrina está de acuerdo en que esto sólo aplica a licencias de uso o códigos perpetuos, es decir, aquellos que no necesitan una suscripción para renovar el derecho de uso o derecho de acceso.

(7) Se utiliza el verbo "intentar" de manera intencionada, ya que la adhesión a la normativa armonizadora por parte de los estados es potestativa. Por lo tanto, hay estados que siguen las guías del Estado federal y otros que, con intereses económicos divergentes del resto, no.

En este punto hay que mencionar que, a pesar de la relativamente reciente actualización de la SSUTA, de 2018, esta normativa ya ha quedado obsoleta en lo referente a la clasificación del software accedido por vía electrónica y la irrupción de los servicios digitales. Con esta normativa se crea un conflicto de neutralidad en la tributación entre los servicios digitales y los bienes digitales. Los bienes, digitales o no, son todos aquellos elementos que pueden ser almacenados –de forma digital o física– y pueden formar parte, por ejemplo, los activos de un balance contable. Según la SSUTA los bienes tales como los datos, los hechos, la información, los sonidos o las imágenes, deben cumplir dos condiciones para ser considerados bienes digitales. La primera es que hayan sido transmitidos o transferidos con medios electrónicos y la segunda que la propiedad, una vez el bien es transferido al consumidor, sea perpetua. Son bienes digitales ítems como un libro electrónico, una película comprada de forma perpetua o tonos de móvil.

En contraposición, un servicio digital es todo lo que no es un bien digital. Cabe decir que la barrera entre ambos conceptos vuelve a ser muy fina y cambiante, ya que, por ejemplo, un negocio tipo Netflix –servicio de contenidos audiovisuales de pago mensual– sería considerado un servicio debido a que es una suscripción mensual, mientras que los productos adquiridos –y por tanto facturados– a través de plataformas del tipo iTunes –servicio de compra de productos audiovisuales– deben ser considerados bienes digitales según la SSUTA, ya que el usuario puede disfrutar del producto digital de forma indefinida y, por tanto, perpetua. Lo mismo ocurre en el negocio del software: un mismo concepto, como puede ser el paquete de ofimática Office, cuando es adquirido por el usuario en la modalidad Microsoft Office 2019 sería considerado un bien, mientras que, si usa el paquete ofimático a través de la modalidad Microsoft Office 365, estaría legalmente disfrutando de un servicio digital, a pesar de ser exactamente lo mismo pero accedido por medios diferentes.

De hecho, esta disonancia entra en conflicto con los Principios de Ottawa, definidos por la OCDE y que todo tributo debería cumplir (Cruz Padial y Sánchez-Archidona Hidalgo, 2017), a saber:

1. Neutralidad.
2. Eficiencia.
3. Seguridad Jurídica y Simplicidad.
4. Eficacia y Justicia.
5. Flexibilidad y Sostenibilidad.

Más adicionalmente, *a posteriori*, se añadió el principio de la Proporcionalidad.

En concreto, el primero de estos principios, el de la Neutralidad, dicta que cualquier gravamen debe ser neutro y justo entre el comercio tradicional y el comercio electrónico. Es más, también se exige neutralidad entre las diferentes formas de comercio, de tal forma que las decisiones sobre los modelos de negocio no se hayan de guiar por la imposición sino por motivos económicos. En definitiva, contribuyentes en situaciones similares que conducen un tipo similar de transacciones deben estar sujetos a unos niveles impositivos similares.

En Europa, en cambio hay un enfoque ligeramente diferente. Para ilustrar citaremos la Ley sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido española, la cual refleja las directivas armonizadoras europeas. Si nos fijamos en el art. 69.3.4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) nos indica que los servicios digitales prestados por vía electrónica son «aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia».

Por lo tanto, podemos constatar que según el epígrafe c) del citado artículo, los programas informáticos suministrados por medios electrónicos, por ejemplo, internet, deben ser considerados como un bien digital y, por tanto, un activo inmovilizado intangible.

También, a la Ley 34/2002, de 11 de junio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico se define servicio digital (8) –o servicio de la Sociedad de la Información, usando la terminología de esta ley– como «todo servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario.

El concepto de servicio de la sociedad de la información comprende también los servicios no remunerados por sus destinatarios, en la medida en que constituyan una actividad económica para el prestador de servicios.

Son servicios de la sociedad de la información, entre otros y siempre que representen una actividad económica, los siguientes:

1.º La contratación de bienes o servicios por vía electrónica.

2.º La organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales.

3.º La gestión de compras en la red por grupos de personas.

4.º El envío de comunicaciones comerciales.

5.º El suministro de información por vía telemática.

(8) Hay que hacer constar, sin embargo, que esta ley establece que la propia ley queda subordinada a la normativa tributaria vigente.

6.º El vídeo bajo demanda, como servicio en que el usuario puede seleccionar a través de la red, tanto el programa deseado como el momento de su suministro y recepción, y, en general, la distribución de contenidos previa petición individual.

No tendrán la consideración de servicios de la sociedad de la información los que no reúnan las características señaladas en el primer párrafo de este apartado y, en particular, los siguientes:

1.º Los servicios prestados por medio de telefonía vocal, fax o télex.

2.º El intercambio de información por medio de correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente para fines ajenos a la actividad económica de quienes lo utilizan.

3.º Los servicios de radiodifusión televisiva (incluidos los servicios de cuasivídeo a la carta), contemplados en el artículo 3.a) de la Ley 25/1994, de 12 de julio, por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, del Consejo, de 3 de octubre, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva, o cualquier otra que la sustituya.

4.º Los servicios de radiodifusión sonora, y 5.º El teletexto televisivo y otros servicios equivalentes como las guías electrónicas de programas ofrecidas a través de las plataformas televisivas».

Estas definiciones legales son relevantes ya que la tributación puede ser diferente si el producto es considerado como un bien digital o servicio digital (9), como pasa con el software estandarizado, que tiene diferentes consideraciones en Europa o en los EE. UU.

4. RELACIÓN ENTRE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+I Y EL SOFTWARE

Habiendo analizado la calificación fiscal que puede recibir el software en las jurisdicciones norteamericanas y europeas, a continuación, se analiza la relación del software con los incentivos fiscales a la I+D+i.

En gran parte de las jurisdicciones de nuestro entorno económico, los países de la OCDE, existen regímenes preferenciales para incentivar la I+D+i. En España, por ejemplo, existen tres pilares a través de los cuales se incentiva fiscalmente el desarrollo tecnológico del país: las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades (IS), reguladas principalmente en el art. 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS); la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (10), incentivo regulado en el art. 23 de la LIS; y las bonificaciones a las cuotas de la Seguridad Social de los investi-

(9) Por ejemplo, si ponemos el acento en el IVA, en caso de calificarse un negocio como servicio digital, este vendría regulado por los Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica; no sin así en el caso de un bien digital.

(10) Lo que coloquialmente se conoce como "*Patent Box*".

gadores, regulado en el Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador. En otras jurisdicciones, como Francia, Bélgica, Países Bajos, Reino Unido o, ya fuera del ámbito europeo, Estados Unidos o Canadá, existen instrumentos similares a los españoles para incentivar fiscalmente la I+D+i (Belda, 2016).

Sin embargo, la normativa que implementa estos regímenes preferenciales raramente es inespecífica y, por tanto, a menudo excluye sectores científico-tecnológicos de los incentivos o, por el contrario, incluye sectores industriales que poco o nada tienen que ver con la innovación tecnológica. Dos ejemplos complementarios de lo anterior son que en Canadá se excluyen los incentivos a las actividades de investigación científica en los ámbitos de las humanidades y las ciencias sociales; o que en España se incluyen entre los incentivos a la I+D+i la elaboración de muestrarios textiles, de calzado, de curtido, de marroquinería, de juguetes, de muebles y de madera, no teniendo estas actividades ningún impacto en el desarrollo tecnológico del país, a juicio de este autor.

Como no podía ser de otra manera, la relación del software con los citados incentivos fiscales no es pacífica y por ello, a continuación, exponemos el contexto legal del caso específico español y las deducciones por actividades de I+D+i en el IS. Tal y como ya se ha dicho, las citadas deducciones quedan reguladas principalmente en el art. 35 de la LIS, artículo extenso que no reproduciremos en su totalidad en el presente artículo. Sin embargo, a continuación, se transcribe un epígrafe de especial importancia en el caso que nos ocupa. En su apartado 35.1.a) del artículo describe cuáles son los conceptos y actividades que se pueden acoger a los citados incentivos y cuáles no. Al final de este apartado se encuentra el siguiente epígrafe que a continuación copiamos partido en tres párrafos para facilitar el debate académico, pero que en la Ley aparecen como un único párrafo:

«También se considerará actividad de investigación y desarrollo la creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente (continúa)».

Hasta aquí hemos de entender, *sensu contrario*, que todo aquel software que no se considere "avanzado" no se puede acoger al incentivo. Desgraciadamente, en ningún lugar queda definido qué es un software avanzado y qué no puede ser considerado como tal. La única pista que nos da la Ley es que la creación, combinación y configuración del software avanzado se hará mediante nuevos teoremas y algoritmos. Otra cosa que se desprende de la lectura del anterior texto es que la creación, combinación y configuración de sistemas operativos, lenguajes –informáticos, se entiende–, interfaces y otras aplicaciones destinadas a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente, también pueden acogerse a la deducción. Para un especialista en tecnologías de la información, queda claro, pues, que la programación de sistemas operativos, lenguajes de programación –es decir, lo que técnicamente se llama compiladores– e interfaces queda dentro de ámbito objetivo del incentivo. Pero, queda pendiente i) la notable indefinición de qué se entiende y qué no por software avanzado; y ii) a qué se hace referencia con aplicaciones destinados *[sic]* a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos. También, en referencia a la elaboración de nuevas interfaces, una página web es una interfaz que presenta una determinada información a un usuario de

forma ordenada e inteligible. Por lo tanto, ¿debemos entender que el desarrollo de nuevas páginas web también queda dentro del ámbito objetivo de aplicación del incentivo?

Para dar respuesta a la anterior pregunta hay que acudir a la doctrina administrativa. Si nos fijamos, por ejemplo, la consulta vinculante 0137-01 a la Dirección General de Tributos (DGT) de 29 de enero del año 2001, donde ante la consulta de si la construcción de una página web se puede ver beneficiada de dicho régimen preferencial, la DGT contesta: «..., el apartado 4 del artículo 33 [ahora art. 35] de la LIS no considera como actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica aquellas que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En el caso planteado, en la elaboración de nuevos sitios web temáticos para su divulgación en la red internet no se precia *[sic]* el requisito sustantivo de novedad significativa desde el punto de vista científico o técnico, por cuanto que la actividad desarrollada representa la elaboración de un texto para su edición posterior en internet a través de aplicaciones informáticas y, por tanto, los gastos de elaboración de tales sitios web no constituyen actividades de innovación tecnológica a efectos de la deducción establecida en el artículo 33 de la LIS». Una respuesta similar se proporciona en la consulta vinculante V0072-02 de 27 de diciembre del 2002.

Incluso en áreas de mayor complejidad técnica, como es el caso de la consulta vinculante 1318-03 de 16 de septiembre del 2003 en la que el contribuyente requiere sobre la calificación fiscal de un sistema de inteligencia artificial (sistema experto) de seguimiento de ofertas inmobiliarias, la Administración contesta que igualmente no puede ser considerado I+D dado que «no persigue la obtención de un proceso tecnológico significativo en el campo de la informática, ya que no se desarrollan nuevos teoremas y algoritmos ni se crean sistemas operativos y lenguajes nuevos. Más bien parece que lo realizado por la entidad consultante consiste en la aplicación de conocimientos y técnicas informáticas ya existentes, a las necesidades concretas de la empresa, por lo que dichas actividades no tendrán la consideración de investigación y desarrollo».

En la jurisprudencia también podemos encontrar interesantes reflexiones al respecto. En concreto, en la STSJ M 13215/2019, de 29 de noviembre de 2019 el Tribunal dirime sobre si un determinado software para el control ferroviario puede ser considerado como I+D o Innovación Tecnológica. El Tribunal, basándose en informes periciales, determina que aquel caso concreto debe ser calificado como Innovación Tecnológica, sin embargo, trasmite la amarga queja de que la legislación a este respecto es, sin duda, indeterminada, equívoca, relegada a la apreciación del intérprete y plagada de fórmulas genéricas y de expresiones de notable equivocidad.

Continuando con el análisis del párrafo citado del art. 35 de la LIS:

«Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro (continúa)».

En este sentido, esta disposición supone una referencia específica para las entidades sin ánimo de lucro sometidas también al Impuesto; adicionalmente, los sujetos pasivos con ánimo de lucro se podrán deducir en la cuota esas inversiones, aunque no supongan un gasto en la base imponible. Sin embargo, este precepto puede no ser pacífico, dado que, si una sociedad mercantil declara gastos en actividades sin fines de lucro, la inspec-

ción podría considerar que ha habido una liberalidad y, en consecuencia, la actividad no sería deducible, según estipula el art. 15.e) de la propia LIS.

Finalmente, el párrafo continúa:

«No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores».

Queda claro, para un ingeniero informático, qué es una actividad relacionada con el mantenimiento de software o sus actuaciones menores. Pero, de nuevo, queda en el terreno de lo ambiguo, a qué hacen referencia "las actividades habituales". Por ejemplo, ¿una empresa que habitualmente desarrolla nuevas tecnologías software basadas en nuevos algoritmos de inteligencia artificial, no se puede acoger al régimen preferencial?

Si nos atenemos al espíritu de la Ley y, en particular, del incentivo, sin duda, debemos responder la pregunta anterior de forma negativa, es decir, sí se puede acoger al régimen preferencial. Sin embargo, hay que reconocer que analizar el literal del texto legal es confuso y se llega a conclusiones contradictorias.

A continuación, queremos poner el foco en la relación entre el software y el régimen preferencial implementado en el art. 23 de la LIS sobre la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles, coloquialmente conocido como *Patent Box*. En este artículo de la Ley se estipula que «[L]as rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible».

De nuevo, nos volvemos a topar con la indefinición del software avanzado. Por lo tanto, este autor, con el fin de esclarecer la cuestión y conocer la opinión de la DGT ha formulado la Consulta Vinculante con el código V4794-16 que se sintetiza a continuación:

Descripción de los hechos:

El consultante ha creado unos procedimientos únicos a nivel mundial que permiten determinar de manera teórica [...]. El desarrollo de estos procedimientos se ha visto beneficiados por las pertinentes deducciones fiscales a la I+D (art. 35 del TRLIS) y han sido certificadas con el correspondiente Informe Motivado de contenido y ejecución con la calificación de I+D (expediente [XXX]).

Los procedimientos científicos investigados se han desarrollado en una tecnología informática (software) para su óptima comercialización, con la marca [XXX]. La entidad comercializa la tecnología a sus clientes mediante dos modalidades: a) cesión perpetua, definitiva, irrevocable, intransferible y no exclusiva para la que los cesionarios pagan una cuota única para el disfrute de la tecnología; y b) cesión mensual, intransferible y no exclusiva, para la que los cesionarios pagan una cuota mensual durante los meses de disfrute de la cesión temporal.

El precio que pagan los cesionarios no corresponde al software en sí, que por sí mismo tiene poco valor, sino a los procedimientos científicos secretos que el software tiene implementados en él. Dichos procedimientos están registrados ante notario bajo

la fórmula de secreto industrial. La tecnología objeto de cesión incorpora un sistema de inteligencia artificial que supone un servicio de asesoramiento especializado que caso a caso se adapta a las necesidades del cliente.

Consulta:

1. Si los ingresos derivados de la cesión perpetua del software desarrollado se pueden acoger a los beneficios fiscales introducidos por el art. 23 del TRLIS por el que se reducen las rentas procedentes de determinados activos intangibles.
2. Si los ingresos derivados de la licencia mensual del software desarrollado se pueden acoger a los beneficios fiscales introducidos por el art. 23 del TRLIS por el que se reducen las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

Respuesta:

Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, STS de 30 de mayo de 2002; de 19 de diciembre de 2002 o de 2 de octubre de 1999), resulta imprescindible distinguir los contratos de cesión o licencia de *know-how* (saber hacer) de los contratos de asistencia técnica, siendo ambas dos modalidades diferenciadas del contrato de transferencia de tecnología.

En particular, el TS ha definido el *know-how* como «el complemento de lo que un industrial no puede saber por el sólo examen del producto y el mero conocimiento de la técnica». Doctrinalmente, el "*know-how*" o las "informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas" ha sido definido como una información de carácter industrial, comercial o científica, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa y, de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. En virtud de los contratos de cesión o licencia de *know-how*, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias específicos, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta, sin que el cedente o licenciante intervenga en el uso que el cesionario o licenciatario haga de la información suministrada.

Por su parte, siguiendo la jurisprudencia del TS «por asistencia técnica se entiende la ayuda especializada que el comerciante o industrial recibe de un tercero para la mejor realización de la actividad que le incumbe. La asistencia técnica puede tener lugar a través de muy diversas prestaciones; (…) puede consistir en la asunción de una fase (o de parte de una fase) del proceso por quien la presta (…)». Más particularmente se define como una modalidad atípica del contrato de arrendamiento de servicios regulado en el artículo 1544 del Código Civil en virtud del cual «en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto». En efecto, en virtud de dicho contrato una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra o a prestar algún servicio para la otra parte, quedando por tanto sometida a una obligación de resultado.

En particular, de acuerdo con los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, en lo que se refiere a la información relativa a programación informática, tiene la consideración de *know-how* o saber hacer, sólo la información que

constituye las ideas y los principios base del programa, (la lógica, los algoritmos o las técnicas o lenguajes de programación), pero no otro tipo de informaciones accesorias.

De acuerdo con lo anterior, las rentas procedentes de la cesión de uso de la tecnología que hace referencia en el escrito de la consulta, no podrá acogerse a la reducción establecida en el artículo 23 de la LIS, en la medida en la que dichas rentas no proceden de la cesión autónoma de la información que constituye las ideas y principios base del programa informático (software) cedido, sino de un software que mediante inteligencia artificial determina la aplicación de una serie de mecanismos de acción de nuevos candidatos a fármaco. De lo que se deduce que la cesión de software conlleva estas prestaciones de carácter accesorio. Por tanto, en la medida en que se trate de la cesión de un elemento de carácter puramente accesorio e inseparable del elemento principal debe subsumirse en este último, por lo que tampoco a aquella se le puede aplicar el incentivo fiscal establecido en el artículo 23 de la LIS.

En definitiva, lo que parece que la DGT está diciendo es que como el cliente no está pagando por un software sino por el resultado obtenido con el citado software, el resultado se asimila a un *know-how* y, amparándonos en la legislación y jurisprudencia citada, el *know-how* no puede entrar dentro del ámbito objetivo del régimen preferencial.

Esta argumentación, sin embargo, no deja de ser desconcertante, dado que, en cualquier caso, el precio que un cliente paga por el uso de un software, supuestamente, avanzado, no corresponde al coste de escribir las líneas de código que conforman aquel software, sino al valor añadido que ese software avanzado, con inteligencia artificial –como es el caso de la consulta– o no, genera en su uso. Sin embargo, la DGT argumenta que este valor añadido obtenido gracias a la ejecución del software avanzado equipara al *know-how* y, en consecuencia, se sale del ámbito de aplicación del impuesto.

5. RELACIÓN ENTRE LAS DEFINICIONES DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y EL SOFTWARE

Otro aspecto controvertido y que genera un importante volumen de conflictividad es la relación existente entre el concepto jurídico de Establecimiento Permanente (EP) y el software. En particular, la conflictividad surge en el momento que se ha de dirimir si un portal web o una tienda *on-line*, que también son piezas de software, se deben equiparar a un EP o, si por lo contrario, las ventas obtenidas a través de estos canales son meras exportaciones que una determinada empresa realiza en un determinado territorio.

E. Escribano (Escribano, 2019) ha realizado un profundo estudio sobre el tema confrontando, además, las diferentes aproximaciones realizadas por la OCDE y la Comisión Europea. La autora expone que tradicionalmente se han explorado dos vías alternativas, a saber, considerar la propia página web (software) como un lugar fijo de negocios o, alternativamente, el servidor donde se alojan dichas páginas web. La OCDE, sin embargo, descartó la primera opción en sus comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario (11) aludiendo a que las páginas web no son más que una combinación

(11) Párrafo 42.2 en la actualización de 2003 y párrafo 123 en la versión del 2017.

de software y datos electrónicos, no siendo posible, en estos casos, calificar como "lugar", dado que este concepto se debe referir siempre a un espacio físico y tangible.

A pesar de la opinión de la OCDE, España junto con Grecia y Portugal, expresó su reserva a esta interpretación. De hecho, en esta reserva se apoyó en su momento el Tribunal Económico Administrativo Central en el celebérrimo caso *Dell* (Martín Santana, 2013) para afirmar que la compañía de venta de equipos informáticos, Dell, residente fiscal en Irlanda, sí que mantenía un EP en España a través de su página web, a pesar de estar alojada en un servidor fuera del territorio nacional. No importó si por el momento de dictar sentencia, España ya había retirado su reserva (12) de los comentarios del Modelo de la OCDE. Por tanto, observamos en esta cuestión, en línea con otros puntos tratados en este artículo, que el software es una clara fuente de indefinición y ambigüedad que, sin duda alguna, deja indefenso al contribuyente, tal y como sucede en este caso donde se observa que el asunto se dirime en base a criterios poco claros.

Precisamente para evitar este tipo de indefiniciones, en el ámbito preciso de los EP y la economía digital, los autores Y. Brauner y P. Pistone (Brauner y Pistone, 2017) han propuesto una reinterpretación radical del concepto jurídico. En concreto, lo que proponen es determinar que existe un lugar fijo de negocios cuando la empresa supera un volumen concreto de ventas en un determinado país, al margen de su presencialidad física. En esta línea, países como Israel o Hungría ya han adaptado sus legislaciones en este sentido. Por ejemplo, en el caso de Israel se entiende una presencia digital significativa si se supera un determinado número de contratos en línea; si el número de usuarios israelitas que usan la plataforma en cuestión supera un cierto umbral; si existen adaptaciones locales, como por ejemplo, la existencia de precios en la moneda local u ofertas basadas en acontecimientos de celebración local −Sant Jordi en Cataluña, Hanuka en Israel o día de la toma de la Bastilla en Francia−; o sí el volumen de negocio generado en Israel supera también un determinado nivel.

En opinión de este autor, sin embargo, los ejemplos de Israel y Hungría son difíciles de extrapolar en una economía y una cultura cada vez más global donde monedas como el euro o el dólar son dominantes en el negocio del comercio electrónico, el inglés es la "lengua franca" usada en la inmensa mayoría de portales web dedicados al comercio electrónico y la hegemonía cultural anglo-protestante ha impuesto la celebración de festividades como *Halloween*, Navidad o San Valentín y, progresivamente cada vez más, Acción de Gracias y sus efectos comerciales derivados: *black Friday*, *cyber Monday* o *giving Tuesday*.

Por otra parte, en los EE. UU., la doctrina imperante hasta hace poco era la creada por el caso *Quill v. North Dakota.* En este caso se estableció que los comerciantes minoristas no pueden quedar gravados en estados en el que no tengan una presencia física efectiva, como bien puede ser una tienda, una oficina o un almacén. Esta sentencia del 1992, sin embargo, se promulgó en un momento dónde el comercio electrónico no tenía la preponderancia que tiene tres décadas después y, por tanto, fue dictaminada pensando más en el tradicional comercio por correo, a través de catálogo, que en el comercio

(12) En la actualidad, Chile, Grecia, México, Portugal y Turquía, aún mantienen su discrepancia con la interpretación de la OCDE.

electrónico moderno. En consecuencia, en 2019, el Tribunal Supremo de dicho país dictaminó en el caso *Dakota del Sur v. Waifair, et al.*, que la ausencia de presencia física ya no es, ni puede ser, un criterio válido para eximir al comerciante minorista de la debida tributación. Eso sí, el Alto Tribunal determina que la barrera para poder exigir dicha tributación debe situarse en unas ventas mínimas anuales de $100.000 o un mínimo de 200 transacciones en el mismo periodo.

6. CONCLUSIÓN

En el presente artículo se ha analizado el software en relación con tres aspectos muy concretos del derecho tributario: su calificación contable y jurídica, con las implicaciones fiscales; el ámbito de sujeción a los regímenes preferenciales de propiedad intelectual; y la relación del software con el concepto jurídico de EP.

En cuanto al primer aspecto analizado, la calificación contable y jurídica se concluye que en Europa el software se debe calificar siempre como un inmovilizado intangible sin que ello tenga otras implicaciones tributarias. Sin embargo, en EE. UU. la disquisición de si el software debe calificarse como elemento tangible o intangible y, en el segundo caso, si debe tener la consideración de bien digital o servicio digital sí tiene fuertes implicaciones tributarias dado que si el software analizado encaja dentro del ámbito objetivo de la SSUTA no estará sometido a las *sales tax* en todos aquellos estados que se hayan adherido a la normativa armonizadora.

En definitiva, en EE. UU. un mismo concepto puede tener consideraciones tributarias radicalmente diferente en estados vecinos e, incluso, dentro de un mismo estado, según sea el modelo de negocio empleado para comercializar el software −SaaS, licencia periódica, licencia perpetua, etc.−, de nuevo, las consideraciones fiscales pueden variar sustancialmente.

De hecho, estas disonancias entran directamente en conflicto con los Principios de Ottawa promulgados por la OCDE. En particular, las disonancias en la calificación del software pueden incidir en el primer y tercer principio, es decir, la Neutralidad y la Simplicidad. Por un lado, el principio de Neutralidad debe asegurar existe una neutralidad entre las diferentes formas de comercio electrónico, de tal forma que las decisiones sobre los modelos de negocio no hayan guiarse por la imposición sino por motivos económicos. Por otra parte, el Principio de Seguridad Jurídica y Simplicidad dicta que las leyes y reglamentos que desarrollan nuevos gravámenes deben ser simples, al alcance de todo contribuyente, no ambiguas y sin lugar a malas interpretaciones.

El segundo aspecto analizado en el presente artículo es el ámbito de sujeción del software a los regímenes preferenciales de propiedad intelectual. Ateniéndonos al caso español, en los dos regímenes preferenciales analizados, el de las deducciones sobre el Impuesto de Sociedades por actividades de I+D+i (art. 35 de la LIS) y el de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 de la LIS), hemos visto que existen importantes ambigüedades que dificultan la comprensión de la Ley (tercer Principio de Ottawa) y, también, provocan desequilibrios entre los modelos de negocio elegidos por los empresarios a la hora de explotar su software (primer Principio de Ottawa).

En concreto, hay una expresión que se reitera en los dos regímenes preferenciales, la de "software avanzado" que no deja de tener una notable imprecisión, ambigüedad y relativización de la norma que no puede más que confundir al contribuyente. De hecho, la consulta vinculante tramitada a la Dirección General de Tributos por este autor para esclarecer el tema, como se ha visto, no aporta más luz sino que introduce un nuevo concepto que hasta ahora no estaba en liza como es si el cliente está pagando por el *know-how* generado por el software avanzado y, por tanto, no estaríamos en un supuesto objetivo de aplicación del régimen preferencial de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles o, si por el contrario, el cliente sí paga por el desarrollo informático realizado, desacoplado del valor añadido que aporta la ejecución del software, y, por tanto, volvemos a entrar dentro del ámbito objetivo de aplicación del régimen preferencial.

Finalmente, respecto al tercer punto analizado, vemos que el software vuelve a estar en el centro del huracán cuando se trata de dirimir si, en los casos de comercio *on line*, estamos ante un lugar fijo de negocios o, si, por lo contrario, nos enfrentamos a un mero proceso de exportación/importación de mercancías compradas a distancia. Para esclarecer este punto, algunos países y organizaciones han propuesto un nuevo concepto, el de presencia digital significativa, que determina la presencia digital de una empresa en un territorio si se superan determinados umbrales o si se percibe una adaptación local del software (portales web) a la moneda, lengua o cultura local.

Queremos concluir este artículo casi igual que se ha comenzado, es decir, haciendo constar mediante un nuevo elemento de juicio, el del software, que el actual paradigma tributario no está bien adaptado a la economía del conocimiento. Son sustantivas las reflexiones expresadas en la STSJ M 13215/2019, de 29 de noviembre de 2019 en las que el tribunal se expresa de forma muy dura contra el legislador. Literalmente, la sentencia manifiesta que ante todos estos conceptos indeterminados, equívocos, fórmulas genéricas, o expresiones de notable equivocidad «los tribunales no pueden substituir a la Administración en el ejercicio de una actividad discrecional». Es más, continúa la sentencia, aunque los «tribunales […] son ciertamente competentes para enjuiciar la legalidad de la actuación de los órganos juzgadores de las oposiciones o concursos [supuesto de discrecionalidad técnica], en modo alguno pueden sustituir a estos en lo que sus valoraciones tiene de apreciación técnica... no solo porque implicaría la omnisciencia de los órganos judiciales sino porque estos están llamados a resolver problemas jurídicos en términos jurídicos y nada más».

En consecuencia, ante estas indefiniciones, vacíos legales, ambigüedades, etc. las corporaciones tecnológicas pueden desarrollar complejas estrategias, amparadas por la norma, para trasladar sus bases imponibles hacia jurisdicciones de baja o nula tributación o beneficiarse, contrariamente al espíritu de la norma, los regímenes preferenciales desplegados para incentivar el desarrollo tecnológico social.

En el caso particular del software la solución al problema puede ser relativamente sencilla. Esta pasa por emplear definiciones técnicas más precisas y exactas sobre el que se quiere incentivar y lo que se quiere dejar de lado. En una ley como la del Impuesto de Sociedades, que tiene el impacto que tiene sobre todo un país, no deberíamos aparecer expresiones tan "dejadas" como la de software avanzado que no hacen más que confundir al contribuyente y a las autoridades judiciales, cuando deben dirimir sobre un tema

implicado. Sin duda debería exigir al legislador un esfuerzo adicional para explicitar de forma más concisa los conceptos tecnológicos a que hacen referencia las leyes fiscales y tributarias.

Por ejemplo, en lugar de «software avanzado, se pueden utilizar fórmulas como: sistemas informáticos que implementan estrategias de aprendizaje artificial, optimización numérica basada en métodos de inteligencia artificial, sistemas cognitivos, sistemas de reconocimiento de patrones –visuales, electromagnéticos o sonoros–, etc.». Sin duda, con definiciones más precisas de lo que se quiere incentivar se podría reducir la conflictividad en esta área. Conflictividad que el legislador ha "trasladado" al contribuyente y la entidad certificadora que elabora el Informe Motivado, generándose un importante conflicto de interés a la citada entidad certificadora, dado que a menudo tiene que escoger entre defender el interés del cliente o proporcionar una interpretación más restrictiva de la norma, contraria a los intereses del cliente y, por tanto, con probabilidades de perderlo.

Otra solución podría ser dejar la definición del ámbito objetivo de aplicación al régimen preferencial al desarrollo reglamentario, e ir actualizando éste cada año en base a la evolución tecnológica.

En definitiva, el actual paradigma tributario no responde bien al quinto Principio de Ottawa, el principio de Flexibilidad y Sostenibilidad, por ello las actuales normativas no se adaptan bien al desarrollo científico-tecnológico de la sociedad. Mientras esto continúe igual, se le debe exigir al legislador un esfuerzo adicional para ser más preciso en todas las definiciones jurídicas relacionadas con la tecnología, respetando principios como la Neutralidad, Eficiencia, Seguridad Jurídica y Simplicidad, etc.

BIBLIOGRAFÍA

Álamo Cerrillo, R.; Lagos Rodríguez, G. (2015): "Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad económica digital", *Quincena Fiscal* (3): 19-30.

Belda, I. (2016): *Fiscalitat internacional del coneixement (trabajo final de máster).* Barcelona: Universitat Oberta de Catalunya.

Belda, I. (2017): *La inteligencia artificial. De los circuitos al conocimiento,* Barcelona: RBA.

Belda, I. (2019): "La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional", *Quincena Fiscal*, n.º 17: 1-7.

Belda, I. (2020): "Una nueva propuesta tributaria para la justa tributación de la economía digital en base a una reinterpretación de la ley del Impuesto Sobre el Valor Añadido", *Nueva Fiscalidad*, n.º 1: 177-206.

Borrego Zabala, B. (2014): "La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos", *Revista de Internet, Derecho y Política* (18): 51-59.

Brauner, Y. y Pistone, P. (2017): "Adapting current international taxation to new business models: two proposals for the European Union", *Bulletin for International Taxation*, 71(12): 681-687.

Colin, N. (2013): "Corporate Tax 2.0: Why France and the world need a new tax system for the digital age", *Forbes*, 28 de enero.

Cruz Padial, I. y Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017): "Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED", *Quincena Fiscal*, n.º 18: 1-22.

Escribano, E. (2019): "La tributación de los beneficios de las empresas digitales soluciones desde la (re)interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado «*vis à vis*» de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea", *Cronica Tributaria*, n.º 170: 7-29.

Martín Santana, L. (2013): "El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (caso *Dell*)", *Quincena Fiscal*, n.º 13: 1-13.

Menéndez Moreno, A. (2019): "El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales", *Quincena Fiscal* (6): 7-16.

OECD. (2018): *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*. Paris: OECD Publishing.

Rosembuj, T. (2015): *Taxing Digital*. El Fisco - Gabinete Jurídico Estudios Legales Tributarios.

Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

LA POLIÉDRICA REALIDAD DE LA EMPRESA FAMILIAR: DEL FRUSTRADO ENFOQUE HOLÍSTICO A LA «SUSTANTIVACIÓN» DE LA LEY TRIBUTARIA

Jordi De Juan Casadevall
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Internacional de Cataluña
Abogado del Estado (Exc.)
Socio de Crowe Legal y Tributario BCN, S.L.P.

Recibido: Enero, 2021
Aceptado: Marzo, 2021

https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.2

RESUMEN

El autor intenta aislar un concepto interdisciplinar de Empresa Familiar, válido y útil para los distintos segmentos del ordenamiento jurídico que confluyen en su regulación. Para ello, parte de la identificación del objeto de estudio como una realidad compleja, en la que convergen el Derecho Mercantil, el Derecho Tributario y el Derecho Civil, y en el que existen también espacios de autorregulación a través del Protocolo Familiar. Constata que no existe un concepto jurídico preciso de Familia, ni de Empresa y, por tanto, tampoco de Empresa Familiar. Repasa el frustrado enfoque global del *soft law* comunitario y su deficiente absorción por nuestro Derecho interno, para concluir que el único concepto legal de Empresa Familiar es el acuñado por el Derecho Tributario que, desborda su naturaleza adjetiva fiscal, para esbozar un concepto sustantivo. Sobre la base de ese concepto jurídico-tributario, y de su imprescindible adaptación a la pauta interpretativa de la Unión Europea, puede diseñarse no sólo su privativo régimen fiscal, sino también un auténtico estatuto jurídico de la Empresa Familiar que aborde su compleja problemática.

Palabras clave: empresa familiar, protocolo familiar, régimen fiscal de la empresa familiar, estatuto jurídico de la empresa familiar.

THE POLYHEDRIC REALITY OF THE FAMILY BUSINESS: FROM THE FRUSTRATED HOLISTIC APPROACH TO THE «SUBSTANTIVATION» OF THE TAX LAW

Jordi De Juan Casadevall

ABSTRACT

The author tries to isolate an interdisciplinary concept of Family Business, valid and useful for the different segments of the legal system that converge in its regulation. For this, it starts from the identification of the object of study as a complex reality, in which Commercial Law, Tax Law and Civil Law converge, and in which there are also spaces for self-regulation through the Family Constitution. It confirms that there is no precise legal concept of Family, nor of Business and, therefore, neither of Family Business. It reviews the frustrated global approach of European soft law and its deficient absorption by our domestic law, to conclude that the only legal concept of Family Business is the one coined by Tax Law that, overflows its legal adjective nature, to outline a substantive concept. Based on this legal-tax concept, and its essential adaptation to the recommendations of the European Union, not only its exclusive tax regime can be designed, but also an authentic legal status of the Family Business.

Keywords: family business, family constitution, family business tax regime, legal status of the family business.

SUMARIO

1. La Empresa Familiar como objeto de estudio: una realidad compleja y poliédrica. 2. La preocupación por la Empresa Familiar en la Unión Europea. 3. Aproximación al concepto legal de Empresa Familiar: el "fantasma del Derecho". 4. El concepto jurídico-tributario de Empresa Familiar. 5. Recapitulación: una propuesta de definición legal desde la "sustantivación" de la ley tributaria. Bibliografía.

1. LA EMPRESA FAMILIAR COMO OBJETO DE ESTUDIO: UNA REALIDAD COMPLEJA Y POLIÉDRICA

La empresa familiar constituye una realidad económica poliédrica, que demanda un análisis necesariamente multidisciplinar, susceptible de diversos y complementarios enfoques de investigación y académicos, orientados siempre a profundizar en la creación de empresas, la difusión de la cultura de la emprendeduría, o la organización óptima de las estructuras de gobierno corporativo familiar. La autonomía dogmática de las Ciencias Jurídicas, con su característico enfoque epistemológico, no autoriza a desconectarla de la realidad social y económica sobre la que opera, ni tampoco a emancipar una concreta disciplina jurídica de las demás que aparecen inextricablemente asociadas a la Empresa Familiar. Por tanto, existe una doble premisa metodológica que condiciona sobremanera el estudio e investigación sobre la Empresa Familiar. En primer lugar, la íntima relación existente entre la realidad económica subyacente y su régimen jurídico. La Empresa Familiar es, de una forma apriorística, Empresa, es decir, un ente organizado que, mediante la adecuada utilización de recursos humanos y materiales, está destinado a la producción y distribución de bienes y servicios para el mercado con ánimo de lucro. Por tanto, un ente que apela a una organización empresarial óptima en la que las Ciencias de la Dirección y Administración de Empresas tienen mucho que decir, por lo que nuestro ámbito de estudio exige diálogo interactivo con otras disciplinas académicas. Además, la Empresa se califica como Familiar, es decir, alude a un vínculo de parentesco de sus miembros que, con carácter intergeneracional, conforman una comunidad de existencia o comparten un mismo proyecto vital. De ahí la singularidad de la Empresa Familiar, como centro en el que convergen dinámicas de distinta naturaleza, que obedecen a una lógica propia, a veces contrapuesta, lo que confiere una especial relevancia a los aspectos organizativos. Una buena técnica organizativa de la Empresa Familiar pasa por separar, y al mismo tiempo vincular, la dinámica familiar y la dinámica empresarial. Una buena estructura de gobierno corporativo familiar requiere observar la distinción de los tres círculos de Davis y Taguri (1) –círculos tangentes, y a veces secantes–, a saber: Propiedad, Familia y Gestión.

(1) Davis, J. y Taguri, R. (1989): "The influence of live stage on father-son work relationships in family companies", *Family Business Review*, Vol II, n.º 1: 47 y ss.

La segunda premisa metodológica, más estrictamente jurídica, y que es la que propiamente nos interesa ahora, aunque sin desconocer por ello que operamos sobre una realidad económico-organizativa determinada, es el diseño e implementación del régimen jurídico adecuado para la Empresa Familiar, sobre todo en los dos momentos claves de su ciclo vital: su constitución, que condiciona su funcionamiento futuro, y su sucesión, que garantiza el relevo generacional. Por la propia singularidad organizativa de la Empresa Familiar, el diseño de su régimen jurídico involucra diferentes segmentos del ordenamiento jurídico como son el Derecho Mercantil, el Derecho Civil (de Familia y de Sucesiones), el Derecho Canónico o el siempre omnipresente Derecho Tributario. Fenómenos tan dispares como la gestión de una crisis conyugal, la planificación sucesoria, la constitución de una sociedad o el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tienen incidencia directa sobre la Empresa Familiar. El jurista de Empresa Familiar requiere el conocimiento y manejo de un amplio abanico de instrumentos jurídicos (pactos sucesorios, matrimoniales y de convivencia, estructuras societarias, y prevención de riesgos fiscales).

Desde esta premisa jurídica, el enfoque metodológico debe ser multidisciplinar e involucrar a diferentes segmentos del ordenamiento jurídico, y esencialmente, al Derecho Mercantil, Derecho Civil y Derecho Tributario. Desde una perspectiva holística, el estudio de la empresa familiar debe coordinar este enfoque jurídico multidisciplinar con el enfoque económico que proporciona las Ciencias de Administración y Dirección de Empresas.

En el núcleo de ese enfoque estrictamente jurídico se asienta, de forma preeminente, el gobierno corporativo y la sucesión de la empresa familiar. La sucesión de la Empresa Familiar constituye, sin duda, un momento crítico de su ciclo vital, en el que se ponen a prueba los resortes jurídicos diseñados e implementados hasta el momento, y en el que larvados problemas familiares, una deficiente planificación sucesoria o una excesiva carga tributaria, pueden saldarse con un sonoro fracaso.

La inopinada inmisión de la problemática familiar en la empresa como realidad económica, y la intensa intersección de diversas esferas del ordenamiento jurídico, conducen inexorablemente, y cuando ello es posible, a un espacio de autorregulación para construir una sólida estructura de gobierno corporativo familiar. En la institucionalización de esa estructura de gobierno familiar juega un rol de primer orden el Protocolo Familiar, o *Family Constitution* como se lo conoce en el mundo jurídico anglo-norteamericano, que nace con la vocación de disciplinar las relaciones entre la empresa familiar y la familia empresaria (2).

Queda en el pasivo de la doctrina profundizar en el estudio, desde un enfoque jurídico multidisciplinar, de la problemática compleja de la empresa familiar. Este fabuloso proyecto de investigación multidisciplinar debería pretender, en su conjunto, y como fin

(2) El art 2.1 del Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, define el protocolo familiar como «el conjunto de pactos suscritos por los socios entre sí o con terceros con los que guardan vínculos familiares que afectan a una sociedad no cotizada, en la que tengan un interés común en orden a lograr un modelo de comunicación y consenso en la toma de decisiones para regular las relaciones entre familia, propiedad y empresa que afecten a la entidad».

último, proponer las reformas legales que contribuyan a fortalecer el estatuto jurídico de la empresa familiar con especial atención al complejo fenómeno sucesorio. Ese fin último de *lege ferenda* puede exigir la flexibilización de los actuales instrumentos de ordenación sucesoria, la adopción de fórmulas negociales foráneas exitosas en otros sistemas jurídicos y descocidas en nuestro Derecho interno (*v. gr. testamentary trust* de los países anglosajones), la conexión entre pactos de gobierno corporativo y pactos sucesorios, o el diseño de un entono fiscal más atractivo y favorable a la sucesión y, por ende, a la pervivencia de la empresa familiar.

Pero el *prius* lógico de esta interesante y compleja investigación jurídica es establecer un concepto jurídico válido y preciso de Empresa Familiar, que sirva de base para un futuro y ambicioso proyecto de construir un estatuto jurídico de la empresa familiar, que aborde su problemática desde una perspectiva holística. Este trabajo pretende ser una modesta contribución doctrinal a esa delimitación conceptual de la Empresa Familiar que, ante la ausencia de una adecuada definición legal sustantiva por el Derecho Civil y Mercantil, aboga por la "sustantivación" del concepto acuñado, a efectos puramente fiscales, por el art. 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

2. LA PREOCUPACIÓN POR LA EMPRESA FAMILIAR EN LA UNIÓN EUROPEA

La problemática poliédrica de la Empresa Familiar ha concitado, desde hace mucho tiempo, la atención primaria de las instituciones de la Unión Europea. Con algún precedente aislado, y abundando en la confusión entre PYME y Empresa Familiar, la Recomendación 94/1069/CEE de la Comisión Europea, de 7 de diciembre de 1994, sobre transmisión de pequeñas y medianas empresas, marca acaso el momento fundacional de esa preocupación comunitaria. En esta resolución, el Ejecutivo comunitario exhortaba a los Estados miembros a adoptar un marco jurídico, fiscal y administrativo para la planificación sucesoria y la preparación eficaz de la transmisión de la empresa, suministrando al empresario los instrumentos jurídicos adecuados para garantizar la continuidad de las sociedades de personas y de las empresas individuales en caso de fallecimiento del empresario o de uno de los socios.

No es extraño que ese inicial interés comunitario se focalice en la sucesión de la empresa familiar, sin duda el momento más crítico de su ciclo vital, cuando a la densa problemática afectiva, empresarial y económica del relevo intergeneracional, se yuxtapone, –y, en no pocas ocasiones, agravándola–, la problemática inherente a un marco jurídico y fiscal que en nada favorece la pervivencia de esta realidad económica tan relevante para el tejido productivo de la UE. Desde esta perspectiva, la Comisión postulaba la adopción de medidas jurídico-civiles y mercantiles para facilitar la sucesión, como la adopción del principio de continuidad de la sociedad de personas en caso de fallecimiento de uno de los socios, resolver la contradicción entre el contrato de sociedad y las disposiciones testamentarias o donaciones, obviar que las situaciones de indivisión estrangulen la continuidad de la empresa, o impedir que el pago o compensación de derechos sucesorios pongan en peligro esa continuidad del proyecto empresarial. Y en el ámbito jurídico-tributario, amén de defender el principio de neutralidad fiscal allende de las

obligaciones iuscomunitarias ya asumidas en materia de reestructuraciones empresariales, se propone «garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación», con medidas tales como: i) la reducción de la carga fiscal que grava los activos empresariales, siempre que «se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo» (3); ii) ofrecer la posibilidad de aplazar o "escalonar" –*rectius* fraccionar, en nuestro sistema tributario interno–, la deuda tributaria; iii) posibilitar que en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución del valor de la empresa hasta unos meses después del fallecimiento del empresario; o iv) facilitar fiscalmente la transmisión a terceros, incluidos los asalariados, cuando no sea posible la transmisión en el ámbito familiar.

Algunas de estas medidas fiscales han florecido en los sistemas tributarios domésticos; otras, como la muy interesante reflexión sobre la neutralidad fiscal en la planificación sucesoria, se han fundido en el incandescente magma del *soft law* comunitario. Pero lo cierto es que la irresistible *vis expansiva* del Derecho de la Unión, siquiera sea a través de esa legislación blanda, y de su innegable capacidad de perforación incluso en competencias reservadas a los Estados miembros (4), ha germinado en otras realizaciones concretas en materia de Empresa Familiar. Es el caso de la Recomendación 2014/2210 del Parlamento Europeo, en la que, previo el reconocimiento formal de su peso específico en la economía de la UE, nuevamente se insta a los Estados miembros a que no dificulten la sucesión en la propiedad de las empresas familiares, y mejoren el marco jurídico aplicable para garantizar su continuidad. O, y con un enfoque ya más global, aunque siga apuntando, –y, efectivamente, es así–, que el principal reto específico de la empresa familiar es mejorar el marco normativo y fiscal de la transmisión intergeneracional, podemos citar el Dictamen de la Comité Económico y Social Europeo publicado en el DOUE

(3) Un jarro de agua fría a ese tratamiento fiscal benevolente que preconiza la Comisión Europea, fue la sentencia de 17 de noviembre de 2014 del Tribunal Constitucional Federal alemán, que anuló la exención parcial de hasta el 85% que se aplicaba a la sucesión de la empresa familiar, por entender que entrañaba un trato fiscal discriminatorio respecto del gravamen sucesorio del patrimonio no empresarial. El Tribunal de Karlsrue tan sólo excepcionó de su declaración de inconstitucionalidad, el beneficio fiscal aplicable a la pequeña empresa familiar, cuya justificación objetiva habría que buscar en el mantenimiento de puestos de trabajo. Los partidos políticos representados en el Gobierno de coalición han aplicado el fallo, pero han interpretado que puede mantenerse el generoso beneficio fiscal, ahora expulsado del ordenamiento tributario, para las empresas familiares que no puedan hacer frente al pago del impuesto. Sobre el particular, véase Pérez-Fadón Martínez, J. (2016): "Situación actual y futura de la «empresa familiar»", *Carta Tributaria*, www.laleydigital.com.

(4) Sobre el alcance y funcionalidad del *soft law* comunitario como factor de armonización negativa, véase De Juan Casadevall, J. (2010): *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa,* Editorial Aranzadi: 74 y ss. En este estudio monográfico se sostiene que el llamado "derecho blando" constituye una fuente de armonización negativa, que penetra en ámbitos reservados a la competencia de Estados miembros, y que en no pocas ocasiones y siguiendo una indisimulada "técnica de sondeo", pueden preparar una futura intervención normativa, máxime cuando existe, como es el caso, una conexión directa con el funcionamiento del mercado interior. No sería extraño que, como ya sugiriera el propio CESE en su dictamen publicado en el DOUE de 15 de enero de 2016, el proceso de sensibilización comunitaria con la empresa familiar concluyera con la adopción de un marco normativo y fiscal común.

de 15 de enero de 2016, sobre "La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo". En sus recomendaciones y conclusiones, el CESE llega a proponer, para una ulterior fase, un «un marco o una normativa sobre las empresas familiares», y sugiere, como medidas específicas, no sólo una mejora de la legislación sobre la transmisión intergeneracional, «y en particular desde una perspectiva fiscal», sino también un amplio elenco de medidas que cubren el apoyo a la cultura empresarial familiar, el fomento de su capacidad de innovación, medidas de formación e impulso de la investigación, apoyo a las explotaciones agrícolas familiares, exenciones fiscales para la reinversión de beneficios, o posibilidad legal de ampliar el capital sin conceder derecho de voto. También propone la inclusión de la categoría de empresa familiar en las estadísticas europeas (Eurostat), sin duda porque es consciente de su relevancia para la economía de la UE (5), aunque ello supone tropezar con un obstáculo no menor, que es alcanzar una definición de Empresa Familiar (6). Sin embargo, sí se aventura a proporcionar una pauta conceptual sobre la base de las recomendaciones del Grupo de Expertos de la Comisión (7), en la que deberían incorporarse los siguientes elementos:

> «- la mayoría de los derechos de voto está en posesión de la persona o personas físicas que crearon la empresa, o que haya(n) adquirido su capital social, o en posesión de sus cónyuges, padres, hijos o herederos directos de estos,
>
> - la mayoría de los derechos de voto puede ser directa o indirecta,
>
> - al menos un miembro de la familia o la parentela se dedica a la dirección o administración de la empresa,
>
> - las empresas cotizadas se ajustarán a la definición de "empresa familiar" si la persona que creó o adquirió la empresa (capital social) o sus familiares o sus descendientes poseen más del 25% de los derechos de voto en razón de su participación en el capital social.»

El 21 de octubre de 2015 se tuvo conocimiento de que el Parlamento europeo, con el apoyo del 83% de los europarlamentarios, había emitido un dictamen reclamando, de nuevo, la mejora de la regulación sobre la transmisión de la empresa familiar, con particular referencia a la perspectiva fiscal, para conjurar problemas de liquidez y de competitividad. La resolución subraya la importancia del llamado "capital paciente", y traslada a la Comisión Europea la conveniencia de introducir deducciones fiscales a la reinversión de beneficios y la necesidad de reducir la excesiva dependencia de financiación exógena vía endeudamiento (8).

---

(5) Como reconoce el propio Dictamen, más del 60% de las empresas europeas son empresas familiares, grandes y pequeñas, y emplean entre el 40 y el 50% de los trabajadores.

(6) El precitado *Report on Family Business in Europe* 2014/2210, ya había reconocido que sin una definición de Empresa Familiar no puede llevarse un control estadístico sobre el sector, ni tampoco pueden los rectores de la política económica «identificar mejor las necesidades de la empresa familiar y de la sociedad».

(7) Informe final del Grupo de expertos: *Overview of family-business-relevant issues: research, networks, policy measures and existing studies,* Comisión Europea, noviembre de 2009.

(8) Ciertamente esta es una necesidad singular de la empresa familiar, pero no es, en absoluto, un fenómeno privativo de ella. La moderna tendencia en las economías desarrolladas es la

Y, ya más recientemente, el DOUE de 2 de marzo de 2018, publicaba un nuevo Dictamen del CESE, aprobado en el Pleno de los días 18 y 19 de octubre de 2017, sobre "El potencial de las pequeñas empresas familiares y tradicionales para impulsar el desarrollo y crecimiento económico en las regiones" que aborda, desde un enfoque global, la singularidad de las pequeñas empresas familiares y tradicionales dentro de la ya obsoleta definición de la PYME, y anima a la Comisión a considerar formas de apoyar y fomentar estas empresas, y su papel clave para crear actividades y generar ingresos, en zonas de recursos limitados. Con toda seguridad no será ésta la última realización del siempre frondoso *soft law* comunitario, sino el último eslabón de una creciente sensibilización por la compleja problemática de la Empresa Familiar, que, a nuestro modo de ver, puede incluso concluir con una intervención normativa, cuando los operadores comunitarios adquieran la convicción de que la disparidad legislativa existente, y la ausencia de un marco jurídico y fiscal adecuado para las empresas familiares, puede obstruir el adecuado funcionamiento del mercado interior.

3. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO LEGAL DE EMPRESA FAMILIAR: EL "FANTASMA DEL DERECHO"

Una investigación sistemática rigurosa hallaría en nuestro tupido entramado normativo, más allá de los estrictos linderos que amojonan el Derecho mercantil, otras manifestaciones fenoménicas de la empresa familiar. Pero se tratará siempre de destellos jurídicos aislados, de un mero efecto reflejo de una realidad jurídica compleja, regulada de forma parca, discontinua y fragmentaria, que ni se pretende definir, ni está efectivamente definida en nuestro ordenamiento jurídico. Aun cuando desde una perspectiva intuitiva la noción de empresa familiar es fácilmente aprehensible, presenta una cierta complejidad jurídica encajarla en una definición legal precisa (9). La literatura jurídica,

---

neutralidad fiscal de las fuentes financiación, espoleada a nivel comunitario por la limitación a la deducibilidad del gasto financiero que introduce el art. 4 de la Directiva 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (ATAD). La alternativa entre financiación endógena, vía aportaciones de capital para muscular la estructura de recursos propios, o exógena, mediante la financiación ajena vía préstamos concedidos por terceros, aunque inicialmente irrelevante para el funcionamiento de la empresa, no es fiscalmente neutra. En la disyuntiva fiscal *debt/equity*, es más atractiva la deducibilidad de la carga financiera asociada a la financiación ajena frente a la no deducibilidad en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la retribución del capital. Desde esta perspectiva, el factor fiscal disuade el fortalecimiento de los recursos propios, incentiva el apalancamiento y favorece la financiación exógena de sociedades situadas en jurisdicciones de tributación media/alta. Sobre la solución técnica para conseguir una mayor neutralidad fiscal, y las diferentes alternativas adoptadas en los sistemas tributarios de nuestro entorno, véase el estudio monográfico de De Juan Casadevall, J. (2018): *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona: 29 y ss.

(9) Para la ciencia económica, que opera sobre la realidad empírica y con abstracción de un bagaje jurídico predeterminado, y en la que, en definitiva, no existe la preocupación dogmática por la naturaleza jurídica de las cosas que nos aqueja irremediablemente a los juristas, esa dificultad no ha sido insalvable. Desde una perspectiva descriptiva, los historiadores económicos se han venido refiriendo a tres posibles acepciones del término "empresa familiar": i) en un sentido amplio,

de una forma constante e invariable, viene denunciando la ausencia de un concepto legal de Empresa Familiar, y la dificultad técnica de su delimitación legal (10), hasta el punto de que ha sido calificada como un "fantasma del Derecho" (11). Sin embargo, tampoco han faltado autores que se hayan atrevido a proporcionar una noción descriptiva de los ingredientes que la componen (12), o que, desde una innegable influencia de un enfoque jurídico-tributario (13), o desde un concreto modelo de gran empresa familiar (14), se hayan esforzado en su definición, o que, simplemente, y conscientes de su delicuescente relatividad, hayan abonado una concepción más aséptica de la empresa familiar como «aquella que está bajo el control de una familia» (15).

---

son todas aquellas empresas en las que el control estratégico de las decisiones recae en miembros de la familia, y en las que concurre un interés de que ese control perdure en el tiempo; ii) en un sentido intermedio, que adiciona a lo anterior la participación activa de un miembro de la familia en la ejecución de la política empresarial; y iii) en un sentido restrictivo, que reserva el concepto para aquellas familias en que varias generaciones mantienen el control y la participación activa en la gestión. Véase Galve Gorriz, C. y Salas Fumás, V. (2003): *La empresa familiar en España*, Fundación BBVA, Bilbao, primer capítulo.

(10) Véase los diferentes artículos que se integran en *La empresa familiar ante el Derecho. El empresario individual y la sociedad de carácter familiar*, Civitas, Madrid, 1995; o las diferentes ponencias de *La Fiscalidad de la Empresa Familiar*, AEDAF, Madrid, 2000. En el mismo sentido, Pérez-Fadón Martínez, J. J. (2012): *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, CISS Wolters Kluver, Valencia: 16 y ss. O el interesante y riguroso estudio de Cerdá Albero, F. (2004): "La empresa familiar: una noción relativa", en el colectivo *El buen gobierno de las empresas familiares*, CUATRECASAS Thomson Aranzadi, Pamplona: 67 y ss.

(11) Cayón Galiardo, A. (2000): "La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho", dentro del colectivo *La Fiscalidad de la Empresa Familiar*, AEDAF, Madrid: 14.

(12) Cayón Galiardo, *op. cit.*: 14 y ss, sostiene que en la empresa familiar concurren los siguientes elementos: i) que el objeto de la empresa sea una actividad económica; ii) multiplicidad de relaciones entre la empresa y la familia; iii) intencionalidad de continuidad de la empresa; iv) existencia de protocolo familiar, como elemento sintomático pero no esencial; v) pequeño y mediano tamaño de la empresa. A nuestro modo de ver, la vocación de continuidad es consustancial a todo proyecto empresarial, sólo la continuidad intergeneracional es privativa de la empresa familiar. La existencia o no de un protocolo familiar, pese a ser claramente recomendable, es irrelevante a efectos de concluir la existencia de una empresa familiar. Y la identificación de la empresa familiar con una PYME es más que discutible, como veremos más adelante.

(13) En este sentido, se ha dicho que existe empresa familiar «cuando un grupo familiar posee una participación significativa en su capital, que le permite ejercer el control sobre la misma, y participa, con carácter personal, en sus actividades económicas. El carácter familiar imprime a este tipo de empresas una vocación de permanencia gracias al relevo generacional». Véase Martín Fernández, J. (2000): "Las sociedades holding como instrumento de reorganización del patrimonio familiar (I)", dentro del colectivo *La Fiscalidad de la Empresa Familiar*, AEDAF: 46 y ss.

(14) «Gran empresa de cierta dimensión que crean una o varias familias, organizada voluntariamente en forma de una sociedad o de un grupo de sociedades, en forma generalmente de sociedades de capital, y que se transmite en sucesivas generaciones manteniendo unida la organización y valores familiares y la organización y gestión de la empresa, gracias al control estable de todas las sociedades del grupo por la familia o familias». Véase Vicent Chullá, F. (2002): "Organización jurídica de la sociedad familiar", en *Derecho de Sociedades. Libro Homenaje a Fernando Sánchez Calero*, McGraw Hill, Madrid, Vol. V: 4529 y ss.

(15) Cerdá Albero, F., *op. cit.*: 91

El legislador español también se ha ocupado, y con un pretendido enfoque global, de la problemática de la empresa familiar, aunque con escasas realizaciones normativas, o mejor aún, con la renuncia expresa a definir, en un cuerpo legal, el estatuto jurídico de la empresa familiar. Así lo concluyó el *Informe de la Ponencia de Estudio para la problemática de la empresa familiar* (16), aunque en el debate parlamentario se puede rastrear alguna tentativa exitosa de definición, a nuestro juicio, muy completa y plenamente aceptable, que conjuga los tres requisitos exigidos en su estatuto fiscal, enriquecidos desde una complementaria perspectiva mercantil, y comprensiva tanto las sociedades operativas como las sociedades *holding*, muy frecuentes en la estructura corporativa familiar (17).

La insondable dificultad técnica del concepto reside en la conmixtión de dos realidades dispares, económica y jurídico-sociológica, de suyo complejas cuando no antagónicas, como son la Empresa y la Familia. La noción de empresa es esencialmente económica, y puede fácilmente reducirse a una unidad económica, a un conjunto de factores de producción con un propósito unitario de obtención de un beneficio económico. Pero no deja de ser una noción líquida para el Derecho, que se resiste a enfocarla como un vínculo unitario, y que, en su más clásica formulación, la desagrega en una dimensión subjetiva y dinámica (la empresa es la actividad del empresario), una dimensión objetiva y estática (la empresa es un bien inmaterial, superior a los bienes materiales que la integran) y una dimensión interna y personal (como comunidad humana de empresario y trabajadores) (18). En la empresa familiar, ese conjunto heterogéneo de elementos jurídicos, que

(16) Boletín Oficial de las Cortes Generales-Senado VII Legislatura de 23 de noviembre de 2001, constituida en la Comisión de Hacienda del Senado, a raíz de la moción de 19 de septiembre de 2000 del Grupo Parlamentario Popular, que emplazaba a recoger «de manera exhaustiva todas aquellas materias que, en la compleja realidad de las empresas familiares, podrían ser objeto de una regulación jurídica específica». Sin embargo, su acusado déficit normativo se compensó con una miríada de jugosas recomendaciones, dirigidas tanto a las empresas familiares como a las Administraciones Públicas. Entre las primeras, la conveniencia de adoptar formas societarias de organización jurídica y de formalización de un protocolo familiar. Entre las segundas, la optimización de las políticas de comunicación e información para la mejora de la gestión de las empresas familiares, posibilitar la identificación de las sociedades familiares en su denominación social, regulación de mecanismos de arbitraje y mediación en las empresas familiares, reconsiderar el régimen de acciones sin voto, fomentar las vías de financiación, mejorar el régimen de afiliación de los administradores a la Seguridad Social, o posibilitar el acceso al Registro Mercantil de aquellos aspectos del protocolo familiar que afecten a terceros. Esta última recomendación cristalizó en el Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares.

(17) Según el Sr. Mir Gamero del Grupo Parlamentario Popular, «se pueden considerar empresas familiares todas las sociedades y empresas individuales que desarrollen sus actividades económicas, industriales y de producción de bienes y servicios, o administren y gestionen participaciones directas o indirectas de sociedades que desarrollen tales actividades, y que están participadas de manera significativa por un grupo familiar que actúa con vocación de continuidad bajo una unidad de decisión y dirección, en las que al menos un miembro del grupo familiar interviene de manera efectiva en la gestión de la empresa, ostentando la capacidad de decisión sobre los aspectos más relevantes que conciernen a la sociedad familiar». Cortes Generales, Diario de Sesiones del Senado, VII Legislatura, año 2000, sesión de Pleno de 26 de septiembre de 2000: 564.

(18) Garrigues, J. (1987): *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo I, reimpresión de la 7ª edición, Editorial Temis, Colombia: 171 y ss. Para este autor, «la empresa es ante todo un círculo de activi-

aparece en el tráfico económico revestida de una cierta autonomía jurídica, la dimensión subjetiva y dinámica, e incluso la interna y personal, cobran una especial significación. Es más, puede sostenerse fácilmente que es el elemento subjetivo familiar el que modeliza y singulariza el *genus* empresa al que pertenece.

Tampoco es fácil determinar qué se entiende por familia, institución jurídica sujeta a una notable evolución histórica, singularmente intensa en los últimos años, y teñida de consideraciones de orden ético, religioso, sociológico, biológico-reproductivo, económico o demográfico, en la que el Derecho, e incluso el llamado Derecho de Familia, no es más que su concentrado precipitado normativo. Con relación a la familia se suscitan dos cuestiones fundamentales: i) tipo de relación de convivencia (matrimonial o no, a lo que hoy habría que añadir su carácter homosexual o heterosexual), y a la que se atribuye la fundación de la familia; y ii) la delimitación del perímetro familiar o, lo que es lo mismo, la proximidad del parentesco que conforma una familia.

La concepción tradicional considera el matrimonio, monogámico y heterosexual, como institución constitutiva de la familia. Es la interpretación originaria del *ius connubi,* proclamado constitucionalmente en el art. 32 de la Constitución Española de 1978, y en el art. 16 de la Declaración Universal de Derechos Humanos de 10 de diciembre de 1948 y del art. 12 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950, del que arrancaría la protección constitucional a la familia que proclama el art. 39.1 de la CE. En relación a la pareja estable no matrimonial, o pareja de hecho, la STC 184/1990, de 15 de noviembre de 1990, que se enfrentó a la constitucionalidad del art. 160 de la Ley General de Seguridad Social que condicionaba la percepción de la pensión de viudedad a la preexistencia de vínculo matrimonial entre el beneficiario de la prestación y el causante, esquivó la espinosa cuestión de si la protección a la familia que proclama el art. 39.1 CE cubre a la familia no matrimonial, aduciendo que matrimonio y convivencia no matrimonial no constituyen realidades equivalentes. Por el contrario, la STC 222/1992, de 11 de diciembre de 1992, sostiene que el art. 39.1 CE no identifica la familia con la que tiene su origen en el matrimonio, por lo que no cabe inferir del precepto constitucional una diferenciación entre la familia matrimonial y la extramatrimonial.

En la diversa legislación autonómica sobre parejas estables, no unidas por vínculo matrimonial, se rehuía inicialmente cualquier referencia a su naturaleza familiar, para admitir, posteriormente, ya sin ambages, su coloración familiar. Es el caso de la Ley catalana 10/98, de 15 de julio, de uniones estables de pareja, posteriormente derogada y absorbida por la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y familia, cuyo art. 231.1 reconoce la heterogeneidad del hecho

---

dades regido por la idea organizadora del empresario actuando sobre un patrimonio y dando lugar a relaciones jurídicas y a otras de puro hecho». Y añade que «para el ordenamiento jurídico la empresa es un simple conjunto heterogéneo de elementos diversos sometidos también a normas heterogéneas, según su naturaleza». Pero al Derecho le interesa no sólo *qué* es la empresa, su compleja naturaleza insusceptible de reducirse a una unidad jurídica, sino también *qué fin* persigue o *qué* función desempeña en el tráfico jurídico. Desde esta perspectiva, no es menos célebre la definición de Uría, que la concibe como «el ejercicio profesional de una actividad económica planificada, con la finalidad de intermediar en el mercado de bienes o servicios».

familiar y la plena asimilación de la convivencia en pareja estable. La misma evolución experimentó la primitiva Ley aragonesa 6/99, de 26 de marzo, al ser absorbida por el vigente Código de Derecho Foral de Aragón, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, que, si bien no formula una tan contundente equiparación jurídica como la ley catalana, sí incluye la regulación de la pareja estable en el Libro Segundo dedicado al Derecho de Familia. Y la inicial renuencia de la Ley valenciana 1/2001, de 6 de abril, también sería corregida por la vigente Ley 5/2012, de 15 de octubre, pendiente de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno con invocación del art. 161.2 CE. Por el contrario, la originaria Ley madrileña 1/2011, de 19 de diciembre, no asimila, ni lo hacía en su redacción originaria, la pareja estable con el vínculo familiar. Por el contrario, La Ley Foral navarra 6/2000, de 3 de julio, para la igualdad jurídica de las parejas estables, reconoció como "grupo familiar" al que origina una filiación matrimonial o una pareja estable no matrimonial (19). A esa visión amplia del parentesco familiar, inclusiva de las uniones de hecho, se abona también la Ley balear 18/2001, de 19 de diciembre, de parejas estables.

Con todo, el cambio más importante que se ha producido en nuestro ordenamiento jurídico se opera con la Ley 13/2005, de 1 de julio, que modifica el Código Civil en materia del derecho a contraer matrimonio, en cuya virtud adquiere carta de naturaleza el matrimonio homosexual, y la posible adopción matrimonial por una pareja homosexual. La STC 198/2012, de 6 de noviembre, soslayando el precedente en contra sentado por el ATC 222/94, de 11 de julio (20), abona la compatibilidad del matrimonio homosexual con el *ius connubi* constitucionalizado en el art. 32 CE, apoyándose en el doble razonamiento de la "garantía institucional" (21) y en el respecto al contenido esencial del derecho

(19) Precisamente, algunos autores, inspirándose en esta Ley Foral, han visto en la filiación, sea matrimonial o no, el elemento constitutivo que permite hablar de familia susceptible de la protección constitucional del art. 39.1 CE. La noción de familia no habría de formularse «considerando las relaciones horizontales (las de pareja), sino las relaciones verticales (esto es, cuando hay hijos)». En este sentido, Cerdá Albero, F., *La empresa familiar*…, *op. cit.*: 78 y ss. Sin embargo, no podemos compartir esta tesis, desautorizada por la STC 222/1992, que sostiene que en la protección constitucional de familia «entra también la relación matrimonial del hombre y mujer sin descendencia», así como las familias extramatrimoniales y monoparentales.

(20) En dicho Auto, el Alto Tribunal sostenía, en términos categóricos, que «la unión entre personas del mismo sexo biológico no es una institución jurídicamente regulada, ni existe un derecho constitucional a su establecimiento; todo lo contrario al matrimonio entre hombre y mujer que es un derecho constitucional (art. 32.1) que genera *ope legis* una pluralidad de derechos y deberes (STC 184/1990)».

(21) La teoría de la garantía institucional, como técnica constitucional limitadora del poder legislativo, fue elaborada por Carl Schmitt en su *Teoría de la Constitución* (1928), y en *Derechos de libertad y garantías institucionales en la Constitución del* Reich (1931), y sería absorbida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán. Según el FD 7º de la sentencia «la categoría garantía institucional, adoptada por nuestra jurisprudencia en la STC 32/1981, de 28 de julio, persigue la protección de determinadas instituciones constitucionalmente reconocidas frente a la acción legislativa que pueda intentar suprimirlas o desnaturalizarlas». Y recordaba que en la STC 37/81 se sostenía «la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado de una vez por todas, sino la preservación de una institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y

al matrimonio (art. 53.1 CE), y abre la puerta a la filiación adoptiva por el matrimonio del mismo sexo, que no se reputa contrario a la protección jurídica de la familia y a la protección integral los hijos (art. 39.1 y 2 CE). La extensa y polémica sentencia, acompañada nada menos que de cuatro votos particulares, reitera una vez más que el Tribunal Constitucional no ha elaborado un concepto constitucional de familia, distingue entre matrimonio y familia como dos bienes constitucionales diversos, para negar la vulneración del art. 39.1 CE por el matrimonio del mismo sexo, y deslizar, *obiter dicta*, el término de "familia homoparental" en su FD 5º.

Sin embargo, no sólo no existe un concepto constitucional de familia, de la que la legislación positiva pueda ser su fiel trasunto, sino que tampoco existe una idea clara del grado de parentesco que abraza el perímetro familiar. Es más, su carácter más o menos dilatado, ha metabolizado las sucesivas transformaciones económicas y sociales que han jalonado el tránsito de la familia extensa de la sociedad agraria a la familia nuclear de la era industrial, y que, a buen seguro, convulsionarán el concreto modelo de familia de la contemporánea sociedad digital. Incluso nuestro Derecho de Familia y de Sucesiones parece reflejar ese carácter anfibiológico de las relaciones familiares. Sin ir más lejos, nuestro Código civil se refiere a la familia nuclear, formada por los padres e hijos, cuando habla de "familia", "interés de la familia" o de "circunstancias familiares", para disciplinar las relaciones paternofiliales (art. 152.2 Cc), los regímenes económico-conyugales (arts. 1319, 1320, 1371, 1382,1388 y 1389 Cc en redacción dada por la Ley 15/2015, de 2 de julio), la partición de la herencia indivisa (art. 1056 Cc) o el derecho de uso y habitación (art. 524 Cc). Mientras que la regulación de los derechos legitimarios (art. 807 Cc), la sucesión intestada (art. 1930 y ss. Cc) o la obligación recíproca de alimentos entre parientes (art. 143 Cc), se proyecta sobre la familia en sentido lato, con inclusión de ascendientes, descendientes y colaterales. Pero es en el orden sucesorio de la intestada donde aparece la familia en su sentido más amplio que el art. 954 Cc lleva hasta el colateral de cuarto grado. Y es el Derecho sucesorio el que nos describe la estirpe de la familia-linaje como raíz, tronco y ramas, y nos suministra un instrumental jurídico preciso, que nos permite distinguir entre parentesco consanguíneo, en la línea recta descendente o ascendente, y por afinidad, la línea colateral, los grados parentesco y la forma en que se computan (art. 930 y ss. Cc) (22).

---

lugar». A partir de esta doctrina constitucional, la sentencia aplica una interpretación evolutiva para concluir que el derecho al matrimonio homosexual encajaría también en el art. 32 CE. Por el contrario, en su Voto Particular, el Magistrado Sr. Ollero Tassara, muy crítico con la sentencia, considera que el matrimonio es una institución jurídica milenaria, cuya imagen socialmente recognoscible se vincula a su carácter monogámico y heterosexual, censura la interpretación evolutiva de la Sala y el vaciamiento de los "conceptos" constitucionales y, desde un planteamiento iusfilosófico, rechaza el "uso alternativo" del Derecho y la "falacia naturalista" que confiere "fuerza normativa a los hechos".

(22) De hecho, el orden sucesorio de llamamientos, la vocación hereditaria, en la sucesión intestada, reproduce en nuestro Derecho común la concepción romanista según la cual el cariño familiar primero desciende, luego asciende y, finalmente, se expande. Por ende, la línea recta descendiente excluye la ascendente, en defecto de ésta hereda el cónyuge supérstite, y en su defecto los colaterales. Y los art. 915 y ss. Cc establecen que cada grado representa una generación, la serie de grados forman una línea, en la misma línea aplica el principio de proximidad de grado, explican su cómputo y regulan la sucesión por cabezas o por derecho de representación de las estirpes.

Este árbol familiar hunde sus raíces en la empresa, se robustece en un tronco común y se ramifica. La primitiva sociedad colectiva, como sociedad personalista que no conoce la limitación de responsabilidad de sus socios, no es sino una forma societaria embrionaria de la comunidad hereditaria indivisa que sucede al empresario individual. La sociedad comanditaria, y más aún la comanditaria por acciones, representa ya un injerto capitalista a esa sociedad personalista familiar necesitada de financiación externa. Sólo la necesidad de allegar ingentes recursos económicos para inversiones de gran envergadura, históricamente ajenos a la empresa familiar, garantizando al socio inversor la limitación de responsabilidad, dará lugar al nacimiento de la sociedad anónima como sociedad capitalista por antonomasia. Pero la necesaria adaptación de la gran sociedad capitalista a pequeños proyectos empresariales, familiares algunos de ellos, alumbra la sociedad de responsabilidad limitada, como réplica a pequeña escala de la sociedad anónima o como tipo social híbrido entre la sociedad capitalista y la personalista. Hoy la empresa familiar puede ajustarse a cualquiera de estos tipos societarios, y a medida que su inherente vocación de perdurabilidad asiste impávida al relevo generacional, va diluyéndose el primitivo control del fundador en diferentes ramas familiares y, ya en la tercera generación, la línea recta descendiente da paso a la colateral (23). En este estadio de madurez intergeneracional, podemos plantearnos cuál es el perímetro familiar relevante, el grado de parentesco concernido, para hablar de empresa familiar.

En el plano civil y mercantil, no existe una delimitación del círculo parental constitutivo de empresa familiar, por lo que deberemos recurrir a la legislación tributaria teóricamente adjetiva. El art. 4 Ocho. Dos b) de la Ley 19/91, de 19 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), al fijar el porcentaje familiar conjunto de participación determinante de la exención tributaria, se refiere al "cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción" del sujeto pasivo. La referencia al segundo grado parece proyectarse tanto a la línea directa como a la colateral, de tal suerte que, a los efectos de la exención tributaria objetiva contemplada, se computaría la participación de abuelos y nietos (línea directa) y de hermanos y cuñados (colateral consanguínea y por afinidad). La remisión del art. 20.2 c) de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (LISD) al art. 4.Ocho de la LIP, o mejor dicho, la exigencia del prerrequisito de gozar de la exención tributaria en el IP, supone que el umbral conjunto de participación exigible para gozar de la reducción en base imponible de la adquisición lucrativa *mortis causa*, se obtiene dentro del mismo perímetro familiar. Otra cosa es el derecho subjetivo a la reducción en base del 95% del valor de la empresa transmitida,

(23) Un denso conglomerado de institutos sucesorios se conjuran en la proliferación de participaciones familiares, desde el amplio elenco de legítimas de nuestro Derecho común o de nuestros ordenamientos forales, desde la generosa legítima del Derecho común a la legítima corta del Derecho catalán, a las sustituciones hereditarias, vulgar o fideicomisaria, en sus múltiples y complejas variables, pasando por las reservas hereditarias, los derechos del cónyuge viudo, o el llamamiento por cabezas o por estirpes. Sin olvidar, el obvio efecto jurídico que sobre la empresa familiar tiene la liquidación del régimen económico matrimonial del cónyuge premuerto, especialmente en los de comunidad como la sociedad de gananciales, como operación previa a la determinación del caudal relicto. De ahí la conveniencia de abordar siempre la necesaria planificación matrimonial y sucesoria.

que se restringe a los "cónyuges, descendientes o adoptados" del causante, con exclusión de los colaterales. Ahora bien, en defecto de descendientes o adoptados, «la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado», sin perjuicio de la reducción aplicable, en todo caso, al cónyuge supérstite (art. 20.2 c, primer y segundo párrafo LISD, en redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre). Esta ordenación jerárquica del derecho a la reducción fiscal, es plenamente coherente con la configuración de los cuatro grupos de parentesco (24), por ello dicha reducción fiscal en las adquisiciones lucrativas *inter vivos* se contrae exclusivamente a favor del "cónyuge, descendientes o adoptados", sin ulterior precisión.

Con todo, no podemos olvidar que el IP y el ISD constituyen, al amparo del art. 11 b) y d) de la Ley Orgánica 8/80, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), tributos cedibles a las Comunidades Autónomas, y en relación al ISD, el art. 48.1 a segundo párrafo de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, confiere potestad tributaria a la Comunidad Autónoma para, respecto de las reducciones de la base imponible, proceder a «la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma». En virtud de la cesión de esa capacidad normativa, las diferentes legislaciones tributarias autonómicas, han ampliado el círculo de beneficiarios de la reducción del 95% del valor de la empresa familiar adquirida *mortis causa*. A título de ejemplo, la Disposición Adicional 2ª de la ya citada Ley balear 18/2001, o el equívoco art. 9 de la también citada Ley madrileña 11/2001 (25), abonan la conclusión de que también la pareja estable puede ser beneficiaria de la reducción fiscal del art. 20.2 c) LISD. Más atrevida, con dudoso título competencial, fue la Ley aragonesa 13/2000, que para gozar de la re-

(24) El diseño de cuatro grupos de parentesco en este impuesto, eminentemente subjetivo y familiar, permite establecer una reducción fiscal adicional aplicable a las adquisiciones lucrativas *mortis causa* (art. 20.1 LISD), y modular, junto con el patrimonio preexistente, el coeficiente multiplicador del art. 22.2 LISD que dota de mayor progresividad al tributo. La regla general es que la reducción fiscal es directamente proporcional a la proximidad del parentesco y la edad del causahabiente, hasta desaparecer totalmente en el Grupo IV aplicable a colaterales de cuarto y ulterior grado y extraños. Por el contrario, el coeficiente multiplicador es inversamente proporcional a la proximidad de grado y al patrimonio preexistente. Por ende, estamos ante un gravamen que penaliza, en términos de progresividad, la inexistencia de parentesco o el parentesco lejano, y considera como tal al colateral de cuarto, último beneficiario de la sucesión *ab intestato* (art. 954 Cc), o los de ulterior grado.

(25) El precepto legal prevé que «los derechos y obligaciones establecidos en la normativa madrileña de Derecho Público para los miembros de parejas que hayan contraído matrimonio, serán de aplicación a miembros de la unión de hecho, en especial en materia presupuestaria, de subvenciones y de tributos propios». Mientras que el art. 2. Uno c) de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, reproduce el art. 20.2 c) LISD. La aplicación conjunta de ambas disposiciones legales conduciría indefectiblemente a extender el beneficio fiscal a las parejas de hecho, si no fuera porque el ISD no es un "tributo propio", sino un tributo cedible *ex* art. 11 d) LOFCA, y efectivamente cedido a la Comunidad Autónoma. La evidente *analogía legis*, proscrita en materia tributaria (art. 14 LGT), tampoco resuelve el problema, por lo que sólo cabe salvarlo entendiendo que estamos ante una asimilación de una reducción fiscal prevista en la normativa tributaria autonómica, de la que la referencia expresa a los tributos propios no es más que una referencia *ad exemplum*. Idéntico problema plantea la restricta alusión a los tributos propios en el art. 9 de la Ley 1/2001.

ducción en la adquisición *mortis causa*, extiende, el perímetro familiar a los colaterales del cuarto grado, violentando la literalidad del art. 4.Ocho. Dos LIP (26).

En la delimitación del perímetro familiar, la ley tributaria adjetiva atiende a la participación conjuntamente poseída, lo que parece introducir la idea de control. Desde esta perspectiva, ciertamente, la empresa familiar es una empresa controlada por un grupo familiar legalmente predeterminado. Otra cosa es que ese umbral participativo sea realmente bajo; el 5% para la participación individual y el 20% dentro del perímetro familiar definido, lo que parece indicativo de que el legislador tributario está pensando en la gran empresa familiar. Si nos sumergimos de nuevo en el Derecho mercantil, para intentar aislar un concepto jurídico-mercantil de control, tampoco alcanzaremos un resultado plenamente satisfactorio, o cuando menos, homologable desde el punto de visto fiscal.

La mejor doctrina mercantilista (27) anuda la idea de control a la noción de "unidad de decisión" que podía colegirse del art. 4 de la ya derogada Ley 24/1988, de 28 de julio, reguladora del Mercado de Valores, que establecía que «se considerarán pertenecientes a un mismo grupo las entidades que constituyan una unidad de decisión porque alguna de ellas ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de las demás, o porque dicho control corresponda a una o varias personas físicas que actúen sistemáticamente en concierto». Y presumía esa unidad de decisión en los supuestos que el art. 42.1 del Código de Comercio obliga a la consolidación contable o «cuando al menos la mitad más uno de los Consejeros de la dominada sean Consejeros o altos directivos de la dominante, o de otra dominada por ésta». Con la Ley 47/2007, de 19 de diciembre, se depuró este concepto para identificarlo totalmente con los supuestos de consolidación contable, criterio que ha pasado al art. 5 del vigente Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobada por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (LMV) (28). Y en un sentido similar, se pronuncia el art. 18 LSC. Por consiguiente, y al amparo del art. 42.1 del Código de Comercio, existirá grupo societario a efectos de consolidación contable, cuando una sociedad (dominante) «ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras» (dependientes), que se presumirá cuando:

– Posea la mayoría de los derechos de voto.

– Ostente la facultad de nombrar a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

(26) Nótese que el art. 20.2 c LIS condiciona la reducción fiscal al goce de la exención tributaria del art. 4.Ocho.Dos LIP, y el art. 47 de la Ley 22/2009, al delimitar el alcance de la cesión de competencias normativas en relación al IP, no reconoce a las CC AA competencia normativa para alterar las exenciones tributarias, y no parece que ese exceso normativo tenga suficiente cobertura en el artículo 48.1 a) de la precitada Ley 22/2009, que permite al legislador autonómico, respecto de la reducción del 95%, la «disminución de los requisitos para poder aplicarla». A nuestro modo de ver, esta locución se refiere a una posible modificación a la baja del requisito de permanencia.

(27) Cerdá Albero, F., *La empresa familiar…*, *op. cit.*: 92 y ss.

(28) Este precepto legal, bajo la rúbrica de "Grupos de Sociedades", siguiendo el precedente art. 4 de la LMV en su redacción posterior a la Ley 47/2007, establece que «a los efectos de esta ley, se estará a la definición de grupo de sociedades establecida en el artículo 42 del Código de Comercio».

– Disponga, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de votos.

– Haya designado, con sus votos, a la mayoría de miembros del órganos de administración que haya de formular las cuentas anuales consolidadas, o lo haya hecho en los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

Es decir, la ley mercantil sustantiva no atiende al poder económico que supone el porcentaje de participación societaria para configurar una idea de control, sino al poder político decisorio derivado del ejercicio del derecho de voto, y que no necesariamente está indisociablemente vinculado a la participación social detentada. Es más, existen fórmulas legales y estatutarias para modular la ecuación simétrica participación social/ derecho de voto, ora reforzando el derecho de voto, ora mutilando la atribución de este derecho político (29).

Esta idea de dominio político no se compadece con mera exigencia de un reducido umbral participativo en el capital social del art. 4.Ocho.Dos b) LIP que, sin embargo, sí está presente en la imposición corporativa para definir la sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal o en la inclusión del grupo de sociedades dentro del perímetro de vinculación (30). Compartimos la acertada la censura doctrinal a las "carencias y limitaciones" (31) del criterio seguido por la LIP para definir el control de la sociedad familiar, y nos atrevemos a añadir que, de *lege ferenda*, debería explorarse la acomodación de la norma fiscal a la noción de dominio político de nuestra normativa mercantil y contable. Esta opción de política legislativa daría respuesta a la preocupación europea por la capitalización de las empresas familiares mediante la previsión normativa de participaciones sin voto, –y a una más generosa previsión de la *golden share* en nuestro Derecho interno, añadimos–, lo que permitiría a las empresas familiares allegar recursos económicos sin diluir su control político. Una posibilidad acorde con el signo de los tiempos, marcado por una mayor preocupación por la neutralidad fiscal, el fortalecimiento de los recursos propios y la penalización fiscal del endeudamiento externo.

Otra sincopada disonancia del art. 4.Ocho.Dos.b) LIP respecto a la normativa mercantil y contable, es que sólo contempla la participación directa en el capital, como lo corrobora el art. 4.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Patrimonio, aprobado por el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre (RIP), que declara exentas «las participa-

(29) La regla de una acción un voto quiebra en las participaciones y acciones sin voto que, con distinto régimen para la anónima y la limitada, contempla el art. 98 LSC, y tiene como contrapartida un elenco de privilegios como la atribución de un dividendo mínimo preferente, la inmunidad en la reducción del capital social por pérdidas o en la adjudicación de la cuota de liquidación (art. 99 y ss. LSC). Más problemática es la configuración estatutaria de una *golden share*, que confiera a su titular un voto plural, dual o múltiple, y que sólo sería admisible en la sociedad de responsabilidad limitada (art. 188.1 LSC y art. 184.2.1 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio).

(30) En rigor, el art. 58.2 b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), exige, cumulativamente la participación en el 75% del capital social y la mayoría de derechos de voto, por lo que no basta con esa cualificada participación social. El art. 18.2 *in fine* , en sede operaciones vinculadas, se remite a los supuestos de consolidación contable del art. 42.1 del Código de Comercio.

(31) Cerdá Albero, F., *La empresa familiar…*, *op. cit.*: 93.

ciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo», y no parece que, ante el silencio del legislador, nos hallemos ante una anómala excepción reglamentaria *contra legem* (32). Por el contrario, el art. 42.1 del Código de Comercio se refiere al control directo o indirecto de las participadas. De nuevo, y en el plano de *lege ferenda*, parecería oportuna la depuración técnica de la norma fiscal buscando su asimilación a la normativa mercantil y contable, también en este punto. No es ocioso recordar que la pauta interpretativa del concepto de empresa familiar elaborada por el Grupo de Expertos de la Comisión Europea, a la que ya hemos hecho referencia más arriba, que no sólo conforma lo que la STC 198/2012 denominaba nuestra común "cultura jurídica", sino que está llamada a erigirse en una sólida guía orientativa en la medida en que el *soft law* fructifique en realizaciones normativas concretas, alude a que «la mayoría de los derechos de voto puede ser directa o indirecta», aunque también hace una velada referencia, entendemos que subordinada al criterio del voto mayoritario, a nuestro criterio fiscalista de la participación, −aquí mayoritaria−, del capital social.

Y, finalmente, el control de la empresa dentro del perímetro familiar predeterminado, es un requisito necesario, pero no parece que suficiente, para que pueda hablarse de empresa familiar. De nuevo, el Grupo de Expertos de la Comisión Europea, exige que «al menos un miembro de la familia o la parentela se dedica a la dirección o administración de la empresa», que parece configurarse como un requisito adicional, cumulativo y, por ende, constitutivo. La ausencia de regulación mercantil en este punto se colma por el legislador tributario, que va incluso más allá, y exige que la dirección efectiva sea retribuida, y que esa retribución tenga un peso específico en el volumen total de ingresos de quien ostente ese cargo directivo. En ese sentido, el art. 4.Ocho.Dos.c) LIP exige «que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal». Nótese que esa exigencia retributiva no es estrictamente imprescindible en el marco de una sociedad de control familiar, en la que se puede acordar la distribución de dividendos sin cortapisa alguna, pero tampoco lo es en el marco de cualquier otra sociedad mercantil en cuanto al órgano de administración, toda vez que el cargo de administrador es naturalmente gratuito, salvo que estatutariamente se establezca su sistema retributivo (art. 217.1 LSC). Sin embargo, −el legislador fiscal así lo quiere−, el familiar debe asumir funciones de dirección efectiva, sea o no administrador, debe ser retribuido por ello, y esa remuneración debe ser económicamente relevante.

Según el Grupo de Expertos de la Comisión Europea, el concurso cumulativo de esos tres requisitos, −empresa, familiar y dirigida o gestionada por un familiar−, determinaría la existencia de una empresa familiar. Por el contrario, la forma jurídica que revista es irrelevante. Puede ser un empresario individual o social. El empresario familiar individual es el supuesto más común en la realidad social y, aun cuando los requisitos hasta ahora analizados, parecen pensados para la sociedad familiar, no es menos cierto que, *mutatis mutandis*, podrían extrapolarse al empresario individual. Es cierto que el requisito de pertenencia de la empresa a un núcleo familiar predeterminado, tratándose de

(32) Desgraciadamente, la STS de 26 de junio de 1996 ha confirmado el criterio de que a los efectos de la exención tributaria de empresa familiar sólo computa la participación directa.

un empresario individual, puede ser de difícil aplicación. Sin embargo, no debemos olvidar que una empresa individual adquiere fácilmente trascendencia familiar, ora porque el empresario-cónyuge está sujeto a un régimen económico matrimonial de comunidad, como la sociedad de gananciales o la sociedad legal de conquistas foral navarra, ora porque el fenómeno sucesorio determina la aparición de una comunidad hereditaria indivisa sobre la empresa individual. O, incluso, –y no es una realidad infrecuente–, porque el empresario cuenta con colaboradores familiares, cónyuges, ascendientes, descendientes o parientes hasta el segundo grado, cuyo eventual vínculo laboral se excluye salvo prueba en contrario (33). A diferencia de lo que ocurre en otros sistemas jurídicos (34), nuestro Derecho mercantil no contempla un estatuto legal del empresario individual, que habrá de integrarse con los art. 5 y ss. CCo, y con otras normas aisladas, extraídas de otros segmentos del ordenamiento jurídico, a la que no es ajena tampoco la exención tributaria de bienes y derechos afectos que, para el empresario individual, dibuja el art. 4.Ocho.Uno LIP.

Como ya hemos advertido más arriba, esa empresa individual puede convertirse en comunidad hereditaria, o incluso funcionar como comunidad de bienes con varias ramas familiares sometiéndose a las reglas del Código civil (art. 392 y ss. Cc), pero entendemos que, supuesto su objeto mercantil, jamás podrá adoptar la forma de sociedad civil. La forma societaria evolutiva natural de la empresa individual plurifamiliar es la sociedad mercantil personalista pura (sociedad colectiva), o, en un segundo estadio, con participación de capital externo (sociedad comanditaria, comanditaria por acciones o, incluso, la cuenta en participación de los art. 239 y ss. CCo). Pero la forma ordinaria de organización jurídica del negocio societario, por la limitación de responsabilidad que le es inherente, es la sociedad capitalista, bien sea la sociedad de responsabilidad limitada, que por su carácter cerrado parecería adaptarse mejor a la singularidad empresa familiar, bien la sociedad anónima, que parecería más propia de la gran empresa.

Sin embargo, tampoco es correcto identificar la empresa familiar con una pequeña o mediana empresa (35). Es posible que ésta sea la hipótesis más frecuente, pero no agota

(33) El art. 1.3 e) del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de Estatuto de los Trabajadores, excluye del ámbito objetivo de la relación laboral «los trabajos familiares, salvo que se demuestre la condición de asalariados de quienes los llevan a cabo. Se considerarán familiares, a estos efectos, siempre que convivan con el empresario, el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción». Aunque, para los hijos y descendientes, y en no pocas ocasiones, la frontera entre la laboralidad encubierta y la contribución al levantamiento de las cargas familiares (art. 155.2 del Código civil), puede ser difícil de establecer, no es menos cierto que esta norma nos permitiría construir la tesis de la empresa familiar como comunidad de trabajo familiar no laboral.

(34) Es el caso del art. 230 bis del Código civil italiano, tras la reforma operada por la Ley 151 de 19 de mayo de 1975 de reforma del Derecho de Familia, que delimita el ámbito subjetivo de los familiares que colaboran con el empresario individual, y regula sus derechos patrimoniales, así como los supuestos en que intervienen en la adopción de decisiones empresariales.

(35) Desde esta perspectiva, se ha clasificado la empresa familiar en empresa individual y social, y por su tamaño, la microempresa y la pequeña y mediana empresa, según el parámetro comunitario de clasificación que atiende al número de trabajadores, cifra de negocios y balance ge-

ni mucho menos la realidad económica de la empresa familiar. El precario umbral participativo familiar exigido por el art. 4.Ocho.Dos.b) LIP ya da una idea de ello. La reciente historia económica describe grandes empresas familiares que hoy presentan una dimensión multinacional, como SIEMENS, FORD, BOSCH, KRUPS (36) o, entre nosotros, INDITEX. El tamaño de la empresa familiar es irrelevante, e incluso pueden existir sociedades familiares cotizadas, porque no existe ningún impedimento para que la empresa familiar pueda financiarse apelando al mercado de capitales. Según el Grupo de Expertos de la Comisión Europea, «las empresas cotizadas se ajustarán a la definición de "empresa familiar" si la persona que creó o adquirió la empresa (capital social) o sus familiares o sus descendientes poseen más del 25% de los derechos de voto en razón de su participación en el capital social». Esta precisión comunitaria, que por primera vez vincula derecho de voto con titularidad del capital social, colisionaba con el art. 46 de la ya derogada LMV de 1988, que exigía para admitir a negociación acciones en una Bolsa de Valores que afectara a la totalidad de acciones y valores admitidos, por lo que esa prohibición impedía que la familia retuviera una parte del capital, lo que exigía registrar la participación familiar en una Sociedad o Agencia de Valores con instrucciones de no transmisión, por lo que sólo la parte restante del capital quedaba sujeto a negociación (*free float*). Ese óbice normativo desaparece con la Ley 47/2007, de 19 de diciembre, y no ha pasado al texto refundido de la vigente LMV de 2015. No son pocos los ejemplos de empresas familiares que cotizan en el IBEX-35, como FERROVIAL, SOL MELIÁ, ALMIRALL, o la número uno en capitalización bursátil del índice selectivo español, INDITEX.

No hay una limitación objetiva de tipos sociales para vestir jurídicamente la empresa familiar, ni tampoco su dimensión o su condición de cotizada impiden su calificación como tal. Otra cosa es el debate jurídico, en el que ahora no podemos ahondar, sobre la conveniencia de diseñar un tipo societario *ad hoc* para la empresa familiar, como se hiciera ya por ejemplo con la Sociedad Nueva Empresa o con la Sociedad Europea, y que pudiera servir de base para construir un futuro estatuto jurídico de la empresa familiar, que recogiera las interesantes recomendaciones comunitarias o del Informe de la Ponencia del Senado, o en fin, el conjunto de medidas administrativas, financieras, civiles y fiscales que se estimaran oportunas para fortalecer la empresa familiar.

4. EL CONCEPTO JURÍDICO-TRIBUTARIO DE EMPRESA FAMILIAR

El estatuto fiscal de la Empresa Familiar se construye sobre la base de los requisitos que establece el art. 4.Ocho LIP, cuya importancia no se agota, por tanto, en regular los

---

neral. Cerdá Albero, F., *La empresa familiar…, op. cit.*: 99 y ss. Véase también Checa González, C. (1999): "La empresa familiar en nuestro ordenamiento tributario (impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones e impuesto sobre la renta de las personas físicas)", en el colectivo *La fiscalidad de la empresa familiar*, AEDAF: 155 y ss. Según este autor, en modo alguno son identificables las nociones de empresa familiar y pequeña y mediana empresa, y la realidad palpable demuestra, de forma concluyente, que algunas de las grandes empresas del país son empresas familiares.

(36) De Aguiar, E. (1998): *Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones*, Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona, Barcelona.

concretos requisitos exigibles para disfrutar de la exención tributaria del Impuesto sobre el Patrimonio, sino que constituyen el presupuesto normativo genérico para aplicar todos los beneficios fiscales aplicables a la titularidad o a la adquisición *inter vivos* o *mortis causa* de la empresa familiar. En gran medida, ello es así por razones históricas, toda vez que el actual régimen de beneficios fiscales aparece como una evolución o extensión a las adquisiciones lucrativas de la primitiva exención en la imposición patrimonial. Pasamos a analizar a continuación el trípode normativo sobre el que se asienta el concepto jurídico-tributario de empresa familiar.

a) *Titularidad de una empresa que desarrolla una actividad económica*

El art. 4.Ocho.Dos.a) LIP identifica el primer requisito constitutivo de empresa familiar con «la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados», que, «sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario».

La generosa configuración de la titularidad empresarial, que cubre la plena y nuda propiedad o el usufructo vitalicio, o las sociedades cotizadas, abstracción hecha de su eventual forma societaria, es el precipitado normativo de una evolución progresiva, con amplitud de miras, del precepto legal. En primer lugar, a referencia expresa del usufructo vitalicio soslaya la censura doctrinal que provocó su inicial exclusión por el art. 4 del Real Decreto 2841/1994, cuya legalidad fue avalada por el Tribunal Supremo (37), pasando posteriormente al vigente art. 4.2 del Real Decreto 1704/1999. Esta exclusión injustificada del usufructo violentaba el espíritu y finalidad de un régimen fiscal, que no es inherente a la propiedad sino al ejercicio de una actividad económica mediante los elementos patrimoniales afectos, para lo que el usufructo constituye título jurídico perfectamente hábil (38). No tiene sentido que, en el marco de un impuesto que, en caso de desmembración del dominio propone la valoración separada entre nudo-propietario

(37) En las SSTS de 19 de junio y de 25 de junio de 1996, recaídas en sendos recursos contencioso-administrativos promovidos, respectivamente, por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona y por la CEOE, se sostiene que «respecto a la atribución del beneficio al nudo propietario en los casos de desmembración del dominio, el Reglamento no hace sino seguir la regla general del Derecho civil (recogida en otros ámbitos, como el mercantil) donde el nudo propietario sigue siendo dueño de la cosa con los derechos inherentes a tal cualidad, sin más obligación que la de respetar el derecho real de usufructo constituido sobre la cosa que le pertenece». Sin embargo, y respecto a la sibilina referencia al Derecho mercantil, debería puntualizarse que, si bien es cierto que tanto el art. 67 del Texto Refundido de Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/89, de 22 de diciembre, como el art. 36 de la Ley 2/95, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, a la sazón vigentes, atribuían en caso de desmembración del dominio de las acciones o participaciones, el ejercicio de los derechos de socio al nudo propietario, no es menos cierto que en ambos casos se trataba de una regla dispositiva susceptible de excepción estatutaria. Por lo demás, el propio art. 467 Cc autorizaría a establecer una regla en contrario al propio título constitutivo del usufructo.

(38) En este sentido, véase Cencerrado Millán, E. (1997): "Consideraciones críticas a las exenciones del patrimonio empresarial de la persona física y de las participaciones en determinadas entidades (comentario a la sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de junio de 1996, que confirma la validez de determinados preceptos del Real Decreto 2841/1994)", *Quincena Fiscal*, n.º 7: 44 y ss.

y usufructuario en función de su duración temporal o vitalicia para formar su base imponible, se inutilizara el título usufructuario a efectos de la exención tributaria (39). Ni tampoco, añadimos nosotros, que se desconozca la extraordinaria tipicidad social que tiene el usufructo vitalicio en nuestro Derecho sucesorio, con sus diferentes formas de delación en sus múltiples modalidades forales, como derecho legitimario del cónyuge supérstite, como el usufructo del tercio de mejora del Derecho común o el usufructo universal del viudo en el Derecho catalán, o como forma de ordenación de la sucesión testada (usufructo de fidelidad navarro), o, sencillamente, como forma de planificación sucesoria en vida del causante. No es extraño, pues, que la recepción formal de esta institución típicamente sucesoria se produjera primero en el ámbito del ISD, con la Ley 66/97, y sólo después, se extendiera al IP, por lo que la restricción reglamentaria de la exención, que todavía luce en el art. 4.2 del Real Decreto 1704/1999 (40), debe entenderse afectada por una nulidad sobrevenida por constituir una anómala excepción reglamentaria *contra legem*.

En segundo lugar, la norma hace abstracción de la forma societaria cuando se proyecta sobre la "entidad, sea o no societaria", término que se utiliza con reiteración a lo largo del precepto legal y del propio Real Decreto 1704/1999. Con todo, ese deliberado accidentalismo de la forma societaria, difícilmente puede arropar con la etiqueta de empresa familiar a determinadas entidades no societarias, como es el caso de las cooperativas, fundaciones o mutualidades. Lo que sí está claro es que daría cobertura tanto a sociedades personalistas como a sociedades capitalistas, porque la aparente restricción intelectual que supone aludir a la «la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad» [art. 4.Ocho.Dos.b) LIP], se despeja reglamentariamente en el art. 4.1 del RD 1704/1999, a cuyo tenor «se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad». También puede tratarse de una sociedad cotizada, entendiendo por tal, aquella sociedad anónima cuyos valores representados por acciones están admitidos a negociación en un mercado de valores.

Con esta amplitud conceptual, la titularidad, nuda o usufructuaria, debe recaer sobre entidad, societaria o no, que «no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario». El legislador sólo admite las sociedades operativas, deja fuera de su ámbito objetivo las que obtienen rentas pasivas, y nos proporciona una interpretación auténtica de qué debe entenderse por entidades gestoras de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, aclarando que:

> «Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

(39) Checa González, C.: "La empresa familiar en nuestro ordenamiento tributario…", *op. cit.*: 158 y ss.

(40) Este precepto reglamentario, formalmente vigente, sigue puntualizando que «en el caso de existencia de un derecho de usufructo de las participaciones en entidades, diferenciado de la nuda propiedad, sólo tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio el nudo propietario, siempre que concurran en el mismo todas las condiciones para que sea de aplicación la exención».

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o,

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas».

De los posibles criterios para excluir las rentas pasivas, la composición del activo o la afectación al desarrollo de actividades económicas, opta por la combinación disyuntiva de ambos criterios. Esta es una diferencia relevante con la definición del empresario familiar individual que, derivado de su inicial configuración como una exención de los "*útiles*" o "herramientas" de trabajo, opta por el exclusivo criterio de la afectación el art. 4.Ocho.Uno LIP cuando alude a los «los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional».

Para determinar el criterio de la afectación a una actividad económica, el art. 1 del Real Decreto 1704/1999 efectuaba una remisión a la normativa del IRPF, con una referencia expresa al doble requisito de persona con contrato laboral y a jornada completa y un local habilitado al efecto, que exigía el art. 25.2 de la ya derogada Ley 40/98 reguladora del IRPF para la actividad económica de compraventa o arrendamiento de inmuebles; requisito que, en la actualidad, debe entenderse sustituido por la exigencia tan solo de un empleado con contrato laboral a jornada completa por el vigente art. 27.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Con todo, el art. 4.Ocho.Dos.a) LIP eleva el rango normativo de esa inicial previsión reglamentaria. Por tanto, debemos traer a colación la normativa del IRPF, tanto en lo que se refiere a la definición de actividad económica, como a la determinación de activos afectos a esa actividad económica. El art. 27.1 LIRPF considera rendimientos íntegros de actividades económicas «aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Tras la reforma operada, ya no se exige la existencia de un local *ad hoc* para desarrollar la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, que alguna jurisprudencia contenciosa ya había relativizado (41), y hoy basta con el requisito de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, para considerar que no estamos ante una renta del capital inmobiliario, sino ante un rendimiento de actividad económica. Por lo demás, hay una innegable tendencia a relativizar estos requisitos formales −a la sazón local y empleado−, en beneficio de una concepción más sustantiva de la actividad económica, de la que fue un claro exponente la STS de 28 de octubre de 2010 (rec. de casación para la unificación de doctrina 218/2006), que estableció como doctrina legal unificada que «reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a

(41) Como la STSJ de Murcia de 18 de febrero de 2016 (JUR 216, 54188), que sostuvo que los requisitos de empleado y local constituían meros indicios de actividad económica, que podría acreditarse por otros medios probatorios, como en el caso de autos, en el que la entidad demostró que desarrolló una actividad de adquisición de fincas urbanas para su ulterior explotación en régimen de arrendamiento de viviendas, previa su demolición y adecuación. En sentido inverso, la STSJ de Madrid de 17 de julio de 2015 (JUR 2015, 204469), entendió que la carencia del requisito de un local "exclusivamente" dedicado a desarrollar la gestión empresarial no podía entenderse combatida con la afirmación de que la actividad se desarrollaba en la vivienda del causante.

ello afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar la actividad de beneficio». E invocando esta doctrina legal unificada, la reciente STS 1108/2020, de 23 de julio, con relación al régimen especial de arrendamiento de inmuebles del TR LIS de 2004, concluye que «no puede entenderse que la actividad empresarial solamente se cumple cuando la entidad tiene una persona empleada y un local afecto a la actividad».

En cuanto, al criterio de la afectación a la actividad económica, habrá que estar al art. 29 LIRPF. Por el contrario, no parece aplicable al estatuto fiscal de la empresa familiar, el plazo de afectación del art. 28.3 LIRPF que, en relación la afectación o desafectación de activos a una actividad empresarial, excluye por esta circunstancia la existencia de ganancia o pérdida patrimonial, y aclara que «se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta». A nuestro modo de ver, el plazo mínimo de tres años de afectación, a efectos de IRPF, no es trasladable al ámbito del IP o del ISD (42), y no tanto por el juego propio del principio de estanqueidad tributaria supuesta la remisión genérica a la normativa del IRPF, sino por la propia finalidad del régimen fiscal familiar, o siquiera porque una eventual adquisición lucrativa *inter vivos* o *mortis causa* también rompería ese período de afectación, y sin embargo no existiría ganancia patrimonial sujeta [art. 33.3 b) y c) LIRPF]. En definitiva, y con relación al beneficio fiscal aplicable a las adquisiciones lucrativas, el requisito relevante es el del período de permanencia de la adquisición, que viene a desplazar el período de afectación exigido a los solos efectos de la imposición personal sobre la renta.

Otra cosa es el eventual solapamiento entre la persona empleada en una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles, y el requisito de ejercicio de funciones directivas retribuidas que exige el estatuto fiscal de empresa familiar, y que la STS de 13 de noviembre de 2008 admite en línea de principio, si bien con las limitaciones dogmáticas que, en lo que atañe al contrato laboral, supone la llamada "teoría del vínculo" sobre la que volveremos más adelante. Es más, la propia DGT, en sus contestaciones a consultas tributarias de 27 de mayo y 16 de diciembre de 2009, exigen que el empleado tenga la suficiente cualificación profesional y dedicación suficiente para desarrollar la gestión empresarial (43). Y, según la STSJ de Cataluña de 28 de junio de 2012 (JT, 2012, 937), no constituye un óbice legal para ello que cotice en régimen de autónomos.

(42) En el mismo sentido, y con cita de la contestación a consulta tributaria de la DGT de 27 de septiembre de 2011, que denegó en una adquisición lucrativa de una empresa dedicada al arrendamiento de inmuebles, que además del doble requisito de local y empleado fuera exigible una afectación por tres años, véase Calvo Vergez, J. (2017): *La fiscalidad de la adquisición a título lucrativo de la empresa familiar*, Thompson Reuters Aranzadi, Pamplona: 60.

(43) En base a esta consulta tributaria, alguna doctrina exige la prestación de servicios relacionados con la actividad de arrendamiento propiamente dicha, y distintos de la limpieza, el mantenimiento o vigilancia de los inmuebles arrendados. Véase Calvo Vergez, J.: *La fiscalidad …*, *op. cit.*: 66 y ss.

Esta definición auténtica de actividad económica y de afectación que venimos manejando, es plenamente aplicable al empresario familiar individual, y también a las sociedades mercantiles familiares, no sólo por la remisión expresa del art. 4.Ocho.Dos LIP, sino también porque ese emplazamiento directo se hace a la más acabada normativa en la materia. Sin embargo, entendemos que, aun cuando no nos conduce a ninguna solución diferente, el concepto de actividad económica de las sociedades mercantiles hay que extraerlo del art. 5 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), inexistente cuando se produjo aquella remisión normativa.

Por último, es muy relevante la exclusión del cómputo del 50% del activo no afecto, de las sociedades que detentan el 5% como mínimo de los derechos de voto en otras entidades no patrimoniales, «se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación», que abre las puertas a las llamadas sociedades *holding*, o sociedades de cartera, y que son relativamente frecuentes en la estructura corporativa familiar (44). En efecto, y desde un punto de vista económico, una estructura plurisocietaria familiar, carente de una sociedad cabecera unificadora de todo el grupo familiar, plantea problemas en términos de eficiente asignación de los activos empresariales a las distintas entidades, confunde las actividades empresariales con las de mera administración, carece de la posibilidad de consolidar cuentas y, por ende, de mostrar a terceros el potencial real del negocio dificultando el acceso a financiación externa o, en fin, imposibilita las sinergias de unos servicios comunes de carácter administrativo, financiero o de otra naturaleza. Desde un punto de vista de vista estrictamente tributario, el interés reside en mitigar el coste fiscal de la distribución de dividendo en sede de persona física, remansando el beneficio en la sociedad matriz para que pueda canalizarlo a inversiones o financiación de otras entidades del grupo, por lo que elimina la doble imposición interna o la retención de dividendos, o de plusvalías por transmisión de participaciones. Sin olvidar el deficiente aprovechamiento de bases imponibles negativas, los riesgos de ajustes fiscales por operaciones vinculadas, o las reversiones fiscales de cartera del Real Decreto-ley 3/2016, de 3 de diciembre, que pueden mitigarse con la inclusión en un perímetro de consolidación fiscal. A ello habría que añadir, ahora también, las mayores facilidades que presenta el cumplimiento de los requisitos para gozar de los beneficios fiscales de la empresa familiar, facilitando el cumplimiento de los requisitos de funciones de dirección e, incluso, flexibilizando el umbral participativo mediante el sencillo expediente de encadenar varias *holding* (*v.gr*. tres socios que aportan a una *holding* de nueva creación su respectivo 4% en la *subholding*, pasando a ostentar cada uno de ellas un 33% en la nueva entidad) (45).

---

(44) La posibilidad de la *holding* familiar, como sociedad de cartera que canaliza inversiones financieras, y como tal, desarrolla una actividad económica que puede beneficiarse del régimen fiscal de empresa familiar, fue reconocida históricamente por las resolución de la DGT de 13 de febrero de 1998 (n.º 1194/98), y confirmada por la de 10 de enero de 2001 (n.º 772001), en contestación a sendas consultas tributarias.

(45) Desde el punto de vista estrictamente mercantil, la *holding* familiar también es una estructura corporativa eficiente: i) compartimentar riesgos; ii) alcanzar pactos empresariales con terceros; iii) dar autonomía a los distintos negocios; iv) aumentar el equipo directivo; v) diversificación del negocio mediante la reinversión del excedente financiero; vi) centralización de funciones de asesoramiento, financiación, marketing y otras. Véase, Vicent Chuliá, F.: "Organización jurídica de la Sociedad Familiar" …, *op. cit*.: .263.

Otra relevante excepción a la regla de cómputo viene establecida por la llamada patrimonialidad sobrevenida. Se trata de un fenómeno recurrente en el ciclo vital de una sociedad operativa que desarrolla una actividad económica, y se produce cuando, en el devenir de sus negocios, obtiene beneficios que no distribuye, engordando su tesorería o reinvirtiéndose en activos financieros, de tal suerte que puede llegar un momento en que sus valores mobiliarios excedan en más del 50% de su activo, generándose una situación de sobrevenida patrimonialidad. Esta situación, aparentemente patológica pero que, en realidad, se producía al remansar el beneficio derivado de la buena marcha de los negocios, había suscitado una amplia conflictividad jurídica, que fue finalmente acotada por el legislador con la regla del art. 4.Ocho.Dos.a) 2ª LIP. En definitiva, se trata de excluir del cómputo de los activos afectos a aquellos activos líquidos, proceden directamente de la actividad económica desarrollada, y que, con buen criterio, el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de abril de 2014 (rec. núm. 6437/2011), calificaba como activos empresariales por subrogación (46). Y la reciente consulta vinculante de 13 de enero de 2020 (V0037/20), ratificando una inusual interpretación finalista, que ya había inaugurado la consulta V4583/16, asimila a los dividendos percibidos, las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones.

b) *Porcentaje de participación*

El art. 4.Ocho.Dos.b) LIP exige que «la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción». La referencia al cónyuge debe entenderse hecha también a la pareja estable, en los términos ya expuestos más arriba, sin que ello suponga una forzada extensión analógica de una exención tributaria prohibida por el art. 14 LGT, y con la base de la equiparación jurídica que establecen las diversas legislaciones autonómicas, aunque como ya advertimos en su momento, ello puede plantear algún problema competencial de compatibilidad con el art. 47 de la Ley 22/2009, cuando menos, en relación a la normativa autonómica que incida en la concreta exención tributaria en el IP. Y, en cuanto al vínculo matrimonial, la relación conyugal es indiferente del sexo de los contrayentes en los términos del vigente art. 44 Cc, en redacción dada por la Ley 13/2015, avalada por la STC 198/2012, de 6 de noviembre. En cualquier caso, el parentesco por afinidad exige la subsistencia del vínculo conyugal y desaparece con el divorcio vincular o con la muerte o declaración de fallecimiento (47). En este momento crucial, no sólo se produce

(46) Según el Alto Tribunal, «esta Sala mantiene la argumentación de la Sala de instancia porque, en definitiva, lo que pretende la recurrente no tiene amparo en ninguna norma legal; de hecho, la recurrente no nos dice en qué norma jurídica apoya su argumentación, por eso, en definitiva, los beneficios no distribuidos deben ser considerados parte del activo de la sociedad. Y además, si se trata de beneficios de la actividad empresarial con mayor razón deben ser considerados no solamente como activos, sino en principio, por subrogación, como activos empresariales, que han producido los beneficios en los que se plasman».

(47) El art. 85 Cc dispone que el matrimonio se disuelve, cualquiera que sea la forma y el tiempo de su celebración, por la muerte o declaración de fallecimiento y por el divorcio. En resolución a consulta tributaria, la Resolución de la DGT de 5 de julio de 2001 tiene establecido que «la afinidad es el parentesco que surge con los consanguíneos del consorte y ello, por definición, exige la subsis-

la expulsión del perímetro familiar, sino también la liquidación del régimen económico conyugal, que en régimen común o ganancial supone la adjudicación de participaciones al cónyuge divorciado o viudo, lo que puede conllevar la pérdida sobrevenida del porcentaje conjunto de participación.

Por lo demás, el perímetro familiar para el cómputo conjunto, abarca la línea recta ascendente y descendente, –entendemos que sin limitación de grado–, y la colateral hasta el segundo grado, englobando, en cualquier caso, el parentesco por consanguinidad, por afinidad (parientes *in law*, como cuñados, suegros, yernos o nueras) y por adopción. Obviamente, la filiación puede ser natural o adoptiva, y ésta última, en los términos de la precitada STC 198/2012, abre las puertas al parentesco homoparental. De la misma forma, también deben incluirse en el perímetro familiar el parentesco monoparental, establecido con uno de los progenitores o adoptantes y sus descendientes naturales o adoptivos.

El legislador fiscal es más generoso que el Grupo de Expertos de la Comisión Europea en la determinación del perímetro familiar, y lo dilata hasta los colaterales de segundo grado por consanguineidad o afinidad (48), frente a la restricción europea a la línea recta. Pero a diferencia de la recomendación europea, no sigue el criterio mercantilista del control político de la sociedad a través de los derechos de voto, y lo sustituye por la exigencia de un porcentaje de participación en el capital, para las sociedades capitalistas,

---

tencia de esa persona que sirve de nexo o enlace para establecer el parentesco y cuya desaparición (sea física, en caso de muerte; sea jurídica, en caso de divorcio) implica la inmediata desaparición jurídica del parentesco». Véase sobre este extremo Calaf Aixalà, X. (2004): "La tributación de las empresas familiares", dentro del colectivo *El buen gobierno de las empresas familiares*, Thomson Aranzadi, Elcano (Navarra): 232. A nuestro modo de ver, y aun a riesgo de incurrir en una aparente interpretación *contra legem*, parece excesivamente riguroso borrar el parentesco por afinidad por la muerte o declaración de fallecimiento, máxime cuando el estatuto fiscal del empresa familiar es la base jurídica para la reducción del 95% de empresa familiar del art. 20.1.c) LISD, aplicable a la adquisición lucrativa *mortis causa*, y en la que el propio cónyuge puede resultar beneficiario, y que sólo podría soslayarse recurriendo al brocardo tomista según el cual *momentum mortis vitae tributur*. Repárese que con la muerte subsiste la comunidad afectiva del cónyuge supérstite con la familia política, que justificaría la continuidad del parentesco por afinidad *post mortem*, salvo que aquél contraiga nuevo matrimonio o inicie una nueva relación de pareja estable.

(48) Nótese que el perímetro delimitado en este impuesto personalista, que puede llegar hasta los cuñados, contrasta con el criterio seguido por un impuesto eminentemente familiar como es el impuesto sobre sucesiones, que a efectos de la reducción del 95% [art. 20.2 c) LISD] no considera otros afines que el cónyuge, y posterga a los cuñados a las reducciones familiares del Grupo III [art. 20.2 a) LISD]. Con todo, es una generosidad relativa, porque la línea colateral consanguínea de segundo grado alcanza sólo a los hermanos, pero no cubre siquiera a los sobrinos. Piénsese en una sociedad familiar de segunda generación, en la que tres hermanos poseen el 4% del capital social, y un cuarto hermano detenta un porcentaje de participación más elevado del 12%. Si éste último fallece, y heredan sus hijos, sobrinos de los hermanos del premuerto, todo el grupo familiar pierde el porcentaje de participación del 20%. Ejemplo propuesto por Calaf Aixalà, X.: "La tributación…," *op. cit*.: 233. Esta situación indeseable, que no puede solventarse sindicando las participaciones o desgajando derechos de voto para concentrarlos en las participaciones incluidas dentro del perímetro familiar, pone de relieve la extraordinaria fragilidad del estatuto fiscal de la empresa familiar, y singularmente, en ese momento crítico de su ciclo vital que es el relevo generacional.

o en el patrimonio social para las sociedades personalistas o entidades no societarias (art. 4.1 Real Decreto 1704/1999). Tampoco sigue el criterio mercantilista del Grupo de Expertos de la Comisión Europea, que admite tanto la participación directa como la indirecta a través de otras sociedades. En rigor, el art. 4.Ocho.Dos.b) LIP no aclara este extremo, ni presupone en modo alguno que esa participación deba ser directa forzosamente, pero el silencio legislador ha sido colmado por el art. 4.1 del Real Decreto 1704/1999, que condiciona la exención a que la participación «corresponda directamente al sujeto pasivo». La aparente falta de cobertura legal del precepto reglamentario, fue definitivamente rechazada por las sentencias del Tribunal Supremo de 19 y 26 de junio de 1996, en las que consideró que legalmente se exigía que la participación fuera directa, por lo que reglamentariamente también podía establecerse así (49). Aunque discrepamos de este razonamiento del Alto Tribunal, también aplicado por las consultas de la DGT (resolución de 5 de julio de 2000, nº 1369/2000), sí entendemos que, probablemente, sea la solución más acorde con un impuesto que grava el patrimonio neto de la persona física, por lo que las participaciones indirectas detentadas a través de terceras entidades, y según las reglas de titularidad jurídica del tributo (art. 7 LIP), nunca le serían imputables al titular de la participación o demás miembros del grupo familiar predeterminado. Otra cosa es que, de *lege ferenda*, desde el siempre deseable alineamiento doméstico con ese estándar europeo de empresa familiar, sea encomiable una reforma legislativa en ese sentido.

El umbral participativo mínimo, y su progresiva contracción hasta el 5% individual o el 20% del conjunto familiar perimetrado (50), obedecen al deliberado propósito de abarcar una amplia tipología de empresa familiar, desde la microempresa a la sociedad cotizada, pasando por la pequeña y mediana empresa. El porcentaje del 5% constituye una participación significativa en la LIS para otras exenciones tributarias, como por ejemplo, para la no integración en base de dividendos y plusvalías de fuente interna y externa [art. 21.1 a) LIS]. Sin embargo, es un porcentaje insignificante para sostener el control de una microempresa, y puede ser escasamente significativo, o muy relativamente relevante, para

(49) Según el Alto Tribunal, el apartado octavo uno que introdujo en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio la Ley 22/93 comienza concretando la exención en torno «a los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo; de donde resulta que la exigencia reglamentaria que aquí se impugna está plenamente contenida en la Ley». Clemente Checa ha calificado esta doctrina de "desacertada y errónea", y sostiene, desde una interpretación finalista y teleológica, que la traslación a la exención de participación en entidades (apartado Dos del art. 4.Ocho LIP) de la exigencia de que la actividad empresarial se desarrolle de forma habitual, personal y directa, que se exige para la exención de la persona física (apartado Uno del art. 4.Ocho LIP), es el requisito de que el sujeto pasivo desarrolle funciones directivas en la entidad. El planteamiento del Tribunal Supremo sería confuso, y la excepción reglamentaria carece de cobertura legal, por lo que debería admitirse tanto la participación directa como la indirecta. Checa González, C.: "La empresa familiar en nuestro ordenamiento tributario…", *op. cit*.: 162.

(50) Inicialmente sólo se contemplaba la participación individual, y se colocaba el umbral participativo mínimo en más del 20%, que la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, redujo al 15%. Con la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, se introduce la participación conjunta del 20% dentro del grupo familiar definido que se ha mantenido invariable.

una PYME en función tamaño y del grado de fragmentación que presente el capital social. Por el contrario, constituye un porcentaje muy significativo, que fácilmente puede otorgar el control, en una sociedad cotizada en la que el capital social está pulverizado en pequeños paquetes accionariales, detentados por una miríada de pequeños inversores que, sometidos a la presión especulativa del mercado, adquieren y transmiten constantemente sus títulos, para conjurar la amenaza, siempre latente, de la volatilidad de la renta variable.

Un último problema de cómputo, individual o familiar, se produce por la existencia de autocartera. La autocartera puede constituir una realidad relativamente frecuente en una sociedad familiar. No es infrecuente que los protocolos familiares o los pactos para sociales complementarios, e incluso los propios estatutos sociales, establezcan pactos limitativos a la libre transmisibilidad de las acciones o participaciones para garantizar el control familiar de la sociedad, que suelen vehicularse mediante el otorgamiento de un derecho de adquisición preferente a los socios familiares o, en su defecto, a favor de la propia sociedad, generándose así situaciones de autocartera. Esta es una de las situaciones excepcionales que habilitan la adquisición derivativa de participaciones sociales en la sociedad limitada [art. 140.1 d) LSC] que, como tipo societario que en algunos aspectos hibrida la sociedad capitalista con la personalista, dispone *per se* de un régimen legal supletorio de restricciones a su transmisibilidad que confirma su carácter cerrado. Pero la autocartera puede presentar una tipología diversa, como la adquisición a título gratuito, la reducción de capital, u otras, y es concebida por el legislador como una situación patológica de carácter temporal, que constriñe a la sociedad limitada o anónima a proceder a su amortización o enajenación en el plazo de tres años (art. 141.1 y 144.1 LSC). En cuanto al régimen jurídico aplicable a los derechos de los socios, la situación temporal de autocartera determina la suspensión de los derechos del socio, mientras las participaciones propias pertenezcan a la sociedad limitada adquirente (art. 142.1 LSC), y la suspensión del derecho de voto y la equidistribución de los derechos económicos, salvo el de asignación gratuita, entre las demás acciones en la sociedad anónima (art. 148 a LSC).

La suspensión de los derechos sociales inherentes a las acciones o participaciones sociales poseídas en autocartera, las coloca en una suerte de estado letárgico que, a los efectos que ahora nos interesan, nos obliga a preguntarnos qué efecto jurídico deben tener en el cómputo del umbral participativo individual o familiar. Según la mejor doctrina, la autocartera no computa en el capital social a los efectos de cálculo del umbral participativo mínimo del 5% o del 20% familiar. Desde un punto de vista económico, la autocartera supone una minoración del "capital vivo" que, según la normativa contable, determina una reducción de fondos propios, una contracción del patrimonio contable entregado a los socios transmitentes que minora el patrimonio de la sociedad (Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 1996). Por ende, la lógica contable conduciría a considerar que el porcentaje de participación debe calcularse exclusivamente sobre el capital vivo (51). Y a la misma conclusión llegaríamos desde una perspectiva jurídico-mercantil,

(51) Pérez-Fadón: *La empresa familiar…*, *op. cit.*: 87 y ss. En el mismo sentido, y combinando la argumentación jurídica y la contable, véase también Domínguez Rodicio, J. R. (1997): "La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de la participación en ciertas entidades y la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones derivada de la misma, tras la modificación llevada a cabo por la Ley 13/1996", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, n.º 2: 545.

supuesto el estado suspensivo de los derechos económicos y políticos de las acciones o participaciones en autocartera.

Por el contrario, entendemos que sí computan, tanto a efectos de determinación del capital social a considerar como de cálculo del umbral de participación, las acciones o participaciones sin voto. En tanto que el estatuto fiscal de la empresa familiar no esté alineado con el estándar europeo que pivota sobre los derechos de voto y no sobre el capital social, y sin perjuicio de la posición crítica sobre este extremo que ya hemos expuesto más arriba, la ablación del derecho de voto es irrelevante a efectos de participación en el capital social, único criterio que sigue el art. 4.Ocho.Dos.b) LIP.

c) *Ejercicio de funciones directivas*

En sintonía con la recomendación del Grupo de Expertos de la Comisión Europea, que requiere que «al menos un miembro de la familia o la parentela» asuma la «dirección o administración de la empresa», la norma tributaria exige un tercer requisito cumulativo para acceder al estatuto fiscal de la empresa familiar, y es que el sujeto pasivo del IP ejerza funciones directivas en la empresa. Nuestro legislador fiscal va más allá, y exige que esa función directiva constituya el *modus vivendi* del empresario, requiriendo que constituya su principal fuente de renta para el empresario individual, o que el cargo directivo sea retribuido, y esa retribución represente más del 50% de sus rendimientos del trabajo personal o de actividades económicas para el empresario social.

Para el empresario individual, el art. 4.Ocho.Uno LIP exige, efectivamente, que desarrolle su actividad empresarial y profesional «forma habitual, personal y directa», y que ésta «constituya su principal fuente de renta». Su desarrollo reglamentario se incorpora al art. 3.1 párrafo segundo del Real Decreto 1704/1999, que llega a una solución similar, aunque no idéntica, a la establecida para la para la participación en entidades, al disponer que «se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate». Y el art. 3.2 del precitado Real Decreto 104/1999, prevé que cuando se ejerzan varias actividades económicas de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las distintas actividades, aclarando que la principal fuente de renta vendrá determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas. Por el contrario, tanto el art. 4.Ocho.Uno LIP como el art. 3.1 párrafo segundo del Real Decreto 1704/1999, excluyen del cómputo para determinar la principal fuente de renta, la retribución que eventualmente pueda percibir el mismo sujeto pasivo que traigan causa de participación en entidades a que se refiere el apartado Dos del art. 4.Ocho LIP. La amplitud del término incluye, no sólo la remuneración derivada del ejercicio de funciones directivas retribuidas, sino cualquier otra que derive de la participación en entidades, tales como dividendos, devoluciones de aportaciones o de primas de emisión.

A nuestro juicio, la traslación de dedicación habitual, personal y directa del empresario individual, que se contemplaba en la originaria exención tributaria de la LIP, al ámbito de la participación en entidades, societarias o no, es la exigencia de que el sujeto pasivo exento ejerza funciones directivas en la empresa familiar, de carácter retribuido,

y siempre que esa retribución represente «más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal» [art. 4 Ocho Dos c) LIP] La cesta de rentas ponderables para determinar el peso relativo de la remuneración percibida es, en este caso, más amplia que la del empresario familiar individual, porque incluye la amplia tipología de las rentas del trabajo personal, tal y como las define el art. 17 LIRPF, lo que, obviamente, torna este requisito en más riguroso, máxime si tenemos en cuenta que no se referencia aquí a la base imponible, sino a las rentas indicadas. Por el contrario, y en clara sintonía con lo establecido para el empresario individual, no computarán los rendimientos de actividad empresarial que darían, en su caso, derecho a la exención del art. 4.Ocho.Uno LIP.

El art. 4.Ocho.Dos LIP exige que se ejerzan «efectivamente funciones de dirección en la entidad». No dice en qué deben consistir, sólo que deben ser efectivas. El art. 5.1 d) del Real Decreto 1704/1999 aclara que se considerarán funciones de dirección, que habrán de acreditarse con el correspondiente nombramiento, los cargos de «Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa». Se trata de una enumeración aclaratoria, pero no exhaustiva, sino formulada *ad exemplum* (52), que no excluye otros cargos o funciones directivas, como por ejemplo la del apoderado investido de un poder fehaciente más o menos amplio, que le confiera una genérica o específica función directiva. Por tanto, tampoco es una enumeración formalista, en la medida en que el cargo no presupone el ejercicio de una función directiva, como ocurre con el presidente o los consejeros no ejecutivos que, sin embargo, pueden ser retribuidos (53). Lo importante no es el cargo, sino que su desempeño «implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa». Con todo, pueden existir casos fronterizos en que es difícil determinar, de forma apriorística, si se ejercen o no funciones directivas, como en el ejemplo citado del Presidente o los consejeros no ejecutivos. Aun en este caso, es indudable que el consejo de administración define la política general o adopta las grandes líneas estratégicas de la empresa, defiriendo al director general o a los directores de departamento su ejecución en el día a día. Pues bien, parece que la norma alude a esta última como la efectiva función directiva que abre el acceso al estatuto fiscal privilegiado de la empresa familiar.

En caso de participación por un grupo familiar que, en su conjunto, ostente el 20% del capital o patrimonio de la entidad, el art. 4.Ocho.Dos.c) de la LIP puntualiza «que las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse

(52) En el mismo sentido, *vide* Calaf Aixalà, X.: "La tributación de las empresas familiares", *op. cit.*: 234. Según este autor, no se trata de una lista cerrada, pero la intervención en la dirección deberá poderse probar mediante elementos externos, tales como la retribución percibida, la regulación estatutaria, actas y certificados, asistencia continuada a las deliberaciones en consejo de administración, dejando constancia de las intervenciones vertidas y de las propuestas y acuerdos adoptados.

(53) En respuesta a una consulta tributaria, la resolución de la DGT de 1 de septiembre de 1998 (n.º 1471/1998), tiene establecido que un consejero que no desempeña ninguna función ejecutiva o de dirección de la sociedad, pese a integrarse formalmente en el consejo de administración, no cumple con el requisito y no puede disfrutar de la exención en el IP.

al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención». Esta regla acoge lo que en la práctica fiscal se conoce como la "teoría del compás", en cuya virtud la persona que ejerce una función directiva retribuida deviene el punto de referencia que nos permite trazar el perímetro familiar afectado. En un plano geométrico hipotético, sería el punto sobre el que se apoyaría un compás que dibujar el círculo familiar que accedería a los beneficios fiscales de la empresa familiar.

Cualquiera que sea la política retributiva de la empresa, conviene no olvidar que sólo será deducible en el Impuesto sobre Sociedades la retribución del administrador si el cargo es gratuito, o no se especifican las bases de una eventual retribución en los estatutos sociales, lo que tiene una enorme relevancia supuesta la adopción por la jurisprudencia civil y social de la llamada "teoría del vínculo" (54). Ahora bien, la no deducibilidad de la retribución del administrador, no prejuzga, –ni impide en absoluto–, que pueda tenerse por cumplido el requisito del art. 4.Ocho.Dos c) LIP, si se cumplen los parámetros cuantitativos de este precepto legal. La STSJ de Galicia de 11 de noviembre de 2011 (JUR 2011, 52084) reconoció la aplicación de la reducción del art. 20.2 c) LISD a un administrador retribuido por su sociedad, aun cuando los estatutos sociales configuraban el cargo como gratuito, por no ser éste un requisito para la aplicación de la citada reducción en base imponible. Y la propia DGT, en resolución a consulta tributaria evacuada el 13 de marzo de 2013, parece seguir el mismo criterio con relación a un administrador gratuito, aunque en aquel caso no estaba claro si percibía retribuciones de la sociedad, porque lo realmente relevante no es el carácter gratuito o no del cargo, sino que la remuneración exceda del 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales o por trabajo personal.

5. RECAPITULACIÓN: UNA PROPUESTA DE DEFINICIÓN LEGAL DESDE LA "SUSTANTIVACIÓN" DE LA LEY TRIBUTARIA

Al legislador positivo no le corresponde invadir el terreno de la doctrina, creando categorías jurídicas dogmáticas o definiciones legales, sino regular la realidad social en toda su rica complejidad, así como las relaciones jurídicas que de ella dimanan, y en la que intervienen las diversas instituciones jurídicas decantadas por la doctrina científica. Y ello es especialmente cierto para el Derecho tributario, un segmento del ordenamiento jurídico de carácter adjetivo, que opera sobre una preexistente realidad económica y

(54) Como recordaba recientemente la Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020, tanto la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de diciembre de 2007 (rec. 1652/2006), como la Sala de lo Civil del Alto Tribunal en su sentencia de 18 de junio de 2013, tienen establecida la teoría del vínculo, en cuya virtud la gestión o administración, o la alta dirección, prestadas en el marco de relaciones laborales, quedan subsumidas por la relación mercantil. Y ello es extensible, según la STS de 26 de febrero de 2018, tanto a consejeros sin funciones ejecutivas como a aquellos que las ejercen efectivamente. Por tanto, y teniendo en cuenta que el cargo de administrador es naturalmente gratuito, salvo especificación estatutaria en contrario (art. 217 LSC), si no media esta previsión estatutaria *ad hoc,* determinado con sujeción a ese precepto legal las bases objetivas de esa retribución, no será deducible en el IS.

jurídica, regulada por la respectiva legislación sustantiva sectorial, de la que extrae sus consecuencias fiscales. Colorea hechos, actos o negocios jurídicos, regulados por la legislación sustantiva, con su adjetivo efecto tributario, en la medida en aquellos son reveladores de una capacidad económica que pone de manifiesto el sujeto pasivo. Esa, y no otra, es la limitada función que palpita en la configuración normativa del aspecto material del hecho imponible en el art. 20.1 LGT, y el juego propio del principio de calificación jurídica del art. 13 LGT que opera sobre el mismo (55).

La Ley General Tributaria orienta su función codificadora a establecer una teoría del tributo para ordenar el complejo sistema tributario, y a definir sus propias categorías jurídicas dogmáticas que, a modo de instrumental jurídico básico, desplegará el entero sistema fiscal. Pero, nuestro Derecho Tributario va más allá de esa innegable función didascálica de su Código Tributario básico, y en no pocas ocasiones, son las propias leyes fiscales sectoriales las que penetran en ámbitos jurídicos que no le son propios, para definir conceptos, instituciones o relaciones jurídicas, ya delimitadas por leyes sustantivas, so pretexto de disciplinar sus efectos fiscales. Esta irresistible inercia sustantiva es la que refleja el art. 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), al definir los rendimientos del trabajo personal, yuxtaponiéndose, –o mejor aún, sobreponiéndose–, a normas laborales o jurídico-administrativas, o el art. 76 LIS al definir las reestructuraciones empresariales que pueden beneficiarse del régimen de neutralidad fiscal y diferimiento, ya definidas y tipificadas mercantilmente por la Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Y nuestra Ley General Tributaria es consciente de esa irresistible *vis atractiva* material del legislador fiscal, cuando en su art. 12.2, como específico criterio hermenéutico, emplaza a la interpretación "técnica, jurídica o usual" de los términos empleados por las normas fiscales "en tanto no se definan por la normativa tributaria".

(55) La función constitutiva e identificativa del hecho imponible, al seleccionar un segmento de la realidad económica o jurídica objeto de gravamen, se desprende del art. 20.1 LGT, a cuyo tenor «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal». La teoría del tributo, desde Sainz De Bujanda, padre y fundador de esta disciplina jurídica, desagrega el hecho imponible en un elemento subjetivo y un elemento objetivo, en el que, a su vez, se distingue un aspecto material, temporal y espacial. El aspecto objetivo material del hecho imponible alude a los hechos, actos o negocios gravados, y puede rastrearse en el art. 13 LGT, en cuya virtud «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez». En sentido técnico-jurídico, la calificación jurídica se incardina en la labor hermenéutica o, más precisamente, constituye un *prius* lógico del proceso exegético de la norma en sentido estricto, que supone reducir los hechos enjuiciados a categorías jurídicas típicas reguladas por el Derecho sustantivo. La sumisión al principio de calificación jurídica impide al legislador tributario inventar o regular nuevas categorías jurídicas, o suplantar, en este cometido, a la norma civil o mercantil. Calificar es caracterizar jurídicamente una realidad fáctica, dotarle de una coloración jurídica sustantiva, subsumirla en una tipicidad negocial predeterminada, cualquiera que sea la forma o denominación empleadas.

Pues bien, algo muy similar ocurre con la definición de empresa familiar, y es el legislador fiscal el que se anticipa al legislador mercantil, sustantivando una noción precisa de empresa familiar. En definitiva, la empresa familiar es lo que la ley fiscal define como tal. *Ergo*, para construir ese concepto de empresa familiar habrá que combinar los tres requisitos sustantivos exigidos por el art. 4.Ocho.Dos LIP, sin olvidar que puede tratarse también de una empresa individual. Y, como quiera que el primer requisito se refiere a una actividad constitutiva de empresa, y que la empresa familiar se focaliza en lo que la doctrina mercantilista clásica calificaba como la dimensión subjetiva y dinámica de la empresa (el ejercicio por el empresario de una actividad económica), habrá que estar a la interpretación auténtica de actividad económica que proporciona la propia ley fiscal, tanto para personas físicas como jurídicas, pero incluyendo no sólo la sociedad operativa sino también la muy común *holding* familiar.

Con estos parámetros, podemos abordar la definición legal sustantiva, desde una perspectiva descriptivo-funcional, de la empresa familiar. En este sentido, "son empresas familiares todas las sociedades y empresas individuales que desarrollen actividades económicas que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, o de administrar y gestionar las participación en entidades que desarrollan estas actividades, y que, en cualquier caso, pertenezcan a un grupo familiar predeterminado en los porcentajes legalmente previstos, y en las que, al menos uno de sus miembros, asume la dirección y gestión efectiva de la empresa percibiendo una retribución significativa por ello".

Esta noción descriptiva se ajusta al patrón fiscal del art. 4.Ocho.Dos LIP, y a los criterios adoptados por el Grupo de Expertos de la Comisión Europea para la elaboración de un concepto de empresa familiar, con la sola salvedad del criterio del control político que se sacrifica al criterio fiscalista de participación en el capital, pero que, *de lege lata*, y sin perjuicio de su futura depuración técnica, es el que nos permite construir, no sólo su régimen fiscal, sino también un futuro estatuto jurídico de la Empresa familiar desde un imprescindible enfoque global de su problemática jurídica y económica.

BIBLIOGRAFÍA

Calaf Aixalà, X. (2004): "La tributación de las empresas familiares", dentro del colectivo *El buen gobierno de las empresas familiares,* Thompson Aranzadi, Elcano (Navarra): 232.

Calvo Vergez, J. (2017): *La fiscalidad de la adquisición a título lucrativo de la empresa familiar,* Thompson Reuters Aranzadi, Pamplona: 60.

Cayón Galiardo, A. (2000): "La empresa familiar como objeto de protección en nuestro Derecho", dentro del colectivo *La Fiscalidad de la Empresa Familiar*, AEDAF, Madrid.

Cencerrado Millán, E. (1997): "Consideraciones críticas a las exenciones del patrimonio empresarial de la persona física y de las participaciones en determinadas entidades (comentario a la sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de junio de 1996, que confirma la validez de determinados preceptos del Real Decreto 2841/1994)", *Quincena Fiscal*, n.º 7: 44 y ss.

Cerdá Albero, F. (1996): "Relaciones y colisiones entre signos distintivos prioritarios y denominaciones sociales. En especial, signos nominales y denominaciones subjetivas", *Revista General del Derecho*, n.º 621.

Cerdá Albero, F. (2004): *La empresa familiar: una noción relativa. El buen gobierno de las empresas familiares*, CUATRECASAS Thomson Aranzadi, Pamplona.

Checa González, C. (1999): "La empresa familiar en nuestro ordenamiento tributario (impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones e impuesto sobre la renta de las personas físicas)", en el colectivo *La fiscalidad de la empresa familiar,* AEDAF, Madrid.

Davis, J. y Taguri, R. (1989): "The influence of live stage on father-son work relationships in family Companies"*, Family Business Review*, Vol. II, 1.

De Aguiar, E. (1998): *Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones,* Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona, Barcelona.

De Juan Casadevall, J. (2010): *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa,* Editorial Aranzadi: 74 y ss.

De Juan Casadevall, J. (2018): *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal,* Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona: 29 y ss.

Domínguez Rodicio, J. R. (1997): "La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de la participación en ciertas entidades y la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones derivada de la misma, tras la modificación llevada a cabo por la Ley 13/1996", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia,* n.º 2: 545.

Galve Gorriz, C. y Salas Fumás, V. (2003): *La empresa familiar en España*, Fundación BBVA, Bilbao.

Garrido De Palma, V. M. (1995): *El empresario individual y la sociedad de carácter familiar,* Civitas, Madrid.

Garrigues, J. (1987): *Curso de Derecho Mercantil,* Tomo I, reimpresión de la 7ª edición, Editorial Temis, Colombia.

Martín Fernández, J. (2000): "Las sociedades *holding* como instrumento de reorganización del patrimonio familiar (I)"*,* dentro del colectivo *La Fiscalidad de la Empresa Familiar,* AEDAF, Madrid.

Pérez-Fadón Martínez, J. J. (2012): *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar,* CISS Wolters Kluver, Valencia.

Pérez-Fadón Martínez, J. (2016): "Situación actual y futura de la «empresa familiar»", *Carta Tributaria.*

Vicent Chullá, F. (2002): "Organización jurídica de la sociedad familiar", en *Derecho de Sociedades. Libro Homenaje a Fernando Sánchez Calero,* McGraw Hill, Madrid.

Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA COMO INSTITUCIÓN EXTINTIVA DE FUNDAMENTO MÚLTIPLE

Marta González Aparicio
Profesora Ayudante Doctor
Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León

Recibido: Diciembre, 2020
Aceptado: Marzo, 2021

https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.3

RESUMEN

La prescripción desempeña un papel fundamental como mecanismo extintivo de la deuda tributaria. Sin embargo, en distintos pronunciamientos legales, jurisprudenciales y administrativos a los que viene siendo sometida esta institución en los últimos años, se ha puesto de manifiesto una evidente contradicción con su fundamento. Este sustento se encuentra principalmente en el principio de seguridad jurídica, pero también en algunos otros principios constitucionales y administrativos que contribuyen a aquilatar los pilares de la institución. Es por ello que resulta imprescindible, a fin de retomar la senda protectora de este instituto extintivo, una correcta identificación de estos principios y de su papel en nuestro ordenamiento tributario.

Palabras clave: prescripción, seguridad jurídica, capacidad económica, eficacia administrativa, imprescriptibilidad.

THE TAX STATUTE OF LIMITATIONS AS A MULTIPLE-GROUNDED EXTINCTIVE INSTITUTION

Marta González Aparicio

ABSTRACT

The prescription has a fundamental role as an extinguishing mechanism of the tax debt. However, in recent years this institution has been the subject of different legal, jurisprudential and administrative pronouncements, in which an evident contradiction with its foundation has been revealed. This support is found mainly in the principle of legal certainty, but also in some other constitutional and administrative principles that need to assess the pillars of the institution. Therefore, it is essential, to resume the protective path of this extinct institute, a good identification of these principles and what is their role in tax legislation.

Keywords: prescription, legal certainty, economic capacity, administrative efficiency, imprescriptibility.

SUMARIO

1. Consideraciones iniciales. 2. La prescripción como institución extintiva de las deudas tributarias. 2.1. El acogimiento de la prescripción por la norma tributaria. 2.2. Régimen jurídico y caracteres esenciales de la prescripción regulada en la Ley General Tributaria. 3. Fundamento jurídico de la prescripción tributaria. 3.1. El principio de seguridad jurídica. 3.1.1. *El fundamento objetivo y/o subjetivo de la prescripción.* 3.1.2. *La conceptualización del principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción.* 3.1.3. *La colisión entre el principio de seguridad jurídica y el principio de justicia tributaria.* 3.1.4. *Posibilidades para el control de la normativa tributaria sobre prescripción con base en el principio de seguridad jurídica.* 3.1.5. *Los principios de buena fe y confianza legítima.* 3.2. El principio de capacidad económica. 3.3. El principio de eficacia administrativa. 4. Conclusiones. Bibliografía.

1. CONSIDERACIONES INICIALES

La prescripción desempeña un papel destacado como mecanismo extintivo de derechos y acciones en el Derecho, en general, y, por lo que aquí nos ocupa, en el Derecho Tributario en particular. La aplicación de este instituto extintivo, de origen iusprivatista, pero plenamente adaptado a los caracteres propios del ámbito jurídico-público, ha sido una cuestión ampliamente debatida, tanto desde los órganos de la Administración, como desde la propia jurisprudencia y también por la doctrina científica.

A este debate en torno a su aplicación y los límites de la misma no ha permanecido ajeno el legislador, mas, al contrario, pues en los últimos años ha adoptado una actitud proactiva al respecto, a través de la aprobación de distintas reformas que afectan a este instituto jurídico. Una de las más importantes, la materializada a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (1), que tiene una de sus claves de bóveda en la inclusión del artículo 66 bis, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (2) (en adelante, LGT), y en la imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar que representa este artículo, como regla general. Otra, previa a la antedicha, la efectuada por medio de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (3), que ha supuesto, *de facto*, la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria respecto a los bienes o derechos no declarados por el contribuyente.

Ante actuaciones como estas y otras similares provenientes de diversos órganos, que suponen una evidente denigración de la prescripción como mecanismo extintivo, en este caso, de la deuda tributaria, se plantea la imperiosa necesidad de analizar su funda-

(1) BOE núm. 227, de 22 de septiembre de 2015.
(2) BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.
(3) BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012.

mento jurídico, su importancia y su aplicabilidad en la defensa del mantenimiento del sustento que otorga sentido a esta institución.

Este fundamento, como expondremos a continuación, es múltiple, y se conforma por principios sólidos, muchos ellos recogidos en el propio texto constitucional. Estos principios son los que sostienen y protegen la aplicación de un mecanismo que, basado en el transcurso del tiempo y en la inactividad de las partes, tiene por objeto evitar la eterna pendencia de derechos y obligaciones.

2. LA PRESCRIPCIÓN COMO INSTITUCIÓN EXTINTIVA DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

El artículo 59.1 de la LGT recoge la prescripción como una de las formas de extinción de las deudas tributarias, junto al pago, la compensación y la condonación de la deuda tributaria.

En una aproximación generalista y efectuada solo con la intención de acercar al lector al problema examinado, cabe afirmar que la prescripción, con carácter general, despliega su efecto extintivo cuando media la conjunción de dos elementos: la inactividad de las partes, lo que la doctrina jurisprudencial ha venido a denominar el "silencio de la relación jurídica" (4), y el transcurso de un determinado periodo de tiempo establecido en un texto con rango de Ley (5). Concurriendo estos dos elementos, esto es, el silencio de la relación jurídica durante el tiempo legalmente establecido, el derecho o acción sujeto a prescripción desaparece, se extingue. Si, en el transcurso de tal plazo legal, alguno de los sujetos con capacidad para ello, realiza alguna acción tendente a la satisfacción de su derecho, el aludido silencio de la relación jurídica se rompe, interrumpiéndose, lo que provocará el reinicio del plazo en su integridad.

En su acogimiento en el ámbito del Derecho Tributario, y del Derecho Público en general, el legislador ha fijado, con mayor o menor acierto, las normas que rigen los aspectos esenciales de la prescripción, *supra* enumerados, que van a configurar la aplicación de este mecanismo extintivo: plazo, objeto, *dies a quo*, interrupción y efectos. Este marco legal, para adecuarse a la finalidad de la institución, se debe desarrollar atendiendo a su fundamento, pues, como si de un árbol se tratase, tal sustento o fundamento representa la raíz de la que emana el tronco y las ramas, que son las normas concretas que regulan la aplicación de la prescripción.

2.1. El acogimiento de la prescripción por la norma tributaria

Como se ha indicado en líneas superiores, consideramos innegable que el origen de la prescripción, como instituto extintivo, debe buscarse en el ámbito del Derecho Privado.

(4) Así se refiere, entre otras muchas, en las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de mayo de 1967 –Considerando 3º– (ECLI:ES:TS:1967:1322), de 31 de diciembre de 2002 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:2002:8947), o, recientemente, de 10 de junio de 2020 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI: ES:TS:2020:2200).

(5) La prescripción tiene un carácter exclusivamente legal y su régimen jurídico es de carácter imperativo, careciendo de validez los pactos entre particulares que alteren las disposiciones reguladoras de este mecanismo extintivo.

Si se ahonda en la historia de la institución, encontraremos que ese origen se sitúa en el Derecho Romano, más en particular, en el Derecho Pretoriano (6). Como categoría general del Derecho, esta figura ha evolucionado hasta la actualidad, siendo su finalidad prioritaria modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien, pudiendo ejercer un derecho, no lo hace (7). Por ello, si acudimos a las fuentes más directas e inmediatas, de carácter interno, hallaremos un claro precedente en la regulación de la prescripción recogida en el Código Civil. Aunque el artículo 1.156 de este texto legal señala que las obligaciones se extinguen «por el pago o cumplimiento, la pérdida de la cosa debida, la condonación de la deuda, la confusión de los derechos del acreedor y el deudor, la compensación y la novación». Considerando lo indicado en los artículos 1.930 y siguientes del Código Civil (8), se concluye que el conjunto de mecanismos extintivos de las obligaciones establecido en el artículo 1.156 del Código Civil debe completarse añadiendo la prescripción a las causas enumeradas (9), a pesar de que el legislador patrio no haya realizado su inclusión expresa (10).

En el ámbito internacional, la prescripción también comenzó a adoptarse como mecanismo extintivo en el Derecho Tributario en las primeras décadas del siglo XX, enmarcada en el proceso codificador tributario. Si bien inicialmente se plantearon ciertas dudas relacionadas

(6) El origen de la prescripción se encuentra en el Derecho Pretoriano, pues los pretores establecían unas acciones temporales, que solo se podían promover en un determinado plazo, de modo que si se promovían con posterioridad la parte contraria podía oponer la excepción temporal o *exceptio temporis*. El primer reflejo en un texto legal de la prescripción como mecanismo extintivo se encuentra en una Constitución de Teodosio II, del año 424. En ella se estableció que todas las acciones que no estuviesen ya limitadas por un término más breve, deberían ejercitarse dentro del plazo de treinta años, transcurridos los cuales quedaban extinguidas por la *praescriptio triginta annorum*. *Vid*. Pugliese, G. (1924): *La prescrizione estintiva*, UTET, Torino: 15 y ss. y Rodríguez Morata, F. (2002): "Tomo XXV - Volumen 1º, Artículos 1930 a 1960 del Código Civil", en M. Albaladejo y S. Díez Alabart, (dirs.): *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, Madrid [consultado en la base de datos V-Lex, con fecha 20/04/2018].

(7) García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid: 13.

(8) En particular, el artículo 1.932 del Código Civil señala expresamente que «los derechos y acciones se extinguen por la prescripción en perjuicio de toda clase de personas, inclusas las jurídicas, en los términos prevenidos por la ley».

(9) Tal y como indica Bercovitz Rodríguez-Cano, tanto la doctrina como la jurisprudencia es pacífica en cuanto a no considerar exhaustiva ni exclusiva la enumeración de los métodos de extinción de las obligaciones enumerados en el artículo 1.156 del Código Civil, considerando también otros recogidos en el articulado de este texto legal como la nulidad, la rescisión, la condición resolutoria, el término final, la muerte, el mutuo disenso y, por supuesto, la prescripción. *Vid*. Bercovitz Rodríguez-Cano, R. (2009): "Comentario al artículo 1.156 del Código Civil", en R. Bercovitz Rodríguez-Cano (coord.): *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra): 1370. También en este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de abril de 1979 –Considerando 2º–, de 12 de diciembre de 1987 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:1987:8770) y de 25 de octubre de 1999 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI: ES:TS:1999:6653).

(10) El legislador español, a pesar de inspirarse en la Norma Civil francesa, no lo hace en este punto, pues el vigente Código Civil Francés ("Código de Napoleón"), de 1807, aprobado por Ley de 24 de marzo de 1804, cuando se refiere a las formas de extinción de las obligaciones en el artículo 1.234, recoge junto a los restantes métodos extintivos también la prescripción.

con la aplicación de la prescripción propia del Derecho Privado en el ámbito tributario (11), esta resulta una cuestión ya superada hace tiempo, pues la prescripción tributaria posee unos caracteres propios que se plasman en su régimen jurídico, también específico y recogido en la normativa fiscal, particularmente en la LGT, pero también en otros textos legales.

2.2. Régimen jurídico y caracteres esenciales de la prescripción regulada en la Ley General Tributaria

Del desarrollo del régimen jurídico se ocupa la LGT en sus artículos 66 y siguientes, recogiendo el testigo de la LGT previa, de 1963 (12), que ya acogía la prescripción como mecanismo extintivo. La vigente LGT mantiene esta previsión, pero adopta una sistemática más detallada y ordenada.

Con mero carácter telegráfico, los referidos artículos 66 y siguientes de la LGT desarrollan el régimen jurídico básico aplicable a esta institución siguiendo un orden que podríamos definir como "cronológico" en su aplicación y en sus efectos.

El artículo 66 inicia esta regulación estableciendo el plazo de prescripción –cuatro años– y los derechos susceptibles de prescribir, tanto de la Administración –derecho a liquidar la deuda y a exigir su pago– como de los obligados tributarios –derecho a solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías–.

El artículo 66 bis, introducido tras la modificación de la LGT por la antecitada Ley 34/2015, supone una verdadera disrupción en el régimen jurídico de la prescripción y en lo que, por lo que expondremos en los siguientes apartados de este estudio, es su fundamento. Este precepto establece, con carácter general, la imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar de la Administración. Muchas son las críticas, de fondo y de forma, que se le pueden realizar a este precepto, pues ni su propia denominación resulta adecuada, ya que tilda como derecho lo que no es más que una potestad inserta, sin duda

(11) En la doctrina italiana clásica varios autores sostenían la aplicación de la prescripción civil bien al ámbito del Derecho Administrativo general, bien específicamente al ámbito tributario. Entre los primeros destacan Zanobini y Vitta, mientras que dentro de los segundos sobresalen las aportaciones de Giannini, Pugliese, Berliri, Cocivera o Greco. *Vid*. Zanobini, G. (1958): *Corso di diritto amministrativo. Volume primo: principi generali*, Giuffré, Milano: 175; Vitta, C. (1955): *Dirittto amministrativo*, UTET, Torino: 451; Giannini, A. D. (1972): *Instituzioni di Diritto Tributario*, Giuffré, Milano: 193-197; Pugliese, G. (1937): *Instituzioni di diritto financiario*, Cedam, Padova: 406; Berliri, A. (1971): *Principios de Derecho Tributario*. Volumen II, *Traducción, Estudio Preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid: 480; Cocivera, B. (1952): "In tema di prescrizione estintiva nel diritto tributario", *Rivista Diritto Financiario e Sciencia delle Finanze*, núm. II: 125 y ss. y Greco, G. (1952): "Ingiuzione fiscale e rilievi in ordine a la vidimazione del pretore con riferimenti all'interruzione della prescrizione", *Rivista Diritto Financiario e Sciencia delle Finanze*, núm. II: 346 y ss.

(12) Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 313, de 21 de diciembre de 1963).

alguna, en el propio derecho a liquidar para el que la LGT, como acabamos de indicar, establece un plazo de prescripción de cuatro años (13).

El artículo 67, por su parte, se ocupa del establecimiento del día inicial del cómputo, mientras que el artículo 68 recoge las causas de interrupción. Tanto uno como otro precepto establecen unas normas propias para cada uno de los derechos susceptibles de prescribir.

Finalmente, el artículo 69 expone la extensión y los efectos de la prescripción ganada, siendo el principal la extinción de la deuda tributaria.

La LGT no es la única norma tributaria que recoge disposiciones en materia de prescripción, pues es posible encontrar referencias a esta institución en otros preceptos y en otros textos legales, si bien sí es la que establece el marco general y fundamental en este ámbito (14).

3. FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

Señala la RAE al definir el concepto "fundamento" que es el «principio y cimiento en que estriba y sobre el que se apoya un edificio u otra cosa», la «razón principal o motivo con que se pretende afianzar y asegurar algo» o la «raíz, principio y origen en que estriba y tiene su mayor fuerza algo no material». De estas acepciones se extrae, como denominador común, que el fundamento es la base sobre la que se construye cualquier elemento, por lo tanto, lo que en tal base se apoya debe emanar y ajustarse a lo establecido en esta raíz.

Como se ha indicado a lo largo del presente estudio, la prescripción extintiva, para alcanzar su efecto, requiere dos requisitos: el transcurso de un plazo de tiempo legalmente determinado y la inactividad de las partes. Si se cumplen ambos requisitos se alcanza el efecto extintivo propio de la prescripción: la extinción del derecho o la acción. Si bien resulta generalmente aceptado que el principio de seguridad jurídica es el fundamento de la prescripción civil y también tributaria, esta afirmación merece ciertas precisiones. Y es que la configuración de este principio como soporte esencial del instituto prescriptorio hace necesario un examen profundo del mismo, con carácter previo al estudio de la legislación vigente, de su evolución y de su aplicación por los órganos administrativos y jurisprudenciales. Dicho análisis permitirá determinar si las normas que hoy rigen la prescripción garantizan su correcto

(13) Sobre el carácter de potestad del denominado "derecho a comprobar e investigar" abundamos en el siguiente trabajo: González Aparicio, M. (2021): *La prescripción de la deuda tributaria,* Tirant lo Blanch, Madrid: 254 y ss.

(14) Por ejemplo, se encuentran referencias a la regulación de la prescripción, entre otras, en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006– (en adelante, LIRPF) (art. 39.2), en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014– (en adelante, LIS) (artículos 26.5, 31.7, 32.8, 39.6, 56.4, 121.5) o en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987– (en adelante, LISD) (artículo 25). Como es obvio, estas disposiciones poseen carácter particular, pues únicamente se aplicarán en el impuesto de que se trate.

funcionamiento, adecuándose a los postulados que guían el principio de seguridad jurídica, o si, por el contrario, ciertos preceptos se alejan de la misma.

Además, la adaptación de la prescripción extintiva propia del ámbito iusprivatista al Derecho Tributario y el interés protegido en cada una de estas ramas del Derecho ha conducido a que el principio de seguridad jurídica, aunque goza de un carácter esencial, no sea el único que soporta, en exclusiva, esta institución, sino que otros principios característicos del Derecho Tributario y del Derecho Administrativo también sustentan este mecanismo extintivo de las obligaciones tributarias. Dado que varios de estos principios poseen un soporte constitucional, también será necesario analizar la posibilidad o viabilidad de emplearlos en la defensa del instituto de la prescripción y de sus caracteres esenciales ante posibles vulneraciones en su regulación o aplicación.

3.1. El principio de seguridad jurídica

Señalan Calvo Ortega y Calvo Vérgez (2019: 70), que la importancia del principio de seguridad jurídica «gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un sujeto de derecho». En definitiva, este principio supone «saber a qué atenerse en las relaciones jurídicas» y este "saber a qué atenerse" en el ámbito de la prescripción tiene una especial importancia.

3.1.1. *El fundamento objetivo y/o subjetivo de la prescripción*

Como se ha indicado previamente, resulta ampliamente aceptado que el principio de seguridad jurídica es el fundamento esencial de la prescripción en materia tributaria. A esta conclusión se llega tras examinar el encaje en el ámbito tributario de las dos teorías postuladas como fundamento de la prescripción civil. El fundamento de la prescripción en el Derecho Privado ha sido una cuestión debatida, dando lugar a dos teorías explicativas: la teoría objetiva y la teoría subjetiva. Como se ha indicado, estas teorías se formulan respecto a la prescripción civil, por lo que será necesario examinar cómo se adaptan sus postulados, en caso de ser posible, al Derecho Público.

El fundamento subjetivo de la prescripción, supone que esta no funciona como un mecanismo automático de extinción de los derechos subjetivos por la inactividad de las partes, debiendo ser alegada para su aplicación. La prescripción en el Derecho Común protege un interés del particular: evitar reclamaciones respecto de las cuales la inactividad de las partes ha creado la confianza en el sujeto de que el derecho o la facultad ya no será ejercitado (15). De esta manera, la tesis subjetiva se concreta en la «presunción de abandono o renuncia del derecho por la inactividad del titular que comparta la consiguiente quietud o silencio de la relación jurídica» (16), lo que evidencia la importancia de la voluntad de los particulares en la preservación de sus intereses patrimoniales.

(15) Castán Tobeñas, J. (1984): *Derecho Civil Español, Común y Foral. Revisada y puesta al día por José Luís de los Mozos,* Tomo 1, Volumen II, Reus, Madrid: 970 y ss.

(16) Herrero Botas, C. (1990): "Hacia una prescripción tributaria de tres años", *Gaceta Fiscal*, n.º 77: 32.

Sin embargo, autores como O'Callaghan (2004) han enfatizado que la prescripción no se fundamenta siempre en un abandono o negligencia del titular del derecho, pues, incluso probándose que no existió tal voluntad de abandono o negligencia, si el plazo de prescripción transcurre sin interrupción, el derecho se extingue.

La tesis objetiva, por su parte, encuentra su soporte en el principio de seguridad jurídica, en el sentido de que la prescripción contribuye a garantizar el orden social «dando fijeza y certidumbre a los derechos» (17). En palabras de Castán (1984: 966) (18) la teoría objetiva ve el fundamento de la prescripción en «razones de necesidad y utilidad social». Conforme a esta teoría se atribuye a la prescripción una cierta finalidad social, en el sentido de que otorga estabilidad a las relaciones jurídicas, pues, de no existir este plazo, las partes de la relación jurídica quedarían sometidas sin límite temporal a la exigencia de cumplimiento de una obligación (19).

La jurisprudencia referente al fundamento de la prescripción civil en muchos casos no se decanta por una de las dos opciones, pues tiende a aplicar de manera simultánea la teoría objetiva y subjetiva, señalando en algunos casos que ambas se complementan (20).

Sin embargo, la adaptación de la prescripción propia del ámbito privado a lo público trae consigo la alteración de alguno de sus caracteres. Uno de ellos es el interés jurídico protegido por el instituto prescriptorio que, en el caso de la prescripción civil es un in-

(17) Herrero Botas, C. (1990): "Hacia una prescripción tributaria de tres años", *ob. cit.*: 32.

(18) En el mismo sentido, Díez-Picazo señala que la prescripción se configura como una institución que permite la consolidación de situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento para el ejercicio en un plazo determinado, siendo su soporte el principio de seguridad jurídica. *Vid.* Díez-Picazo, L. y Gullón, A. (1992): *Sistema de Derecho Civil I*, Tecnos, Madrid: 448 y 463.

(19) Enneccerus, en relación con esto, apunta «la prescripción sirve a la seguridad general del derecho y a la paz jurídica, las cuales exigen que se ponga un límite a las pretensiones jurídicas envejecidas. Sin la prescripción nadie estaría a cubierto de pretensiones sin fundamento o extinguidas de antiguo si, como frecuentemente es inevitable, hubiera perdido en el curso del tiempo, los medios de prueba para su defensa. Ahora bien, este interés general y público de la seguridad del derecho concuerda con el interés del particular y, por tanto, es suficiente que se ponga en manos de cada cual un medio de protección». *Vid.* Ennecerus, L. (1934): *Derecho Civil (Parte General). Traducción del alemán por Blas Pérez González y José Alguer, actualizada por Eduardo Valentí Fiol,* Tomo I, Volumen 2º, Bosch, Barcelona: 1017.

(20) El Tribunal Supremo hace referencia a este doble fundamento, subjetivo y objetivo, entre otras, en Sentencias de 17 de marzo de 1986 (Fundamento jurídico 3º), de 19 de octubre de 1990 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:1990:10812), de 6 de marzo de 1991 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:1991:13370), de 3 de marzo de 1998 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:1998:1427), de 2 de julio de 2002 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:2002:4912), de 11 de diciembre de 2012 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:2012:9198), de 21 de junio de 2013 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:2013:6306), de 19 de enero de 2015 –Fundamento jurídico 3º– (ECLI:ES:TS:2015:1043) y de 12 de febrero de 2016 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:2016:518). A modo de ejemplo, señala esta última Sentencia que la prescripción extintiva se fundamenta «tanto en el abandono o negligencia por parte de sus titulares, como la seguridad jurídica ya que el ordenamiento no debe proteger los derechos que no se ejercen ni son reconocidos; fundamento subjetivo y objetivo que ambos han sido reiterados por la jurisprudencia».

terés privado, mientras que en el caso de la prescripción en Derecho Público, y, en particular, en la prescripción tributaria, es el interés general (21). Por ello, consideramos acertada la postura defendida, entre otros, por Cortés Domínguez (1985: 195), Génova Galván (1988: 29) y Falcón y Tella (1992: 68-70), que señalan que el fundamento de la prescripción en el ámbito tributario es exclusivamente objetivo, pues, a diferencia de las normas privadas, la prescripción tributaria tutela un interés público, sustentado en el principio de seguridad jurídica. La obligación tributaria es, por su propia naturaleza, una obligación indisponible (22), *ex lege*, de Derecho Público, cuyo objeto consiste en una prestación patrimonial a favor de un ente público. A diferencia de las obligaciones de Derecho Privado, la voluntad de las partes no interviene en el régimen jurídico del crédito tributario regulado por la Ley. Este planteamiento no encaja con la tesis subjetiva, que descansa sobre la concepción de la prescripción como un mecanismo protector del interés privado. Así, la naturaleza general del interés tutelado por la Administración, junto a la indisponibilidad del crédito tributario, permiten rechazar la aplicación de la concepción subjetiva de la prescripción, propia del Derecho Común (23).

La jurisprudencia también admite con carácter general que el fundamento de la prescripción en Derecho Tributario es únicamente objetivo, a diferencia de lo ocurrido en la jurisdicción civil. Así, es doctrina asentada del Tribunal Supremo que la seguridad jurídica es el fundamento esencial de la prescripción tributaria, entre otras, en Sentencias de 28 diciembre 1996 (Fundamento jurídico 2º), de 5 y 12 de noviembre de 2012 (Fundamento jurídico 4º y Fundamento jurídico 3º, respectivamente) y de 28 de febrero de 2017 (Fundamento jurídico 2º) (24).

Finalmente, es preciso hacer una referencia a otra institución con efecto extintivo en la que el transcurso del tiempo juega un papel fundamental: la caducidad. Particular-

(21) Que el interés jurídico protegido en el ámbito del Derecho Público sea un interés general no significa que el fundamento de la prescripción aplicable en las distintas ramas que conforman el ordenamiento público sea la seguridad jurídica. Por ejemplo, en el ámbito penal Cerrada Moreno señala que «para diferenciar la prescripción penal de su homónima civil, basta con señalar que el fundamento último de la prescripción penal radica en la necesidad de pena y no en la necesidad de seguridad jurídica». Eso no significa que la seguridad jurídica no intervenga de ninguna manera en la configuración de la prescripción en esta rama del derecho, pero, desde luego, no ostentará el papel principal que posee en el ámbito privado, debido, en gran medida, a que el *ius puniendi*, «no es un auténtico derecho subjetivo que ostente el Estado y que este pueda descuidar, como son los derechos de crédito o reales de los que gozan los particulares y que pueden bien realizar fuera del proceso o bien reclamar judicialmente ejercitando la correspondiente acción en un proceso civil». *Vid*. Cerrada Moreno, M. (2018): *Prescripción e imprescriptibilidad de los delitos. Orígenes. Fundamentos. Naturaleza jurídica*, Bosch, Barcelona: 48 y ss.

(22) Artículo 18 de la LGT.

(23) En el mismo sentido, Zancada Peinado, F. (1975): "Una consecuencia de la inactividad de la Administración: prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria", *Crónica Tributaria*, n.º 13: 249; Corral Guerrero, L. (1982): *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Edersa, Madrid: 570; Vega Herrero, M.(1990): *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid: 11-13 y González Martínez, M. T. (2016): *La crisis de la prescripción tributaria*, Francis Lefebvre, Madrid: 30-31.

(24) ECLI:ES:TS:1996:7619, ECLI:ES:TS:2012:7628, ECLI:ES:TS:2012:7531 y ECLI:ES:TS:2017:660, respectivamente.

mente, por lo que aquí interesa, la caducidad comparte con la prescripción un fundamento común en el principio de seguridad jurídica. No obstante, en este punto coincidimos con García Novoa (2011: 112) cuando pone de manifiesto que este efecto protector de la seguridad jurídica es menos intenso en el instituto de la prescripción que en el de la caducidad. Esta merma se produce, fundamentalmente, a consecuencia de la posibilidad de que la prescripción sea interrumpida, lo que dificulta o alarga en el tiempo la consolidación del efecto extintivo.

3.1.2. *La conceptualización del principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción*

Partiendo de la base de que el principio de seguridad jurídica es el fundamento de la prescripción tributaria, el siguiente paso lógico consiste en determinar cómo se configura este principio en el ordenamiento interno, legal y jurisprudencialmente.

Desde un punto de vista puramente legal, el artículo 9.3 de la Constitución Española (25), consagra el principio de seguridad jurídica como un valor directamente aplicable a todo el ordenamiento jurídico, señalando que «la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

La ubicación sistemática de este precepto no permite otorgarle la protección especial prevista para los derechos fundamentales, pero su configuración como principio informador de todo el ordenamiento jurídico posibilita afirmar que resulta imprescindible que el sistema legal en su conjunto proteja la seguridad jurídica, como un valor esencial del Estado Constitucional de Derecho (26). El Tribunal Constitucional destacó esta idea en la Sentencia 46/1990, de 15 de marzo (Fundamento jurídico 4º) (27) indicando que «la exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas» ya que «hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no (...) provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes incluso cuáles sean estas».

Abundando en la jurisprudencia al efecto, el Tribunal Constitucional, en Sentencia 27/1981, de 20 de julio (Fundamento jurídico 10º) (28), define la seguridad jurídica como la «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo

(25) BOE núm. 311, de 29 de Diciembre de 1978.

(26) García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos, ob. cit.*: 31.

(27) ECLI:ES:TC:1990:46.

(28) ECLI:ES:TC:1981:27.

no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad». En definitiva, esta Sentencia recoge la esencia de lo que representa la seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico general.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de marzo de 1985 (Considerando 2º) (29), destaca que la prescripción constituye una «limitación al ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica». El Alto Tribunal también se ha pronunciado específicamente en referencia a la aplicación del principio de seguridad jurídica en materia de prescripción tributaria, entre otras muchas, en la Sentencia de 26 de julio de 1983, en la que señala que el instituto de la prescripción tributaria «viene asentado en unos principios de orden público, cuyo objetivo o meta final es la seguridad jurídica», en la Sentencia de 1 de abril de 2000 (Fundamento jurídico 3º) (30) y en las Sentencias de 4 de noviembre de 2013 (Fundamento jurídico 2º) (31) y 6 de marzo de 2014 (Fundamento jurídico 5º) (32). En definitiva, de lo expuesto por el alto Tribunal en estas y otras muchas Sentencias, se infiere que la prescripción se sustenta en la necesidad de otorgar estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, con ello, claridad al tráfico jurídico.

Así las cosas, la seguridad jurídica se define, en palabras de Díez-Picazo (2014:13-14), como "certeza o certidumbre", pues es «ante todo, seguridad de las normas aplicables a determinados supuestos (…) en este sentido puede decirse, –y se ha dicho a veces– que la seguridad jurídica es el poder de predecir o pronosticar con algún fundamento el resultado que tendrá un litigio futuro que se contempla solo hipotéticamente en cuanto a su producción o que se contempla como ya ocurrió». En consecuencia, «un ordenamiento es seguro cuando fundamento de pronóstico goza de la probabilidad de un cumplimiento elevado». De ahí su carácter esencial como fundamento de la prescripción tributaria, pues supone que transcurrido el plazo de cuatro años sin que la relación jurídica haya sido interrumpida por actos de la Administración o del obligado tributario, ambas partes sepan, con certidumbre, que la deuda tributaria se ha extinguido.

La consideración por el legislador y por los distintos operadores jurídicos de estos fragmentos reproducidos es, en nuestra opinión, especialmente importante en el momento actual, en el que, como venimos apuntando, el principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario vive momentos de evidente crisis (33).

Finalmente, es preciso señalar que en el contexto actual la aplicación del principio de seguridad jurídica traspasa las fronteras estatales, llegándose a acuñar "Principio Co-

(29) ECLI:ES:TS:1985:1444.

(30) ECLI:ES:TS:2000:2677.

(31) ECLI:S:TS:2013:5402.

(32) ECLI:ES:TS:2014:962.

(33) Este principio, junto a otros propios del Derecho Financiero y Tributario, han sido y están siendo vulnerados por el legislador y por la Administración en muchas de sus actuaciones. En este sentido, es clara y, en nuestra opinión, brillante, la denominada "Declaración de Granada", firmada por dieciocho Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario.

URL:https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf [consultado con fecha 02/05/2019].

munitario de Seguridad Jurídica". Específicamente en el ámbito tributario a él se han referido autores como García Novoa (2011: 31) o Barciela Pérez (2010: 79-92). Según dispone el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), «el principio de seguridad jurídica constituye un principio fundamental de Derecho comunitario (…) que exige, particularmente, que una normativa que establezca gravámenes para el contribuyente sea clara y precisa, con el fin de que este pueda conocer, sin ambigüedad, sus derechos y obligaciones y, adoptar las medidas oportunas en consecuencia» (34). Esta categorización como "principio fundamental del Derecho Comunitario" consideramos que puede abrir una nueva puerta de cara su empleo en el control de las actuaciones desarrolladas por los Estados de la Unión, si bien no se pueden obviar las dificultades que plantea la materialización de esta posibilidad, entre otras causas, por la poco homogénea conceptualización del principio de seguridad jurídica que ofrece el Alto Tribunal Europeo (35).

3.1.3. *La colisión entre el principio de seguridad jurídica y el principio de justicia tributaria*

La prescripción tributaria, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, permite la consagración por el paso del tiempo de situaciones que, en origen, pudieran ser incluso contrarias a la Ley. Puede parecer que, en la consecución de la seguridad jurídica y de los fines propios de la prescripción tributaria, padece el principio de justicia tributaria, que representa el máximo exponente del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Con ello, conforme al principio de justicia tributaria sería aconsejable «mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el tributo a quien ha incumplido sus obligaciones» (36).

Calvo Ortega (1999: 256) ya puso el acento en la tensión que se produce entre los dos principios, especialmente apreciable en el caso de la obligación tributaria por su naturaleza pública y su vinculación a los intereses generales. Esto es, la oposición entre ambos principios se acrecienta por el carácter público del acreedor –cuando esta posición la ostente la Administración– y por el carácter también público de la propia obligación. En

(34) Sentencia de 13 de febrero de 1996, asunto C-143/93, *Caso Gebroeders van Es Douane Agenten BV contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (ECLI:EU:C:1996:45) y Sentencia de 23 de septiembre de 2003, asunto C-78/2001, *Caso Bundesverband Güterkraftverkehr und Logistik eV (BGL) contra Bundesrepublik Deutschland* (ECLI:EU:C:2003:490).

(35) Ejemplo de ello es la reciente Sentencia de 30 de abril de 2020, asunto C-627/18, *N.A.C. contra Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas IP (IFAP)* (ECLI:EU:C:2020:321), en la que el Tribunal realiza una "ponderación" entre la obligación de recuperación de una ayuda de Estado indebidamente satisfecha, frente a la pérdida de ese derecho por transcurso del plazo de prescripción, concluyendo que, aunque las autoridades nacionales se retrasen en la ejecución de la decisión de recuperación, ello no supondrá la desaparición por prescripción de la obligación de reembolso del importe satisfecho en concepto de ayuda de Estado y de los intereses derivados de la misma, afirmando que «el principio de seguridad jurídica, para cuya observancia se arbitran los plazos de prescripción, no puede constituir un obstáculo para la recuperación de una ayuda declarada incompatible con el mercado interior».

(36) Falcón y Tella, R. (1996): "La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo", *Quincena Fiscal*, n.º 14: 7.

el ámbito civil la tensión entre estos dos principios también había sido destacada por la doctrina. De Castro (1972: 146) apuntaba que la prescripción «se ha convertido en una figura aceptada por la sociedad, sin reservas, y útil, posiblemente necesaria, para la limpieza y purificación drástica del tráfico jurídico, eliminando situaciones residuales que obstaculizarían el buen juego de las instituciones patrimoniales; aunque ello sea a costa de ciertos resultados concretos injustos».

Siendo ambos principios constitucionales, –el principio de justicia tributaria, establecido como uno de los principios informadores de todo el ordenamiento fiscal en el artículo 31 de la Constitución, y el principio de seguridad jurídica, consagrado en el mencionado artículo 9.3 de la Constitución como principio informador de todo el ordenamiento jurídico–, consideramos que, inicialmente, la confrontación existente entre ambos se podría resolver a través de un ejercicio de ponderación que permita concluir cuál de ellos debe prevalecer.

La prevalencia del principio de justicia tributaria, llevado a su máxima expresión, supondría, respecto al instituto de la prescripción, que la Administración dispusiera de la capacidad para ejercer de manera indefinida sus potestades y, en definitiva, conduciría a la desaparición de este medio de extinción de la obligación tributaria. Ello perjudica de manera directa a la certeza del derecho y acrecienta la arbitrariedad, provocando el efecto contrario al generado por la prevalencia del principio de seguridad jurídica. Es innegable que la extinción de la obligación por el transcurso del tiempo y la inactividad de las partes representa una excepción a lo que debería ser el mecanismo habitual de extinción, el pago (37). La extinción de la deuda por vía de su satisfacción –ya sea a través del pago o la compensación– parece representar la única opción que se ajusta al principio de justicia tributaria, a pesar de perjudicar la seguridad jurídica (38). Sin embargo, un análisis más profundo de la cuestión parece conducir a la conclusión opuesta, pues, en este marco, la supresión de la prescripción como mecanismo extintivo conllevaría el mantenimiento por tiempo indefinido de la obligación, a pesar de la inactividad de la parte acreedora. Esta inactividad, por parte de la Administración, o del obligado tributario, también merece un reproche legal, pues, tal y como señala Cortés Domínguez (1985: 195) «la prescripción tributaria se produce generalmente a consecuencia de un incumplimiento de la Ley por parte de la Administración», incumplimiento que de no existir el plazo prescriptorio no tendría consecuencia alguna (39). Así, no solo la seguridad jurídica se ve dañada, también el propio principio de justicia tributaria, que, en palabras de

(37) En este sentido, Hensel apunta que «la relación jurídico tributaria está orientada por su propia naturaleza a satisfacer al acreedor su crédito, esto es, a ser extinguida». Obviamente, cuando el autor se refiere a la satisfacción del crédito hace una clara referencia al pago como mecanismo extintivo prioritario. *Vid*. Hensel, A. (Trad. 2005): *Derecho Tributario. Traducción y Estudio Preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle*, Marcial Pons, Madrid: 241.

(38) En la doctrina italiana Pugliese y Randazzo se han planteado esta quiebra de la justicia tributaria que se produce a consecuencia de la aplicación de la prescripción. Pugliese, G. (1924): *La prescrizione estintiva*, *ob. cit*.: 20; Randazzo, F. (1971): "Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario", *Rivista Diritto Financiario e Sciencia delle Finanze,* n.º I: 465-466.

(39) En el mismo sentido Falcón y Tella, que relaciona esta cuestión con el principio de capacidad económica. *Vid*. Falcón y Tella, R. (1992): *La prescripción en materia tributaria, ob. cit*.: 70.

Calvo Ortega (2012: 26-27), es «el resultado de determinadas exigencias, a su vez, también diversas: proporción entre las prestaciones, capacidad de los sujetos ante la imposición de obligaciones coactivas, no indefensión, garantía de reconocimiento de derechos y obligaciones, contemplación de situaciones singulares». Este autor, cuando analiza la relación entre ética fiscal y justicia tributaria, señala que, en su encauzamiento, influye decisivamente el principio de seguridad jurídica, «de manera que los obligados sepan a qué atenerse y conozcan de la manera más clara y sencilla posible los efectos fiscales de sus actos» (40). Consideramos que, aunque un análisis superficial puede conducir a la conclusión de que la aplicación de la prescripción supone la alteración del principio de justicia, en puridad el principio de seguridad jurídica sirve a la justicia tributaria. En este sentido, coincidimos con la doctrina mayoritaria cuando afirma que el principio de seguridad jurídica es el fundamento de la prescripción tributaria, pero entendemos que ello no supone la preeminencia de este respecto al principio de justicia tributaria, sino que ambos se complementan en la consecución de un sistema fiscal justo (41).

La relación entre ambos principios debe ser enfocada mediante la búsqueda de un equilibrio que permita a la Administración ejercer sus funciones sin que la prescripción tributaria pierda su efecto esencial: evitar que el cumplimiento de las obligaciones se encuentre indefinidamente en situación de pendencia. La manifestación de ese equilibrio se encuentra en el establecimiento de plazos de prescripción suficientemente prolongados que ofrezcan a las dos partes de la relación jurídico tributaria un margen temporal adecuado para el ejercicio de sus derechos y que, a su vez, impidan la pendencia

(40) Calvo Ortega, R. (2012): *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Civitas, Cizur Menor (Navarra): 19-20. También en este sentido García Novoa, que apunta que «en ocasiones la aplicación de la seguridad jurídica puede tener que garantizarse a través de la afirmación de situaciones aparentemente injustas, y ello está en la esencia de determinadas instituciones –como la prescripción o la caducidad–. Estas instituciones resuelven singulares conflictos dando preferencia a la seguridad jurídica frente a la justicia. Pero ello no pone en entredicho el juicio de racionalidad que debe merecer un Derecho seguro». *Vid*. García Novoa, C. (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid: 26.

(41) Señala García Novoa que «nunca podrá excluirse la prescripción por motivaciones de justicia tributaria, porque la prescripción se basa en la seguridad jurídica, incluso a costa de la justicia». *Vid*. García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, *ob. cit*.: 34. Randazzo, citado por Vega Herrero, apunta que «la Administración financiera forma parte integrante de la organización del Estado, entendido como ordenamiento jurídico y, aunque el crédito tributario es un derecho indisponible para la Administración, ello no impide que esté sujeto a prescripción porque el Estado así lo ha dispuesto en virtud de su potestad legislativa, y el motivo de que se reconozca eficacia extintiva al transcurso del tiempo respecto a este derecho no es otro que satisfacer la exigencia de la certeza del derecho». *Vid*. Randazzo, F. (1971): "Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario", *ob. cit.*: 465-466; Vega Herrero, M. (1990): *La prescripción de la obligación tributaria*, *ob. cit*.: 14. Fernández Junquera destaca que el principio constitucional de justicia tributaria solo puede ceder ante otro principio igualmente constitucional, –el de seguridad jurídica–, y «el fundamento de la prescripción debe venir, forzosamente, de la justificación a la alteración del principio de justicia que deja de aplicarse para ceder, en este caso, ante el principio de seguridad jurídica». *Vid.* Fernández Junquera, M. (2001): *La prescripción de la obligación tributaria: un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Elcano (Navarra): 17-19.

permanente de la deuda favoreciendo la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad (42).

3.1.4. *Posibilidades para el control de la normativa tributaria sobre prescripción con base en el principio de seguridad jurídica*

Aceptado que el fundamento de la prescripción en el ámbito tributario se encuentra en el principio de seguridad jurídica, se plantea la posibilidad de acudir al mismo para controlar la actividad del legislador, particularmente en aquellos casos en los que una modificación del régimen jurídico aplicable a esta institución o una resolución judicial (43) conduce a una evidente quiebra del principio de seguridad jurídica, circunstancia que, por otra parte, no resulta infrecuente (44).

Y es que esta quiebra de la seguridad jurídica no afecta exclusivamente al instituto de la prescripción. En la actualidad las actuaciones del legislador y de la propia Administración que no se adecúan al principio de seguridad jurídica cada vez son más más frecuentes, hasta convertirse en algo habitual. La inseguridad jurídica imperante también se ha visto auspiciada por la enorme producción normativa que se genera en nuestro ordenamiento jurídico. Esta reprobable situación ha conducido a que algunos autores, a los que nos referiremos en las líneas posteriores, se planteen, incluso, la posibilidad de control de la producción normativa con base en el principio de seguridad jurídica.

El carácter constitucional del referido principio, recogido en el artículo 9.3 de la Carta Magna como postulado informador de todo el ordenamiento jurídico nacional, en principio podría hacer pensar en una protección privilegiada del mismo por la vía del recurso de inconstitucionalidad o por la vía de amparo. Si bien algunos autores afirman la existencia de un "derecho a la seguridad jurídica" (45), esta no deja de ser una construcción

(42) Sainz De Bujanda, F. (1963): *Hacienda y Derecho,* Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid: 422-423.

(43) Tal es el caso de las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero, de 19 de febrero, de 26 de febrero y de 3 de marzo de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:8615, ECLI:ES:TS:2015:582, ECLI:ES:TS:2015:876 y ECLI:ES:TS:2015:1120, respectivamente), en relación con las facultades de comprobación e investigación de la Administración.

(44) Así se ha puesto de manifiesto en la ya referida "Declaración de Granada". En ella se señala (pág. 10) que «se está produciendo un preocupante deterioro del principio de seguridad jurídica, fruto en muy buena parte del abandono de los conceptos dogmáticos sobre los que se asentó el nacimiento de nuestro Derecho Tributario, y su sustitución por otros cuyos perfiles distan de tener la precisión suficiente como para hacerlos compatibles con un mínimo de seguridad jurídica». La prescripción tributaria es un claro ejemplo de esta situación. URL: https://www.aedaf.es/Plataforma/DOC20180521_Documento%20Granada%20(18%20mayo%202018).pdf [consultado con fecha 02/05/2019].

(45) García Novoa, C. (2011)*: Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, *ob. cit.*: 31. El mismo autor, en otra de sus obras, señala en respecto a este "derecho a la seguridad jurídica" que «estamos hablando de un concepto de seguridad, no como realidad exclusivamente referida a una normatividad sino como referencia a un tipo concreto de normatividad, como es la legalidad. La legalidad es un tipo de normatividad destinada a servir de límite al ejercicio del poder público, cuyo fundamento se encuentra en la idea liberal de separación entre el Estado y la sociedad y en la necesidad de un orden jurídico protector de esta frente a aquél». *Vid*. García

más doctrinal que legal, en lo que a su amparo constitucional privilegiado se refiere. La ubicación sistemática del principio impide su categorización como derecho fundamental, careciendo también de la protección especial de la que gozan estos, tal y como se indicó al inicio de este apartado.

Además, el acceso a esta protección privilegiada no resulta en absoluto sencillo. En este sentido es claro García Novoa (2011: 31), que señala que «a pesar de que la seguridad jurídica es un valor y un principio asentado en la Constitución, y de que la prescripción es una categoría íntimamente ligada a la garantía de la seguridad jurídica, pocas veces se ha defendido que la categoría de la prescripción sea una derivación necesaria de la exigencia constitucional de la seguridad jurídica. Y aunque se puede afirmar que la prescripción tiene una dimensión constitucional que solo al Tribunal Constitucional le cumple definir y acotar en su preciso alcance (46), el régimen del cómputo de la prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria, que el Tribunal Constitucional somete solo a control desde la perspectiva de la irracionalidad o la arbitrariedad». Por lo tanto, la actuación del Tribunal Constitucional en este ámbito se limita exclusivamente al control de aquellas resoluciones de carácter evidentemente irracional o arbitrario, pero no alcanza al control de las cuestiones de legalidad ordinaria, como el establecimiento de los plazos de prescripción, su cómputo o las causas de interrupción.

Aunque el referido autor señala que este "derecho" no tiene carácter fundamental, con base en la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005, de 14 de marzo (Fundamento jurídico 2º) (47), referente a la prescripción en el ámbito penal, realiza una apreciación que consideramos muy interesante referente al control constitucional de las resoluciones judiciales sobre cuestiones de prescripción, indicando que, como la prescripción tiene un carácter sustantivo y se funda en principios de orden público o interés general, estas resoluciones deben contener una argumentación axiológica derivada de los fines de la prescripción y del principio de seguridad jurídica (48).

A mayor abundamiento, consideramos que la seguridad jurídica no debe entenderse como un mero "valor", pues representa un principio constitucionalizado y, como tal, un elemento esencial en el desarrollo y configuración del ordenamiento jurídico (49). Este

---

Novoa, C. (2000): *El principio se seguridad jurídica en materia tributaria*, *ob. cit*.: 26.

(46) Requejo Pages, J. L. (2005): "Doctrina del Tribunal Constitucional durante el primer cuatrimestre de 2005", *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 74: 302.

(47) ECLI:ES:TC:2005:63.

(48) García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos, ob. cit*.: 33.

(49) En este sentido señala Sánchez García que «la positivización de estos principios en la Constitución permite su consideración como valores superiores de la sociedad, y adquieren el mismo rango legal que la norma que los positiviza, la Constitución, por lo que se convierten en principios "legales" (…).Y aunque la ley como instrumento del Estado o del poder para dirigir la sociedad cuenta indudablemente con un valor superior al de cualquier otra fuente o elemento jurídico, también debe la ley sujetarse a la vez a unos principios básicos (justicia, estabilidad, seguridad etc.), que se han ido perfilando a lo largo de la historia, principios que han quedado además consagrados en una norma de grado superior, la Constitución». *Vid*. Sánchez García, J. A. (2018): "El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del Derecho y la Seguridad Jurídica", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 418: 52.

carácter positivo del principio y la protección constitucional que se le otorga deben conducir a que todas aquellas vulneraciones del principio de seguridad jurídica debieran poder hacerse valer vía recurso o vía cuestión de inconstitucionalidad. García Novoa (2000: 40), en otra de sus obras, se pronuncia en este sentido, señalando que «solo si estamos ante un principio podremos utilizar la seguridad jurídica como criterio para el enjuiciamiento de actuaciones discrecionales de la Administración, lo que no es posible a través de una abstracta invocación de valores».

El propio Tribunal Constitucional, en la ya referida Sentencia de 25 de noviembre de 1986 (Fundamento jurídico 3º) (50), aunque deja al arbitrio del legislador la determinación de los supuestos en los que es aplicable un plazo de prescripción, contempla la posibilidad de efectuar un cierto control sobre esta normativa con base en el principio de seguridad jurídica. Así, señala expresamente que «aunque la finalidad que mediante la institución de plazos de prescripción se pretende conseguir sea perfectamente legítima desde el punto de vista de la Constitución, lo anterior no quiere decir que en términos generales la fijación de un plazo de prescripción de acciones sea una exigencia que debe ser respetada en todo caso para que la propia Constitución pueda entenderse respetada, porque la Constitución, que ha consagrado el principio de seguridad jurídica, no ha hecho lo propio con la prescripción. Si se han de declarar prescriptibles o no las acciones, ello es algo que en principio debe decidirlo el legislador, valorando las circunstancias concurrentes en cada caso. Pueden existir casos en que se den circunstancias muy determinadas, en los que no establecer un plazo de prescripción –cualquiera que sea– puede vulnerar la Constitución, por implicar un *excesivo sacrificio* del principio de seguridad jurídica en beneficio del valor-justicia; es lógico que, si ese sacrificio excesivo se produce, este Tribunal pueda comprobarlo y por ello determinar que se ha desconocido ese principio porque esto último pertenece a la competencia de la jurisdicción constitucional, aunque no lo sea la valoración de los criterios de oportunidad que haya podido manejar el legislador» (la cursiva es nuestra). De esta forma, el Tribunal Constitucional abre la puerta al ejercicio de una suerte de control de los efectos sobre la seguridad jurídica del régimen de la prescripción establecido por el legislador. La clave de bóveda a estos efectos está en determinar cuándo concurre ese "sacrificio excesivo", lo que plantea otro problema adicional, pues este concepto es difuso e indeterminado.

Sánchez García (2018: 51), en un trabajo en el que examina la posibilidad de control de la producción normativa en base a los principios constitucionales, con especial referencia al principio de seguridad jurídica, apuesta por la efectividad de este control constitucional, destacando el valor de los principios generales del Derecho y, en particular, del principio de seguridad jurídica, como instrumentos que permitan al Tribunal Constitucional fiscalizar la producción normativa, *ex ante*, durante y *ex post*. Este autor afirma que «la seguridad jurídica debe actuar, por tanto, como principio orientador del legislador tributario y de cualquier procedimiento de elaboración normativa en este ámbito, pues, como hemos señalado, el Derecho Tributario debe ser precisamente el límite del poder del Estado para recaudar tributos, un Derecho Tributario presidido por la seguridad jurídica. Sin seguridad jurídica no puede haber derecho, ni bueno, ni malo, ni de

(50) ECLI:ES:TC:1986:147.

ninguna clase» (51). Entendemos que, a mayor producción normativa, mayor necesidad de control, y no al contrario –que es lo que parece ocurrir en la actualidad–, pues el Tribunal Constitucional dispone de los recursos y competencias necesarios para efectuarlo.

Por ello, aunque acudir al Tribunal Constitucional para garantizar el adecuado funcionamiento y regulación del instituto prescriptorio parece una opción remota y con escasas posibilidades de viabilidad y éxito, consideramos que no se debería descartar si los efectos derivados de las resoluciones judiciales y de las reformas legales son tan perniciosos que desvirtúan la esencia de la institución; de esta forma, se aproxima el recurso al Tribunal Constitucional como única vía de protección de la prescripción tributaria y, con ella, de la seguridad jurídica. Conforme a este planteamiento, el principio de seguridad jurídica se debe entender como lo que es: un verdadero "principio constitucional", no como un mero "valor" de escasa importancia en la ordenación y aplicación del Derecho.

En este punto es necesario plantear cuándo sería posible entender que un acto con trascendencia legal vulnera el principio de seguridad jurídica. Entendemos que, además de acudiendo a las pautas ofrecidas por la jurisprudencia y la doctrina a estos efectos, a las que ya nos hemos referido, bastaría seguir lo indicado por Sainz de Bujanda (1963: 422-423) y responder a una simple pregunta. En efecto, señalaba este autor que el principio de seguridad jurídica «constituye uno de los bienes jurídicos amparados explícitamente por el moderno constitucionalismo. En nuestras leyes fundamentales se consagra directamente como un derecho (…) Si todos esos enunciados, a través de los cuales se actúa la seguridad jurídica, hubieran de ser sintetizados en una sola proposición fundamental, podría decirse que esta: el derecho de los españoles a la seguridad jurídica consiste en la certidumbre del Derecho y en la eliminación de la arbitrariedad». Partiendo de esta afirmación, la pregunta que nos debemos plantear es ¿contribuye tal acto a lograr la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad? Encontraremos muchos casos en los que la respuesta será negativa.

Descendiendo al plano de los ejemplos, una de las más flagrantes vulneraciones al principio de seguridad jurídica gestada en los últimos tiempos viene representada por la aludida reforma de la LGT por la Ley 34/2015, particularmente por la introducción del artículo 66 bis, que, en conjunción con el también reformado artículo 115, supone la imprescriptibilidad, con carácter general, del derecho a comprobar e investigar de la Administración (52). Consideramos que la concepción de este derecho y, en particular, su carácter imprescriptible, sacrifica, en todo, el principio de seguridad jurídica, y representa un claro ejemplo de la situación referida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia expuesta, lo que justificaría su intervención a pesar de los impedimentos formales para ello (53).

(51) Sánchez García, J. A. (2018): "El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del Derecho y la Seguridad Jurídica", *ob. cit*.: 62.

(52) *Vid*. en este sentido, Soto Bernabeu, L. (2016): "La comprobación de ejercicios prescritos y la seguridad jurídica", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 13: 249-259; y González Aparicio, M. (2021): *La prescripción de la deuda tributaria, ob. cit*.: 285 y ss.

(53) En este sentido es claro Falcón y Tella, que señala que la imprescriptibilidad «resultaría inconstitucional, ya que la prescripción se considera normalmente como una exigencia de la necesaria certidumbre de las relaciones jurídicas y, por lo tanto, como una consecuencia lógica de la

Otro ejemplo evidente en el que la actuación del legislador en materia de prescripción vulnera indudablemente el principio de seguridad jurídica es el generado tras la entrada en vigor de la Ley 7/2012, –el tan polémico modelo 720–, y, particularmente, las modificaciones que incluye en la LIRPF (artículo 39.2) y en la LIS (artículo 121.6), que suponen la imprescriptibilidad del derecho a liquidar de la Administración respecto a los bienes y derechos no declarados por el contribuyente. En este caso, atendiendo al carácter supranacional del objeto de esta normativa, han sido los órganos comunitarios los que han puesto coto al evidente abuso del legislador, pues la normativa citada vulnera numerosos principios comunitarios; entre otros, la libre circulación de personas, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios, y la libre circulación de capitales, así como el principio de seguridad jurídica. Es por ello que la Secretaría General de la Comisión Europea emitió Dictamen Motivado, de fecha 15 de febrero de 2017, otorgando al Estado español un plazo de dos meses para modificar la referida normativa. Sin embargo, tales advertencias no han surtido efecto en el legislador español, pues a día de hoy tal modificación no se ha producido. La respuesta a esta inacción del legislador patrio ha provocado que la Comisión Europea, con fecha 23 de octubre de 2019, presentara un recurso ante el TJUE (asunto C-788/19), que está pendiente de resolución.

3.1.5. *Los principios de buena fe y confianza legítima*

Los principios de buena fe y confianza legítima aparecen estrechamente ligados al principio de seguridad jurídica –razón por la que se abordan en este epígrafe– y a la necesidad de proteger los límites razonables en el ejercicio de derechos y potestades en el marco de las relaciones jurídicas. El fundamento primero de estos principios se encuentra en el artículo 7.1 del Código Civil, que establece que los contratos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe (54). Respecto al principio de buena fe y su alcance señala Díez-Picazo (1983: 49-52) que este concepto hace referencia al ambiente dentro del cual las relaciones jurídicas deben desarrollarse y «supone guardar fidelidad a la palabra dada, no defraudar la confianza de los demás, ni abusar de ella, conducirse conforme cabe esperar de cuantos con honrado proceder intervienen en el tráfico jurídico como contratantes o participan en él en virtud de otras relaciones jurídicas». El principio de buena fe despliega sus efectos para ambas partes en la relación jurídica patrimonial. Para el sujeto pasivo, deudor, la buena fe determina el alcance objetivo y temporal del cumplimiento de su obligación, mientras que para el sujeto activo, acreedor, la buena fe supone un límite al ejercicio de su derecho. Este límite, en su plano temporal, queda plasmado en el instituto de la prescripción extintiva, que se configura como una garantía

seguridad jurídica consagrada en el artículo 9.3 de la Constitución». *Vid*. Falcón y Tella, R. (2005): *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid: 166.

(54) La actual redacción del artículo 7 del Código Civil tiene su origen en la modificación del Título Preliminar de este texto normativo llevada a cabo por la Ley 3/1973, de 17 de marzo, y por el Decreto 1836/1974, 31 Mayo. Previamente, el principio de buena fe aparecía expresamente recogido en el artículo 1258 del Código Civil «los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan, no solo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley».

para el deudor ante la inacción del acreedor durante un tiempo prolongado. Si bien el fundamento directo de la prescripción no se halla en este artículo 7 del Código Civil, sí es posible fijar en este precepto el fundamento indirecto de la prescripción extintiva como figura protectora de la buena fe y el principio de seguridad jurídica (55).

A mayor abundamiento, es preciso señalar que, con base en el artículo 7 del Código Civil, la legislación administrativa acoge los principios de buena fe y confianza legítima como guías que deben orientar el funcionamiento de todas las Administraciones públicas y, por tanto también de la tributaria. Así, el artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (56), establece expresamente que, para servir a los intereses generales, las Administraciones deben respetar los principios de «buena fe, confianza legítima y lealtad institucional» en su funcionamiento.

En cuanto al contenido y la aplicación de este principio la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2001 (57) es clara cuando dispone que «tanto la doctrina del Tribunal Constitucional como la Jurisprudencia de este Alto Tribunal considera que el principio de buena fe protege la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que dicho principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos, constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "*venire contra factum propium*"». De esta manera, el Tribunal determina que los referidos principios fundamentan la doctrina de los actos propios, de creación jurisprudencial, añadiendo «ahora bien, este principio no puede invocarse para crear, mantener o extender, en el ámbito del Derecho Público, situaciones contrarias al ordenamiento jurídico o cuando del acto precedente resulta una contradicción con el fin o interés tutelado por una norma jurídica que, por su naturaleza, no es susceptible de amparar una conducta discrecional por la Administración que suponga el reconocimiento de unos derechos y/u obligaciones que dimanen de actos propios de la misma. O, dicho en otros términos, la doctrina invocada de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones del Derecho Público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el solo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de

(55) La aplicación del principio de buena fe al instituto de la prescripción no se predica solo en ámbito fiscal. En el orden civil, la aplicación de este principio a la prescripción extintiva tampoco resulta extraño. Así lo ha reconocido el Tribunal Supremo, en Sentencias de 11 de diciembre de 2012 –Fundamento jurídico 2º– y de 21 de junio de 2013 –Fundamento jurídico 2º– (ECLI:ES:TS:2012:9198 y ECLI:ES:TS:2013:6306, respectivamente), indicando que «resulta innegable la función informadora que debe desplegar el principio general de buena fe en la interpretación y aplicación del mencionado instituto –refiriéndose a la prescripción extintiva–, ya como acción o como excepción solicitada».

(56) BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015.

(57) ECLI:ES:TS:2001:1423.

esta». En relación con la prescripción tributaria, lo indicado no solo justifica su aplicación cuando la Administración o el administrado no actúa en un determinado periodo de tiempo para reclamar lo que con arreglo a Derecho le corresponde, creando en la otra parte la confianza de su no exigencia en el futuro, sino que excluye la autonomía de la voluntad en la regulación del régimen prescriptivo, como se apuntó en apartados precedentes, por responder este a un interés público, por tanto de carácter general e indisponible.

3.2. El principio de capacidad económica

Partiremos de las palabras de Albiñana (1974: 89) que señalaba que «el tiempo y el espacio son elementos transcendentales en la exacción de los impuestos, y su cómputo discurre, comúnmente, en torno a la "capacidad económica", que, al fin, constituye la infraestructura de todo impuesto». Como se ha venido indicando, la adopción de la prescripción como mecanismo extintivo por el Derecho Tributario conduce a que no solo sus caracteres se vean alterados, sino a que se añadan algunos principios propios del ámbito tributario a los principios sustentadores de la prescripción en general. De esta forma, estrechamente ligado al principio de seguridad jurídica como fundamento de la prescripción, es necesario hacer referencia al principio de capacidad económica o capacidad contributiva, consagrado en el artículo 31 de la Constitución (58). El principio de capacidad económica ostenta un papel esencial en el ordenamiento tributario estatal, como principio informador del mismo, lo que ha conducido a la realización de amplios estudios relacionados con su contenido y alcance, e incluso, recientemente, a su vigencia en el actual sistema tributario (59).

Más allá de estas consideraciones referentes a la concepción de este principio, lo relevante en este punto es su incidencia en la prescripción tributaria. Esta incidencia ha sido puesta de manifiesto por la doctrina, que vincula el principio de capacidad económica junto al principio de seguridad jurídica como soportes esenciales de la prescripción en el ámbito tributario. No obstante, también es preciso indicar que algunos autores, como García Novoa (2011: 35-36), han rechazado que a la prescripción tributaria le resulten de aplicación los principios del artículo 31 de la Constitución, porque, según este autor, la prescripción encuentra su fundamento exclusivo en el principio de seguridad jurídica del artículo 9 de la Carta Magna. No estamos de acuerdo totalmente con esta afirmación, pues entendemos que se trata de una interpretación excluyente del principio de seguridad jurídica respecto a los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución. Estos principios informan el ordenamiento tributario en su conjunto y en nada se oponen el principio de seguridad jurídica y el principio de capacidad económica en este aspecto, sino que se complementan conformando una base común para este mecanismo extintivo.

(58) El artículo 31 de la Constitución señala que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

(59) En este sentido, Vaquera García, A. (2017): "El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación *de facto*? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre plusvalías", *Revista Jurídica de la Universidad de León*, n.º 4: 101-134.

Tomando lo indicado por la Sentencia del Tribunal Constitucional, 27/1981, de 20 de julio (60), que concluye que el principio de capacidad económica es «una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (Fundamento jurídico 4º), se deduce que el ámbito temporal de este principio supone que la búsqueda de esta "riqueza" no se puede realizar de manera ilimitada en el tiempo, pues ello conduciría, en el ámbito tributario, a que las deudas que pueden resultar exigibles al sujeto pasivo superen la "capacidad económica" actual del mismo (61). Esto es, retomando la idea ya expuesta en epígrafes precedentes, la consumación de la prescripción como mecanismo extintivo de la deuda tributaria supone no solo el transcurso de un determinado plazo de tiempo, también la inacción de las partes y esta inacción se puede equiparar a un incumplimiento obligacional, que, de no existir plazos de prescripción, carecería de efecto alguno para el sujeto inactivo, por tanto, incumplidor, pues a pesar de su "no actuación" las deudas se podrían acumular de manera indefinida en el tiempo. Esta situación conduciría al gravamen de una capacidad económica pasada, que, como indica Guerra Reguera (2013: 22), no es sino «una capacidad económica inexistente, irreal, ficticia». Por ello, la prescripción tributaria es también «una exigencia lógica del principio de capacidad económica, que requiere gravar una capacidad económica actual, pues la exigencia indefinida de obligaciones tributarias no satisfechas en su momento supondría una acumulación de deudas que podría exceder la capacidad actual del obligado tributario» (62). Con ello, el establecimiento de plazos de prescripción excesivamente largos, o de imprescriptibilidad de las deudas tributarias, así como cualquier otra disposición que contravenga la adecuada aplicación de esta figura extintiva, no solo vulnera el principio de seguridad jurídica, sino que, por extensión, también afecta de manera esencial al principio de capacidad económica.

Por ello, para concluir estas líneas esenciales sobre la vinculación del principio de capacidad económica y la prescripción tributaria, conviene realizar unos apuntes en relación con la posibilidad de control constitucional de la normativa tributaria, en particular de las normas relativas a la prescripción, con base en este principio, al igual que hemos realizado en el epígrafe anterior respecto a las posibilidades de control de los textos legales y la normativa tributaria en materia de prescripción con fundamento en el principio constitucional de seguridad jurídica. Respecto al principio de capacidad económica, su ubicación sistemática en el artículo 31 de la Constitución, por tanto, al margen de los derechos fundamentales susceptibles de protección vía recurso de amparo, deja fuera esta vía para el control de las disposiciones tributarias (63). Con ello, la única vía posible es

(60) ECLI:ES:TC:1981:27.

(61) Ferreiro Lapatza apunta que el principio de capacidad contributiva o capacidad de pago «pugna con una dilación demasiado prolongada del momento en que se cumple la obligación respecto a aquel en que tal hecho se realiza». *Vid*. Ferreiro Lapatza, J. J. (1968): "La extinción de la obligación tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Públic*a, n.º 77: 1064-1065-. En el mismo sentido, Falcón y Tella, R. (1992): *La prescripción en materia tributaria*, *ob. cit*.: 70.

(62) Gorospe Oviedo, J. I. (2014): "La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. n.º 581/2013", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 379: 160.

(63) Herrera Molina pone de manifiesto esta cuestión. En particular, respecto a la posibilidad de acceder a la vía de amparo por la concepción del principio de capacidad económica como conteni-

la de la cuestión de inconstitucionalidad. Esta opción, si bien no es remota (64), plantea algunas dificultades en lo tocante a la impugnación de disposiciones relativas a la prescripción tributaria. En primer lugar, porque tales disposiciones no se consideran parte de los elementos esenciales del tributo protegidos por reserva de ley, y, en particular, por las dificultades para que los Tribunales ordinarios planteen cuestiones de inconstitucionalidad basadas en una lesión al principio de capacidad económica. Herrera Molina (1998: 183), señala que «las lesiones del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica no suelen derivar de una norma aislada, sino del conjunto de disposiciones tributarias que determinan la carga contributiva individual». Acogiendo estas palabras y recordando lo indicado en párrafos precedentes respecto al ámbito temporal de la capacidad económica y la prescripción tributaria, ¿no es posible afirmar que el principio de capacidad económica padece cuando, por ejemplo, se suprimen los plazos de prescripción?, y ¿tal supresión no puede determinar la carga contributiva individual, suponiendo, en definitiva, una lesión al sistema tributario en su conjunto? En nuestra opinión la respuesta a estas preguntas es afirmativa y representa sustento suficiente para que la protección constitucional en este ámbito prospere. La imprescriptibilidad o el establecimiento de plazos de prescripción excesivamente largos, provocan que al contribuyente se le pueda exigir como capacidad económica actual una capacidad económica no reciente en el tiempo, y, con ello, inexistente, siendo precisamente esta la situación proscrita por el artículo 31 de nuestra Constitución.

3.3. El principio de eficacia administrativa

El artículo 103 de la Constitución recoge el principio de eficacia como uno de los que deben guiar las actuaciones de las Administraciones Públicas (65). Este principio es el reflejo del derecho de los ciudadanos a una buena administración, recogido expresamente en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Aunque la doctrina coincide en afirmar el carácter abierto de este derecho, también es

---

do del derecho a la igualdad del artículo 14 de la Constitución, el autor examina la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que concluye que interpreta los artículos 14 y 31 de la Constitución como si fueran compartimentos estanco, rechazando de esta forma la vía de amparo (entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio –ECLI:ES:TC:1981:27–, 9/1986, de 21 de enero – ECLI:ES:TC:1986:9– y 19/1987, de 17 de febrero –ECLI:ES:TC:1987:19–). El referido autor rechaza esta argumentación del Tribunal, concluyendo que «el principio de igualdad en materia tributaria, aun entendido como mera interdicción de la arbitrariedad, exige considerar el principio de capacidad económica. El hecho de que este se mencione en el artículo 31 con una "especial eficacia" no puede excluir radicalmente su consideración del juicio de igualdad». *Vid.* Herrera Molina, P. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid: 174-175 y 184-189.

(64) Prueba de ellos son las Sentencias del Tribunal Constitucional referentes al IIVTNU, en las que se declaran inconstitucionales algunos de los preceptos que regulan este impuesto, con base, precisamente, en el principio de capacidad económica, como la Sentencia núm. 59/2017, de 11 de mayo (ECLI:ES:TC:2017:59).

(65) Este precepto señala que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

coincidente la consideración de que el principio de seguridad jurídica es uno de los que engloba la buena administración (66). En este sentido, el establecimiento de plazos de prescripción razonables se comprende dentro del amplio abanico de facultades que encierra este principio.

González Martínez (2016: 305) se refiere al principio de eficacia administrativa como uno de los principios que, junto a la seguridad jurídica y la capacidad económica, sustentan el instituto de la prescripción en el ámbito tributario. Esta referencia no puede resultar en nada extraña, pues el principio de eficacia administrativa, de rango constitucional (67) y orientador de toda la función administrativa, se conceptúa como «la capacidad de las Administraciones públicas de lograr los objetivos que se propone como también, eso sí, de alcanzarlos utilizando tan solo los recursos que sean estrictamente necesarios» (68).

Arranz de Andrés (2005: 534), por su parte, también destaca la labor de la prescripción como referencia del grado de eficacia de la Administración Pública. Aguadó y Cudolá (1999: 21), asimismo, pone el acento en este punto, indicando que, aunque la existencia de plazos de prescripción no garantiza la eficacia en la actuación de la Administración, sí representan un elemento para conseguir su mejora.

Recordando lo indicado en un epígrafe precedente, la prescripción tributaria se produce a consecuencia de un incumplimiento por parte de la Administración, contravención que se plasma en la falta de actuación administrativa. Esa inactividad conduce indefectiblemente a la no consecución de un objetivo esencial en el ámbito tributario: lograr la satisfacción de las deudas mediante el pago (69). En este sentido, se puede considerar, como afirma García Novoa (2012: 105), que la prescripción tiene un cierto componente

(66) Carrasco González, F. (2015): "El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios", en F. García Berro, (dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra): 169-176; Fuentetaja Pastor, J. A. (2014): "El derecho a una buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea", *Cuadernos Europeos de Deusto,* n.º 51: 21 y ss. y González Alonso, A. (2011): "Los principios del Derecho Administrativo Comunitario", *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 6. BIB 2011\5234 [consultado en la base de datos Aranzadi Instituciones, con fecha 03/10/2020].

(67) Como se ha indicado, la Constitución Española recoge el principio de eficacia administrativa en el artículo 103.1, que señala que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho». Esta previsión también se recoge en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015.

(68) Gómez-Pomar Rodríguez, J. (2007): *¿Se puede medir la eficiencia de las Administraciones públicas? La Administración Pública que España necesita*, Círculo de Empresarios, Madrid: 132 y Parejo Alfonso, L. (1995): *La eficacia, principio de la actuación de la Administración, Eficacia y Administración. Tres estudios*, INAP, Madrid: 91.

(69) Como indica Mata Sierra, en el ámbito tributario la inactividad «sería la omisión por la Administración tributaria de toda actividad jurídica o material, legalmente debida y materialmente posible que dará lugar a las consecuencias jurídicas expresamente previstas por el ordenamiento tributario tendentes a su corrección». *Vid*. Mata Sierra, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Lex Nova, Valladolid: 115.

sancionatorio de la actuación negligente, en el sentido de inoperante, de la Administración –y también de los obligados tributarios cuando son éstos los que ven prescritos sus derechos–.

La actuación eficaz de la Administración, por el contrario, se traduce en un ejercicio en tiempo y forma de sus potestades que impida la extinción del derecho de crédito por el transcurso del tiempo. Además, en el ámbito de la prescripción tributaria, la eficacia de la Administración también tiene otra manifestación: que el contribuyente no esté «de forma indefinida e indeterminada en una situación de incertidumbre, con el riesgo de una eventual comprobación tributaria» (70), de modo que los procedimientos tendentes a la determinación de la deuda tributaria y a su cobro no sólo se deban iniciar y resolver en un plazo razonable, sino que siempre antes de que tales derechos de la Administración hayan expirado por prescripción.

4. CONCLUSIONES

Si bien a lo largo de la exposición realizada en este estudio ya se han ido avanzado las conclusiones obtenidas a lo largo del mismo, cabe realizar unas reflexiones finales a modo cierre.

Primera. En Derecho Tributario el fundamento de la prescripción es de carácter puramente objetivo, sustentado en el principio de seguridad jurídica, pues, a diferencia de la prescripción regulada en el Código Civil, que protege un interés particular, la prescripción tributaria protege un interés de carácter general. Este principio, que en la actualidad tiene vigencia a nivel interno, pero también comunitario, es atacado de forma cada vez más habitual. En el ámbito tributario; las reformas a las que ha sido sometida la prescripción y la propia aplicación de este mecanismo extintivo por parte de los órganos de la Administración son clara muestra de ello, muy en particular las efectuadas en la Ley 34/2015 y en la Ley 7/2012.

Segunda. En cuanto a las posibilidades de control de la normativa sobre prescripción con base en el principio de seguridad jurídica, consideramos que es una opción que, aunque presente dificultades, no debe ser desechada. Para ello la seguridad jurídica debe entenderse atendiendo a su verdadera naturaleza, que es la de un principio constitucionalizado y no la de un mero valor inspirador del ordenamiento jurídico. Entender la seguridad jurídica como principio constitucionalizado, con toda su extensión, supondría abrir la puerta a que todas aquellas vulneraciones del mismo debieran poder hacerse valer vía recurso o vía cuestión de inconstitucionalidad.

Tercera. El principio de capacidad económica también desempeña un papel fundamental en la configuración del fundamento de la prescripción, pues el gravamen a la manifestación de riqueza a la que alude este principio no puede ejercerse sin límite temporal alguno, dado que las circunstancias y la "capacidad económica" del sujeto pasivo pueden

(70) Carrasco González, F. (2015): "El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios", en F. García Berro (dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, *ob. cit.*: 177.

cambiar ostensiblemente con el paso del tiempo. Por lo tanto, también con fundamento en este principio sería posible articular un posible control constitucional de las disposiciones emanadas en materia de prescripción, existiendo ya diferentes precedentes en los que una vulneración del principio de capacidad económica ha sustentado la declaración de inconstitucionalidad de algunos preceptos.

*Cuarta***.** Junto al principio de capacidad económica y al principio de seguridad jurídica, como fundamento esencial de la prescripción, –o a consecuencia de ella– es posible encontrar otros principios, con soporte constitucional, legal o jurisprudencial, que conforman el fundamento de esta institución: buena fe y confianza legítima y eficacia administrativa. Estos principios, aun siendo autónomos, muestran estrechos vínculos, formando una base común sobre la que se construye este instituto extintivo, las raíces de ese árbol al que aludíamos en los apartados iniciales de este estudio. Así, el principio de eficacia administrativa, que debe guiar la actuación de todas las Administraciones, es una manifestación del principio de seguridad jurídica, fundamento esencial de la prescripción. La seguridad jurídica también encuentra su manifestación en los principios de buena fe y confianza legítima, limitando el ejercicio indefinido y arbitrario de los derechos de la Administración. A su vez, eficacia y seguridad jurídica se interrelacionan con el principio de capacidad económica, evitando que la Administración pueda ejercer de manera indefinida sus potestades y derechos, y, con ello, exigir una capacidad económica no actual.

*Quinta***.** Retomando ese símil del árbol, resulta evidente que pretender construir un régimen jurídico para la prescripción tributaria que no se acopla, o que se opone frontalmente, a aquello que representa el origen y la raíz de la institución, vulnera, en esencia, su fundamento. No cabe que de la raíz conformada por seguridad jurídica, capacidad económica, buena fe y confianza legítima y eficacia administrativa, nazca un árbol que establezca, por ejemplo, la imprescriptibilidad, pues esta, ni manifiesta seguridad jurídica para el contribuyente, ni se adecúa a la capacidad económica cambiante con el transcurso del tiempo, ni, mucho menos, respeta la buena fe de aquel que cree extintas sus obligaciones por el paso del tiempo y, todo ello, con base en lo que puede calificarse como una muestra de ausencia de eficacia administrativa. Es por ello que abogamos por un control de estas actuaciones e invitamos, a los órganos con competencia para ello, a iniciar una sosegada reflexión sobre los efectos, inmediatos y futuros, de las mismas.

BIBLIOGRAFÍA

Albiñana García-Quintana, C. (1974): *El sistema fiscal en España,* Biblioteca Universitaria Guadiana, Madrid.

Aguadó y Cudolá, V. (1999): *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas,* Marcial Pons, Madrid.

Arranz de Andrés, C. (2005): "La prescripción de la obligación del responsable tributario", en VV. AA.: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid.

Barciela Pérez, J. A. (2010): "El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TJUE", *Quincena Fiscal*, n.º 20.

Bercovitz Rodríguez-Cano, R. (2009): "Comentario al artículo 1.156 del Código Civil", en R. Bercovitz Rodríguez-Cano (coord.): *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

Berliri, A. (1971): *Principios de Derecho Tributario.* Volumen II, *Traducción, Estudio Preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

Calvo Ortega, R. (1999): *Curso de Derecho Financiero y Tributario, I, Parte General*, Civitas, Madrid.

Calvo Ortega, R. (2012): *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Civitas, Cizur Menor (Navarra).

Calvo Ortega, R. y Calvo Vérgez, J. (2019): *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General. II. Derecho Presupuestario*, Thomson Reuters, Madrid.

Carrasco González, F. (2015): "El derecho a una buena administración: la exigencia de plazos razonables en los procedimientos tributarios", en F. García Berro (dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).

Castán Tobeñas, J. (1984): *Derecho Civil Español, Común y Foral. Revisada y puesta al día por José Luís de los Mozos,* Tomo 1, Volumen II, Reus, Madrid.

Cerrada Moreno, M. (2018): *Prescripción e imprescriptibilidad de los delitos. Orígenes. Fundamentos. Naturaleza jurídica*, Bosch, Barcelona.

Cocivera, B. (1952): "In tema di prescrizione estintiva nel diritto tributario", *Rivista Diritto Financiario e Sciencia delle Finanze*, n.º II.

Cortés Domínguez, M. (1985): *Ordenamiento tributario español*, Volumen I, Civitas, Madrid.

Corral Guerrero, L. (1982): *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Edersa, Madrid.

De Castro y Bravo, F. (1972): *Temas de Derecho Civil,* Madrid.

Díez-Picazo y Ponce de León, L. (1983): *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial. Introducción. Teoría del contrato. Las relaciones obligatorias*, Volumen I, Tecnos, Madrid.

Díez-Picazo, L. y Gullón, A. (1992): *Sistema de Derecho Civil I*, Tecnos, Madrid.

Díez-Picazo, L. (2014): *La Seguridad Jurídica y otros Ensayos*, Civitas, Cizur Menor (Navarra).

Ennecerus, L. (1934): *Derecho Civil (Parte General). Traducción del alemán por Blas Pérez González Y José Alguer, actualizada por Eduardo Valentí Fiol,* Tomo I, Volumen 2º, Bosch, Barcelona.

Falcón y Tella, R. (1992): *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid.

Falcón y Tella, R. (1996): "La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo", *Quincena Fiscal*, n.º 14.

Falcón y Tella, R. (2005): *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid.

Fernández Junquera, M. (2001): *La prescripción de la obligación tributaria: un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, Elcano (Navarra).

Ferreiro Lapatza, J. J. (1968): "La extinción de la obligación tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Públic*a, n.º 77.

Fuentetaja Pastor, J. A. (2014): "El derecho a una buena administración en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea", *Cuadernos Europeos de Deusto,* n.º 51.

García Novoa, C. (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

García Novoa, C. (2011): *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid.

García Novoa, C. (2012): "Novedades del Proyecto de Ley de intensificación de actuaciones en prevención y lucha contra el fraude en materia de interrupción y reanudación del cómputo de prescripción", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 98.

Génova Galván, A. (1988): "La prescripción tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero,* n.º 57.

Giannini, A. D. (1972): *Instituzioni di Diritto Tributario*, Giuffré, Milano.

González Alonso, A. (2011): "Los principios del Derecho Administrativo Comunitario", *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 6. BIB 2011\5234.

González Aparicio, M. (2021): *La prescripción de la deuda tributaria,* Tirant lo Blanch, Madrid.

González Martínez, M. T. (2016)*: La crisis de la prescripción tributaria*, Francis Lefebvre, Madrid.

Greco, G. (1952): "Ingiuzione fiscale e rilievi in ordine a la vidimazione del pretore con riferimenti all'interruzione della prescrizione", *Rivista Diritto Financiario e Sciencia delle Finanze*, n.º II.

Gómez-Pomar Rodríguez, J. (2007): *¿Se puede medir la eficiencia de las Administraciones públicas? La Administración Pública que España necesita*, Círculo de Empresarios, Madrid.

González Alonso, A. (2011): "Los principios del Derecho Administrativo Comunitario", *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 6.

Gorospe Oviedo, J. I. (2014): "La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. núm. 581/2013", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 379.

Guerra Reguera, M. (2013): *Prescripción de deudas tributarias,* Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

Hensel, A. (Trad. 2005): *Derecho Tributario. Traducción y Estudio Preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle*, Marcial Pons, Madrid.

Herrera Molina, P. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid.

Herrero Botas, C. (1990): Hacia una prescripción tributaria de tres años, *Gaceta fiscal*, n.º 77.

Mata Sierra, M. T. (2014): *Las garantías de los ciudadanos frente a la inactividad de la Administración tributaria*, Lex Nova, Valladolid.

O'Callaghan Muñoz, X. (2004): *Compendio de Derecho Civil. Tomo I (parte general), Compendio de Derecho Civil. Tomo I (parte general),* Madrid, Edersa.

Parejo Alfonso, L. (1995): *La eficacia, principio de la actuación de la Administración, Eficacia y Administración. Tres estudios*, INAP, Madrid.

Pugliese, G. (1924): *La prescrizione estintiva*, UTET, Torino.

Pugliese, G. (1937): *Instituzioni di diritto financiario*, Cedam, Padova.

Randazzo, F. (1971): "Contributo allo studio della prescrizione nel diritto tributario", *Rivista Diritto Financiario e Sciencia delle Finanze,* n.º I.

Requejo Pages, J. L. (2005): "Doctrina del Tribunal Constitucional durante el primer cuatrimestre de 2005", *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 74.

Rodríguez Morata, F. (2002): "Tomo XXV - Volumen 1º, Artículos 1930 a 1960 del Código Civil", en M. Albaladejo y S. Díez Alabart (dirs.): *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Edersa, Madrid.

Sainz De Bujanda, F. (1963): *Hacienda y Derecho,* Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

Sánchez García, J. A. (2018): "El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del Derecho y la Seguridad Jurídica", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 418.

Soto Bernabeu, L. (2016): "La comprobación de ejercicios prescritos y la seguridad jurídica", *Documentos de Trabajo,* Instituto de Estudios Fiscales, n.º 13.

Vaquera García, A. (2017): "El principio de capacidad económica en España: ¿vigencia o superación *de facto*? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y en el gravamen municipal sobre plusvalías", *Revista Jurídica de la Universidad de León*, n.º 4.

Vega Herrero, M. (1990): *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid.

Vitta, C. (1955): *Dirittto amministrativo*, UTET, Torino.

Zancada Peindado, F. (1975): "Una consecuencia de la inactividad de la Administración: prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria"*, Crónica Tributaria*, n.º 13.

Zanobini, G. (1958): *Corso di diritto amministrativo. Volume primo: principi generali*, Giuffré, Milano.

Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

PERMANENT ESTABLISHMENT. THE CRISIS OF THE ARTICLE 5 OECD MC IN THE DIGITAL ECONOMY (*)

Montserrat Hermosín Álvarez
Prof. Dra. Financial and Tax Law
Pablo de Olavide University of Seville

Recibido: Diciembre, 2020
Aceptado: Febrero, 2021

https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.4

ABSTRACT

The rise of the digital economy, breaking with business models that require a physical presence to develop their activities, has dislodged the traditional concept of permanent establishment set out in Article 5 OECD MC. In the light of the precept's loopholes, large multinationals have engaged in abusive practices to relocate their profits, thus avoiding contributing in the States where the income is generated in accordance with their economic capacity. In this paper, we examine the concept of permanent establishment included in art. 5 OECD MC, its typology following the BEPS Project's modifications and the different scenarios that do not constitute a permanent establishment. We also explore whether its legal regime continues to be useful in today's context or whether, on the contrary, the moment has come to abandon the concept of permanent establishment entirely due to the problems generated by today's article 5 OECD MC, unable to respond to the challenges posed by the digital economy.

Keywords: permanent establishment, digital economy, The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), significant digital presence.

(*) This work was supported by the Fulbright Grant and Spanish Ministry of Education, Culture and Sport mobility fellowship José Castillejo during a research stay at Fordham University, School of Law, New York City (US).

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. LA CRISIS DEL ARTÍCULO 5 MC OCDE EN LA ECONOMÍA DIGITAL

Montserrat Hermosín Álvarez

RESUMEN

El auge de la economía digital desvinculada de los modelos de negocios que requieren de presencia física para el desarrollo de la actividad empresarial, ha desbancado el tradicional concepto de establecimiento permanente contenido en el artículo 5 OECD MC. Ante los vacíos que plantea el mencionado precepto, las grandes multinacionales han incurrido en prácticas abusivas para la deslocalización de beneficios sin contribuir en consonancia con su capacidad económica en los Estados donde las rentas se generan.

En el presente trabajo se analiza la institución del establecimiento permanente, contenida en el art. 5 OECD MC y su tipología tras las modificaciones realizadas por el Proyecto BEPS, así como los diferentes supuestos que no constituyen un establecimiento permanente. Nos planteamos si su régimen jurídico sigue teniendo virtualidad práctica en el contexto actual o, por el contrario, habría llegado el momento de su absoluta superación debido a la problemática generada por el actual artículo 5 OECD MC incapaz de dar respuesta a los retos que plantea la economía digital.

Palabras clave: establecimiento permanente, economía digital, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS), presencia digital significativa.

SUMMARY

1. The digital economy and problems regarding its international taxation. 2. The concept of digital economy: necessary specification and e-commerce background. 3. The concept of permanent establishment in the OECD MC. 3.1. Fixed place of business. 3.2. The authorised dependent agent. 3.3. Excluded scenarios: preparatory or auxiliary activities. 4. Identifying the main challenges of the permanent establishment status. 5. New alternatives to the traditional concept of permanent establishment. 5.1. Significant digital presence. 5.2. Source taxation of received income. 5.3. The website as a new permanent establishment. 5.4. The creation of a tax on digital services. 6. Final reflections. Bibliography and resources.

1. THE DIGITAL ECONOMY AND PROBLEMS REGARDING ITS INTERNATIONAL TAXATION

Globalisation has led to the internationalisation of business activities and their development across different States. It is therefore paramount to determine the provenance of the income generated in each territory for its subsequent taxation in the competent State.

The concept of permanent establishment has long been a fundamental pillar (1) of international tax law to determine which State has the authority to exercise taxation (2).

Until now, the concept of permanent establishment has allowed taxing the income generated by economic activities of a company residing in another country in the source State. In essence, permanent establishment has embodied the critical connection factor to define tax authority over this income. But the traditional economy has given way to a new model of digital economy (3) that has no geographical barriers: profits can be relocated, bypassing today's tax scenarios which are based on physical permanence and linkage with the territory (4).

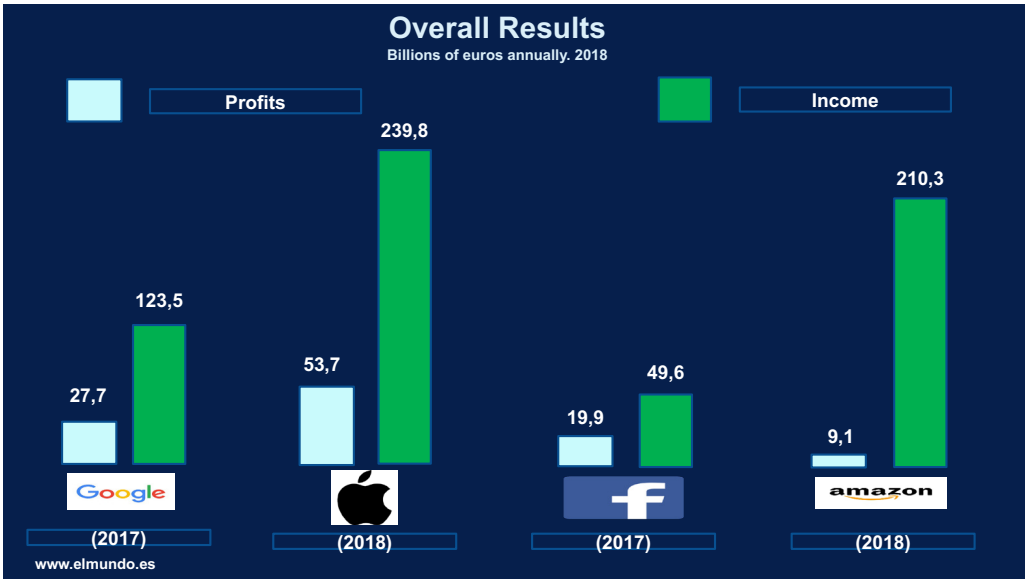
In recent years, large technology companies have been exposed for not contributing to the public treasury in accordance with their financial capacity. In the case of Spain, four of the biggest digital companies have contributed a total of only 23.9 million euros compared to a turnover of over hundreds of billions of euros.

(1) Skaar, A. A (1991): *Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*, Kluwer Law and Taxation, Deventer: 71.

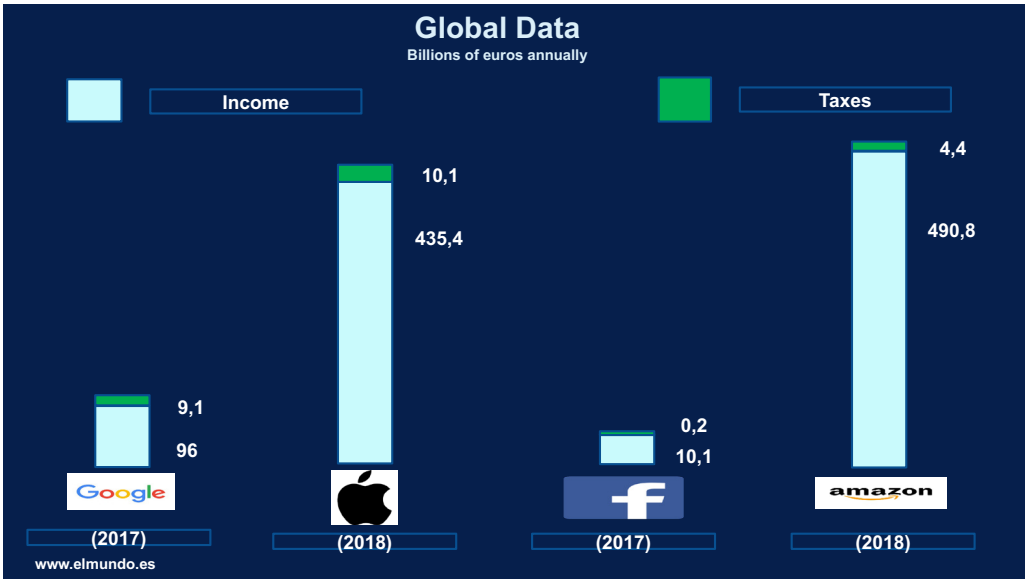
(2) García Prats, F. A. (2008): "La figura del establecimiento permanente en el orden tributario mundial", en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Buenos Aires: 1253; Melis, G. (2014): "Le interrelazioni tra le nozioni di residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi ancora aperti e possibili soluzioni", *Diritto Pratica Tributaria*, n.º 1: 10029; Fransoni, G. (2015): "La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?", *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 2: 123.

(3) *OECD* (2015a): "Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1", *OECD Publishing*: 50 y ss.

(4) Cockfield, A. (2003).



The problem is increasingly publicised and has no easy solution. The numbers speak for themselves. Google has contributed only 9.1 million euros, Apple 10.1 million euros, Facebook 0.2 million euros and Amazon 4.4 million, as shown in the following tables taken from one of many publications on the subject (5).



(5) https://www.elmundo.es/economia/empresas/2019/09/15/5d7be3c6fdddff34208b45ad.html

The same conclusions can be drawn from the data provided by the subsidiaries of these multinationals operating in our country.

Subsidiary Companies in the country	Income	Taxes
1. Apple Marketing Iberia	48,8	5,4
2. Apple Retail Spain	394,5	4,6
3. Amazon Online Spain	55,3	0,2
4. Amazon Spain Fulfillment	364,9	3,2
5. Amazon Spain Services	70,3	0,9
6. Amazon Web Services Spain	0,2	0,07

www.elmundo.es

The rapid expansion of the digital economy is visible through all kinds of commercial operations taking place via the Internet, not only regarding traditional goods and services but also intangibles. Yet this growth has not been accompanied by the development of an international tax system that covers all its elements (6). The concept of permanent establishment is a good example since it has not been adapted to this new economy (7). States are witnessing a gradual loss of taxation sovereignty over income generated in their territory (8) as profits escape to tax havens or low-tax jurisdictions (9). In the midst of this uncertainty and in the face of the staggering rise of an economy that escapes legal bounds, the efforts of the G20/OECD have played a crucial role. The OECD's BEPS project has transformed the notion

(6) Miller, J. E. (1978): "The Nominee Conundrum: The Live Dummy Is Dead, but the Dead Dummy Should Live!", *Tax Law Review*, vol. 34; Hellerstein, W. (1993): "State Taxation of Corporate Income From Intangibles: Allied-Signal and Beyond", *Tax Law Review*, vol. 48; Rottschaefer, H. (1931): "The power of the States to tax Intangibles", *North Carolina Law Review*, vol. 9, 4.

(7) In situation where value is created «by a business activity through (possibly remote) participation in that jurisdiction that is not recognized in the current framework for allocating profits» [OECD (2019): *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS:* 11,12].

(8) Duardo Sánchez, A. (2017): "Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS", *Quincena Fiscal*, n.º 12 (BIB 2017, 12001).

(9) OECD (2015b): *Base Erosion and Profit Shifting Project*, Explanatory Statement, OECD Publishing, Paris: 5 [http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf].

of permanent establishment. The BEPS action plan launched in 2013 focused on multinational companies who had benefitted from low taxation thanks to aggressive tax planning. The BEPS Project's main idea is that of preventing profits from being taxed in a different place from where they are generated (10). These objectives, however, started to be pursued years ago by the OECD Committee on Fiscal Affairs, as evidenced by the sheer number of reports, working documents and amendments made to the Model Convention (11).

In point of fact, Action 7 of the BEPS Plan aims at combating the actions and/or tax planning of companies that avoid having a permanent establishment in the country that is the source of their generated income. These widespread conducts have inspired the tax planning of multinationals that operate internationally. They originate in the basic idea underlying Article 7.1 of the OECD MC i.e. in the absence of permanent establishment, corporate income is not taxed in the source State. The legal loopholes posed by the concept of permanent establishment have simply led aggressive tax planning to proliferate further (12).

Nevertheless, it appears that BEPS Plan –following the final BEPS report of 5 October 2015– did not offer a definitive update of the concept of permanent establishment: it failed to take virtual permanent establishments, which were incipient, sufficiently into account. The analysis of these issues requires a joint study of Actions 1 "Tax Challenges Arising from Digitalisation" and 7 "Preventing artificial avoidance of permanent establishment status". Both actions seek to change the definition of permanent establishment included in Article 5 OECD MC since it has proved to be insufficient to combat multinationals' tax planning, as they attempt to avoid at all costs that their presence in the source country be classified as permanent establishment.

(10) Ault, H.; Schön, W; Shay, S. (2014): "Base Erosion and Profit Shifting; A Roadmap for Reform", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 68, 6-7; Boidman, N.; Kandev, M. N. (2013): "BEPS: The OECD Discovers America?", *Tax Notes International*, vol. 72, 11; Brauner, Y. (2014): "What the BEPS", *Florida Tax Review*, vol. 2, 16.

(11) OECD (1986): *Report on Thin Capitalism*, OECD, Paris; OECD (1987): "Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies", *International tax avoidance and evasion: four related studies*, OECD, Paris; OECD (1995): *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Paris; OECD (1998a): *Harmful Tax Competition*, OECD, Paris; OECD (1999): *The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, OECD Publishing; OECD (2000): *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*, OECD, Paris; OECD (2002): *Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce*, OECD, Paris; OECD (2003): *2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing; OECD (2005a): *E-Commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, OECD, Paris; OECD (2006): The Tax Treaty Treatment of Services, OECD, Paris; OECD (2010a): *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing; OECD (2010b): *The Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective*, OECD, Paris; OECD (2014): *Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention*, OECD, Paris.

(12) See Pistone, P. (2016): "La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho Tributario Global", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 170.

The objective of the present study was to analyse the current concept of permanent establishment and the main problems it poses for the taxation of income generated in the new digital economy.

2. THE CONCEPT OF DIGITAL ECONOMY: NECESSARY SPECIFICATION AND E-COMMERCE BACKGROUND

The challenges of the digital economy visible today had already started with the development of e-commerce. In fact, e-commerce is a major manifestation of the digital economy. Its development exposed how the traditional concept of permanent establishment was inadequate to address a new economy led by the rapid progress of new technologies: indeed, entities, through digitised business activities, can operate in the source State without having a physical presence in it. In 1998, the OECD sought to lay down the tax principles applicable to e-commerce (13). The European Union also addressed the legal treatment of a number of these problems through Directive 2000/41/EC of the Parliament and of the Council of 8 June 2000, better known as the E-Commerce Directive (14).

At first, e-commerce proliferation triggered the imminent problem of double taxation scenarios that began to arise among various countries and represented a major obstacle to the development of e-commerce. These situations were resolved through the signing of bilateral conventions between states. Over the years, however, the situation has resulted in opposite outcomes, having to combat situations of international double non-taxation.

It is thus imperative to clarify the meaning of digital economy. To start with, there is no commonly agreed definition of digital economy. The OECD has approached the concept of digital economy, characterising it as one that is «comprised of markets based on digital technologies that facilitate the trade of goods and services through e-commerce» (15). Action 1 of the BEPS Plan also defines the digital economy as the «result of a transformative process brought about by information and communication technology (ICT), which has made technologies cheaper, more powerful, and widely standardised, improving business processes and bolstering innovation across all sectors of the economy» (16).

For its part, the EU pinpointed some essential characteristics in 2014:

– Mobility. Digital goods can travel across the Internet with hardly any obstacles.

(13) *Vid.* OECD (1998b): *Electronic commerce: taxation framework conditions,* Ottawa, [https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf].

(14) *Vid.* Sprague, G. D. y Boyle, M. P. (2001): "General Report", *IFA, Cahiers de Droit Fiscal International. Taxation of income derived from electronic commerce*, vol. 86a, Kluwer Law International, The Hague, p. 23.

(15) OECD (2012): *The Digital Economy*, Paris: 5 [http://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf].

(16) OECD (2015a): *Action 1. Addresing the tax challenges of the digital economy*, OECD Publishing, Paris: 11.

– Web effects. Operating over the Internet can reduce companies' production costs, which will have consequences on the prices of goods and services and on the profit margin.

– Data usage. Products and services are additionally customised to consumers thanks to the information provided via new technologies.

Scientific doctrine (17) has also largely expressed itself regarding its characterisation, and we can find some excellent contributions (18).

Following the analysis above, we could conclude that the discipline of the digital economy studies the production and distribution of goods and services adapted to the market, based on data and business models that have no physical presence and that use new technologies.

3. THE CONCEPT OF PERMANENT ESTABLISHMENT IN THE OECD MC

The concept of permanent establishment originates in commercial law and refers to the physical space used to perform business activities (19). In the field of taxation, one of the first references to this concept appears in the first International Agreement for the avoidance of double taxation between the Austro-Hungarian Empire and Prussia (20), which goes back to 1899 (21).

Today, it is essential to specify the concept of permanent establishment within the digital economy as it determines how an income in a given territory is taxed. The concept's inadequacy in the face of the new reality can only lead to a growing number of elusive practices and fraudulent planning that harms society as a whole (22).

(17) Dutriez, J. F. (2018: 188): «Defining the digital economy concept is also not easy. It could be viewed as "a result of transformative process brought by information and communication technology"»

(18) Serrano Antón, F. (2014): "El Informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado", *Derecho PUCP*, n.º 72: 45-70.

(19) Reimer, E. (2015): "Article 5. Permanent Stablishment", E. Reimer and A. Rust (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. I, 4ª ed., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn: 336.

(20) Kobestky, M. (2011: 106-151).

(21) See Huston, J., Williams, L. (1991): *Permanent establishment: a Planning Primer*, Deventer: Kluver Law and Taxation Publishers: 3: «The term "business establishment" shall include branch establishments, factories, depots, offices, places where purchases and sales are effected and others business facilities by which the owner, partner, manager, or other permanent representative carries on his normal business activities».

(22) Carbajo Vasco, D. (2018a): «the OECD has constantly adapted the wording of article 5 to shifts of economic conditions. However, such adjustments have not keep pace with the rapid evolution of MNE strategies, the expansion of new technologies, the appearance and development of the e-commerce and the birth of the digital economy» («BEPS and the concept of permanent establishment, is the end of the story», *Documentos de Trabajo,* Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3: 295).

The concept of permanent establishment is defined in Article 5 of the OECD Model Convention and in the commentaries included in the provision. Efforts to adapt the permanent establishment status to the digital economy have resulted in several amendments to the OECD MC and the inclusion of new commentaries. The result is the tenth version of the OECD MC of 21 November 2017, which incorporates some of the proposals included within the BEPS report.

Until now, the concept of permanent establishment established in Article 5 OECD MC represented the traditional nexus whereby income generated through economic activities could be linked to a State's territory and consequently taxed. However, the concept's growing complexity over the years has led some authors to describe it as the unknown element (23).

Admittedly, despite being widespread, Article 5 of the MC does not contain, strictly speaking, a definition of permanent establishment. The norm is casuistic, based on a large number of specific cases. On the one hand, it lists positive examples of permanent establishment and, on the other, it provides a negative list of scenarios that are not regarded as permanent establishments for the purposes of the MC (24).

Thus, the Article starts with a general clause that identifies permanent establishment with a fixed place of business where the economic activity takes place (paragraph 1), provided this activity is not preparatory or auxiliary in nature (paragraph 4). The Article 5 OECD MC develops permanent establishment scenarios in detail giving examples such as: headquarters, branches, offices, factories, workshops, etc.

Second, a special rule is articulated on permanent establishment in the context of construction-related activities. We will not address it here as it is not linked to the digital economy.

Third, the norm describes a permanent establishment concept in the case of economic activities through a dependent agent, who usually operates on behalf of and for the account of the non-resident enterprise (paragraph 5), provided this person is not considered an independent agent (paragraph 6).

Finally, paragraph 4 defines the concept of permanent establishment negatively, excluding certain activities that are merely auxiliary or preparatory.

Paragraph 2 lists a series of scenarios that are specifically considered as a permanent establishment, although the list is not definitive: any other case fitting in the general definition and meeting the requirements can be considered to be a permanent establishment. Whether the scenario is among those listed in Article 5.2 or follows the generic definition of paragraph. 1 of Article 5, it must fulfil the conditions to constitute a permanent establishment included in the commentaries of paragraph 1 of Article 5 of the MC. We examine these latter commentaries below (25).

(23) Ritter, W. (1976/1977): «Grenzüberschereitende Gewinnabgrenzung bei Betriebstätten-Ein systematischer Versuch», *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*: 288.

(24) See García Prats, A. (1996): *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid: 99-103.

(25) Burlada Echeveste, J. L. (2018): "La noción de establecimiento permanente a la luz del

3.1. Fixed place of business

It is worth nothing that the current wording of the 2017 version of this general clause has not been modified. Art. 5.1 OECD MC says:

«For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on».

Article 5. 1 presents a general definition in which permanent establishment is identified with the fixed place of business where a company carries out all or part of its activity (26). It seems that Art. 5 chooses not to interpret the expression "fixed place of business" literally (27).

Thus, a "place of business" (28) needs to exist, understood as facilities, premises, machinery, equipment or material means used to carry out the company's activities. The article specifies that the enterprise does not have to possess premises: disposing of some space suffices.

It is sufficient for the company to have this place of business, but no specific formal legal base for the exercise of the business is required. Thus, «It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise» (29). It is not, therefore, necessary to have a "formal legal

---

proyecto BEPS", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 20, BIB 2018\13660: 6; Mas Hernández, J. (2016): "Acotando el abuso del EP: medidas adoptadas en el marco de BEPS", *Crónica Tributaria,* n.º 158: 191 y ss; Ramos Prieto, J. (2016): "Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital", en J. Ramos Prieto (dir.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra): 42-44.

(26) This seems obvious «when talking about a traditional economic framework, but in the light of the growing "digital economy", structures and the e-commerce potential, localization of PEs becomes more complex» (Dutriez, J. F. 2018: 186).

(27) As in section 2 of Art. 5, it is specified that: «The term "permanent establishment" includes especially:

a) a place of management;
b) a branch;
c) an office;
d) a factory;
e) a workshop, and
f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources».

(28) Carbajo Vasco, D. (2018a): «The so-called "place of business" test needs a physical presence of the non-resident taxpayer in the source country territory. Even though the term "place" has been broadly interpreted, it is clear from the start that the digital economy doesn´t need any physical structure to do business abroad» ("BEPS and the concept of permanent establishment, is the end of the story", *Documentos de Trabajo,* Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3: 294).

(29) Real estate is not the relevant point: many court rulings have affirmed that mere property ownership does not entail the presence of a permanent establishment: Edwardes-Her, Belgium; Consolidated Premium Iron Ores, Case, USA; Inez de Amodio V. Commisioner Case, USA [Pedro-

right to use that place". In fact, the text specifies that «could exist where an enterprise illegally occupied a certain location where it carried on its business» (30).

The second requirement is that this place of business be considered as "fixed"; that is, it must be at a determined location and present a certain degree of continuity over time. Both elements are closely linked and it is not possible to understand a physical place of business without a minimal and necessary permanence over time (31). In this regard, the text points out that «there has to be a link between the place of business and a specific geographical point» (32), though «this does not mean that the equipment constituting the place of business has to be actually fixed to the soil on which it stands», as it suffices that «the equipment remains on a particular site» (paragraph 21) (33). Furthermore, for a permanent establishment to exist, human presence is not required either, deeming the business activity carried out by machines to be sufficient (34). With the digitisation of companies and the adoption of new technologies, the physical fixity of permanent establishment is precisely one of the most outdated requirements due to the digital economy's exponential growth in recent decades (35). Thus, we must ask whether, according to these requirements, a website could be regarded as a place of business linked to a particular geographical point (36), due to its intangibility and because it is a simple document viewable through a browser (37). The server that stores the website is part of a computer with a physical location, and such a location can thus constitute

---

sa López, J. C. (2019): "Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE", *Revista Técnica Tributaria,* n.º 125: 66].

(30) See Commentary on paragraph 11, article 5, section 1 Model Tax Convention on Income and on Capital OECD.

(31) Serrano Antón, F. (2015): "Los aspectos fiscales de los establecimientos permanentes", en F. Serrano Antón (dir.), *Fiscalidad Internacional (I)*, CEF, Madrid: 209.

(32) See Commentary on paragraph 21, article 5, section 1 Model Tax Convention on Income and on Capital OECD.

(33) On this matter, the Federal Court of Canada concluded that, «(…) an enterprise has a permanent establishment where it has a "fixed place of business", an identifiable location with a certain degree of permanence in which the business of the enterprise is being carried on. By analogy, a particular location is a "fixed base regularly available" to a person who provides independent personal services only if the business of that person is being carried on there» (*Canada v. Dudney*, 2000 DTC 6169, FCA, paragraph 16).

(34) Sasseville; Skaar, (2009): "General Report: Is there a Permanent Establishment?", *Cahiers de Droit Fiscal International,* IFA, vol. 94: 24.

(35) Burlada Echeveste, J. L., "La noción de establecimiento permanente a la luz del proyecto BEPS", *op. cit.*: 5.

(36) In year 2000, the OECD modified its comments to Art. 5 MC –section 42º– seeking to adapt the concept of permanent establishment to *e-commerce* and to establish criteria that allowed differentiating between a web page and a server.

(37) Rodríguez Ondarza, J. A. (2001): "La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa", *Documentos de Trabajo,* Instituto de Estudios Fiscales, n.º 6: 8; Cruz Padial, I. (2017): "Economía Digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 18, BIB 2017/13197: 8; Álamo Cerrillo, R. (2018a): "Economía Digital, responsabilidad social tributaria y erosión de las bases imponibles", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 13, BIB 2018/10227: 6-7.

the "fixed place of business" of the company operating the server if it complies with the other conditions (38).

The line followed by the OECD was to initially refuse to consider a website as a permanent establishment and then to consider it as a virtual permanent establishment when it was located on a server in the source State (39).

With regard to the requirement of being fix over time, a "certain degree of permanency" of the permanent establishment is required. It cannot be of a "purely temporary nature". The difficulties in complying with this requirement are, however, acknowledged: in some cases, the very nature of the business means that it can only be carried out for a limited period. The commentaries related to this requirement do not establish a minimum time period as such but refer directly to the practices adopted by the different States, noting that a permanent establishment cannot be considered to exist in «situations where a business had been carried on in a country through a place of business that was maintained for less than six months». Although continuity is required, it is specified that temporary interruptions of activity do not imply that a permanent establishment ceases to exist (40).

Third, it is necessary that all or part of the company's activity be carried out through the permanent establishment. However, it is not necessary that these activities contribute to the productivity or profits of the enterprise. Furthermore, it is specified that the fact that a specific establishment is productive within the business organisation does not mean that it should, in any event, be regarded as a permanent establishment (41). What is essential is that business activities be "carried out on a regular basis" via the permanent establishment (paragraph 7). The business activity must be performed mainly by the employer or persons who have an employment relationship with the company (employees, agents acting on behalf of the company or dependent agents, etc.). With regard to this latter requirement, the text specifies that the company's activities can be carried out by means of automatic equipment, the employee activity consisting of installing, managing, controlling and maintaining such equipment. In this sense, gaming machines, vending machines and similar machines may constitute a permanent establishment if the company installing them maintains them and operates them on its own account or through a dependent agent (42).

(38) Carmona Fernández, N. (2012): "La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas", *Crónica Tributaria*, n.º 145: 193; Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013): *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2ª. Edic, Madrid: 75.

(39) *Vid.* OECD (2000): *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the Model Tax Convention on Article 5*, París, [http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf] y OECD (2005b): *Are the current treaty rules for taxing business profits appropiate for e-commerce?*, París [http://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf].

(40) See Commentary on paragraph 28, article 5, section 1 Model Tax Convention on Income and on Capital OECD.

(41) See Commentary on paragraph 7, article 5, section 1 Model Tax Convention on Income and on Capital OECD.

(42) See Commentary on paragraph 41, article 5, section 1 Model Tax Convention on Income and on Capital OECD.

3.2. The authorised dependent agent

The dependent agent clause is included in sections 5 and 6 of Article 5 of the Model Tax Convention on Income and on Capital OECD (43).

The use of the figure of dependent agent to determine a possible permanent establishment was residual until the complex structures of multinational companies proliferated and began to operate internationally, through subsidiaries and sub-affiliates of commission agents. The use of commission contracts and similar strategies have precisely been one of the most common practices to artificially circumvent the permanent establishment status. The commission agent acts in his or her own name but on behalf of the foreign enterprise. In this way, the foreign company manages to carry out its business activity without having a permanent establishment to which these operations can be attributed for tax purposes. Using the agent clause, companies succeed in reducing their profits in the State where taxes are higher. The commission agents, for their part, cannot be taxed on the income obtained through these business operations, as they would only pay, where applicable, based on the remuneration received from commission services. Until the 2017 OECD MC amendment, if the commission agent was considered an independent agent, no permanent establishment was deemed to exist. On the other hand, if the commission agent was regarded as a dependent agent, a permanent establishment was deemed to exist and the company had to pay taxes in the State that was the source of the generated income.

The dependent agent or subsidiary clause contained in Article 5.5 OECD MC is perhaps the most complex to interpret. Unsurprisingly, relevant changes have been made in paragraphs 5 and 6 of Article 5 of the MC and new comments have been introduced for interpretation purposes (44). The rule contained in Article 5.5 of the MC

(43) Article 5. Model Tax Convention on Income and on Capital OECD: «5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are:

a) in the name of the enterprise, or

b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or

c) for the provision of services by that enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf on an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise».

(44) Avery Jones, J. F. y Lüdicke, J. (2014): "The origins of article 5(5) and 5 (6) of the OECD

establishes an alternative criterion to the general rule (paragraphs 1 and 2 of Article 5). If the person meets the requirements of Article 5.5 MC and of comments 82 to 101 –that we analyse below– a company is considered to have a permanent establishment in the State where that person conducts activities, despite not having a fixed place of business. Thus, when a person usually acts on behalf of a company in a Contracting State, it will be understood that company has a permanent establishment in that State, unless the activities correspond to some of the activities detailed in Article 5.4 and this place cannot be considered a permanent establishment.

a) Dependent agents.

   First, they must be company-dependent agents acting "on behalf of the company". Whether they are natural or legal persons is irrelevant as long as both fit into the definition of the term "person" used in Article 5.5 MC They do not have to be residents either, nor have a place of business in the State in which they operate (paragraphs 82 and 83, comments to Article 5, section 5 MC).

b) Persons with the authority to conclude contracts affecting the represented company.

   However, not any acting person dependent on the enterprise will determine a permanent establishment in the Contracting State. Only persons having the authority to regularly link the enterprise to activities performed in the foreign State may constitute a permanent establishment of the enterprise they depend on (45).

c) Persons with the "authority to conclude contracts in the name of the enterprise".

   In this regard, the comments to Article 5 MC makes a corrective interpretation of what is to be understood as "having the authority to conclude contracts in the name of the enterprise". It is pointed out that in addition to a literal understanding, the expression also includes the enterprise's binding contracts, even if they are not established in the name of the enterprise (46).

d) The contracts signed by the agent must correspond to the enterprise's own activity.

   Paragraph 97 of the comments to Article 5, section 5 MC states that contracts concluded by the dependent agent must concern the business activity of the represented enterprise (47). Having the authority to perform other similar activities or to hire personnel to assist in the performed operations would be irrelevant.

Model", *World Tax Journal*.

(45) See Commentary on paragraph 83, article 5, section 5 Model Tax Convention on Income and on Capital OECD.

(46) See Commentary on paragraph 93, article 5, section 1 Model Tax Convention on Income and on Capital OECD.

(47) See Gorospe Oviedo, J. I. (2018): "El concepto de establecimiento permanente en la imposición directa y su análisis jurisprudencial", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3: 372.

e) The authority of the dependent agent must be exercised habitually in the source State.

This requirement makes it intrinsically difficult to understand the definition of habitual since Article 5 of the MC requires that in order to consider a permanent establishment in that State, the presence of the enterprise in the Contracting State be more than merely transitory. It is precisely the dependent agent's continued presence in the source State that legitimises the represented enterprise's obligation to pay taxes in that territory. However, paragraph 98 itself acknowledges that "It is not possible to lay down a precise frequency test". However, to clarify this undetermined concept, the comment refers to the factors detailed in paragraph 6 to establish when business activities are habitually carried out.

f) Exceptions to the dependent agent rule.

Article 5.6 MC states that a permanent establishment will not be considered to exist when the business activities are carried out by a broker, a general commission agent or any other agent of an independent status when they act within the ordinary course of their business. Points 102 to 114 of paragraph 6 of the commentaries establish when it is understood that the agent acts independently: in these cases, a permanent establishment would not be considered to exist in the source State. Thus, for example, the following would be taken into account: whether the activities are independent, whether the business risk must be borne by the agent or by the represented enterprise, and whether the activities are subject to detailed instructions or a global control. For these purposes it is also specified that the control exercised by the parent company over its subsidiary as a shareholder is irrelevant when determining the dependence or independence of the subsidiary as the parent agent. Another indication to consider would be if the agent operates exclusively for a single company over a long period of time, even though the latter does not constitute a requirement in itself to determine independence (48).

The final report of Action 7 proposes amendments to paragraphs 5 and 6 of Article 5 MC, in relation to the «Artificial avoidance of PE status through commissionnaire agreements and similar strategies».

With these modifications, even if agents act in their own name and on behalf of others, it is possible to consider a permanent establishment status (49). Therefore, it is no longer necessary to act on behalf of the foreign company to determine whether a permanent establishment exists through the agent figure, nor is it required that the intermediary acquire the ownership of the goods to be delivered (50). As we have seen, Article 5.5. MC refers to a person who has "authority to conclude contracts on behalf of an enterprise". The preliminary version of BEPS Action 7 required the action of a «person acting on behalf of a foreign enterprise to have the

(48) Vázquez del Rey Villanueva, A. (2015): "Poder tributario y establecimiento permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española", *Auctoritas Prudentium*, n.º 12: 27-28.

(49) Pedrosa López, J. C. (2019): *op. cit.*: 71.

(50) Jiménez-Valladolid De L´Hotelleire-Fallois, D. (2016): "La elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente de «agencia» ¿Son suficientes las modificaciones propuestas en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS", *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n.º 3: 143.

authority to conclude contracts in the name of the enterprise». By contrast, the Final Report of Action 7 refers to a person who conclude contracts or who «habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise». Thus, in the comments of the 2017 OECD MC, the dependent agent's ability to conclude contracts and their binding nature are dissociated from the effective signing of the contract. The OECD MC comments seem to embrace a broad and non-literal interpretation: agents are deemed to act on behalf of the main company based on their relevant participation in the contract's negotiation, not based on the formal data of a signature. An opposite interpretation would open the way to easily circumventing the concept of permanent establishment.

With regard to the independent agent, changes have also been made to Article 5.6 MC, replacing the term "associated enterprises" by "one or more enterprises to which it is closely related" (51). The Final Report includes entities holding over 50% of the aggregate vote and the value of the company's shares or the beneficial equity interests. It also covers cases in which one person directly or indirectly owns more than 50% of the beneficial interest in another.

3.3. Excluded scenarios: preparatory or auxiliary activities

Article 5 (4) OECD MC establishes an open list of scenarios that do not constitute a permanent establishment, because they are considered to represent auxiliary or preparatory activities (52). In Action 7 of the BEPS Plan, the OECD detailed various initiatives aimed at preventing the bypassing of the permanent establishment status, leading to a modification of the precept. On the one hand, the concept of warehouse was referred to, and on the other, an anti-fragmentation rule was introduced (art. 4.1 OECD MC) in order to also address the activities conducted by closely related companies.

According to Article 5.4 MC a number of structures or activities are not considered to be a permanent establishment because they are merely preparatory or auxiliary in nature. They are as follow:

a) The use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivering of goods or merchandise belonging to the enterprise the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the Enterprise;

b) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;

c) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;

(51) Font Gorgorió, P. (2019): "La redefinición del establecimiento permanente en el marco de la economía digital: el establecimiento virtual", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 182, BIB 2019/5993: 6.

(52) The «goal behind paragraph 4 is to ensure that when an enterprise's activities in a source country are not important enough (i.e. not substantially contributing to the activity of the enterprise), they will not give rise to a PE in that country». Dutriez, J. F. (2018: 187).

d) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information for the company;

e) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;

f) The maintenance of a fixed place of business solely for any combination of the activities, mentioned in sub-paragraphs a) to e), provided that the overall activity resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

An attempt has also been made to circumvent the permanent establishment status through the "fragmentation" of activities and this concern appears in section B of the BEPS report, which makes several amendments. The report insists on the true auxiliary or preparatory nature of the activity.

Action 7 of the BEPS Plan, to prevent activities from being classified as preparatory or auxiliary when they in fact constitute one of the company's main activities, proposed a new wording for paragraph 4 of Article 5 MC (53). Although the provision does not expressly define what an auxiliary or preparatory activity is, the concept is clarified with the incorporation of comments (54).

These changes particularly affect companies engaged in digital economy business activities that try to bypass the permanent establishment status by including their activities within the exceptions of paragraph 4 of Article 5 MC (55).

The BEPS report also adds paragraph 4.1 to Article 5 MC which includes a rule that seeks to avoid the fragmentation of activities. For its part, the new commentary specifies that the new amendment to paragraph 4.1, article 5 MC tries to stop the splitting of a business into different parts, so that each be regarded as an auxiliary or preparatory activity, thus eluding the constitution of a permanent establishment (56).

---

(53) The «PE exceptions in article 5(4) will no longer apply if the operation of logistics centres is a core function of the company». Kofler, G.; Mayr, G. and Schlager, C. (2017: 527).

(54) See Commentary on paragraph 60, article 5, section 4 Model Tax Convention on Income and on Capital OECD: «As a general rule, an activity that has a preparatory character is one that is carried on in contemplation of the carrying on of what constitutes the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole».

(55) Duardo Sánchez, A. (2018): "La exclusión fraudulenta del estatus del establecimiento permanente", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3: 333; Pedrosa López, J. C. (2019): *op. cit.*: 69.

(56) Following these modifications, Art. 5.4 OECD MC 2017 was drawn up in the following terms:

«4.1. Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or

b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at

4. IDENTIFYING THE MAIN CHALLENGES OF THE PERMANENT ESTABLISHMENT STATUS

We are witnessing a profound transformation of traditional International Tax Law institutions as they adapt to new realities, such as the challenges of the digital economy. The OECD has reformulated the basic principles of the international taxation system to prevent the erosion of tax bases and the artificial transfer of profits through the BEPS Plan. The BEPS project has not substantially changed the traditional situation (57) in which residence and permanent establishment are essential connecting factors; it has failed to lay the foundations for a new international taxation system on profits. The BEPS project continues in the traditional line of a system based on the permanent establishment status.

It is very difficult, nonetheless, to identify all the mechanisms and structures devised to elude the permanent establishment status and which continue to bypass the current concept designed by Article 5 OECD MC. We can highlight the following, among others:

1. Inefficiency of the concept of permanent establishment within the digital economy.

The business activities carried out within the digital economy are characterised by a lack of physical presence in the source State. After analysing the concept of permanent establishment described in Article 5 MC, we found that it does not include virtual activities performed with no physical presence in the State where the income is generated. Consequently, those incomes are necessarily taxed in the company's State of residence. Despite the increasing generalisation of commercial activities through ICT and the Internet, source States lack the power to tax income generated in their territory due to the absence of a permanent establishment under Article 5 MC.

2. Use of the commissionaire figure to bypass the dependent agent clause in Article 5.5 of the OECD MC. Following the rules contained in the MC on permanent establishment, many companies began to replace local subsidiaries that acted as their distributors in different countries with commission contracts. This modus operandi brought about radical changes. Since no permanent establishment existed in the source State, those profits were transferred for taxation purposes to the main company's State of residence.

The comments of the OECD MC 2017 also highlight that it is not possible to regard the server as a dependent agent of the non-resident entity, since it does not conduct negotiations on behalf of the company and does not conclude contracts (58). Therefore,

---

the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation».

(57) Carbajo Vasco, D. (2018a): «BEPS is a reaction, as we know, against these strategies, but a very insufficient and lately one» ("BEPS and the concept of permanent establishment, is the end of the story", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3: 298).

(58) See Commentary on paragraph 131, article 5, section 8 Model Tax Convention on Income and on Capital OECD: «paragraph 5 will generally not be applicable because the ISPs will not constitute an agent of the enterprises to which the webs sites belong, because they will not conclude contracts or play the principal role leading to the conclusion of contracts in the name of these enterprises, or for the transfer of property belonging to these enterprises or the provision of services by these enterprises, or because they will act in the ordinary course of a business as an independent agent, as evidenced by the fact that they host the web sites of many different enterprises».

despite the implemented modifications, it does not seem possible to incorporate the operations carried out within the digital economy's framework into today's agent clause.

3. Artificial fragmentation to benefit from the exceptions of the Permanent Establishment condition of Article 5.4 of the OECD MC.

Large multinational companies have attempted to split their business activities so they be regarded as exceptions included in art. 5.4 MC. Thus, they elude the permanent establishment status because these activities are characterised as auxiliary or preparatory (59). Companies that perform digital transactions attempt to abide by the list of activities in order to conduct their business without constituting a permanent establishment. The use of new technologies and the proliferation of new business models make it easier to take advantage of any of these exceptions (60). The fiscal consequences are huge, since these activities are not taxed in the source State because they escape the permanent establishment status based on Article 5.4 MC. The modifications made to the precept represent a step forward, since they seek to rectify an operation's fragmentation into multiple activities so as not to exceed the threshold of auxiliary or preparatory activity. Nevertheless, most operations related to the digital economy continue to be outside the cases of permanent establishment provided for in art. 5 OECD MC.

4. Reconsidering a server as a permanent establishment has aggravated the double non-taxation problem.

As analysed above, the server has been considered a permanent establishment since the 2003 reform of the OECD MC commentaries, because it meets the requirement of being fixed, both in physical terms and over time. Conversely, though it can be used to develop an economic activity, a website cannot be considered a permanent establishment due to its intangibility. But despite the 2003 modification that allows considering a server as a permanent establishment (61), the problem has not been solved: servers are mobile and companies can easily move them to territories with low or nil taxation where websites, supporting all types of *online* (62) business operations, will be hosted. The problem has been aggravated even further, because in this case, the source State, where the recipient of the good or service contracted through the web is located, is unable to exercise its tax authority over the generated income. Not only will the exercise of this tax authority be impossible, but also that of the State of residence of the company that produces the goods or services: it will not be able to tax the income generated through the server or permanent establishment located in a territory of low or no taxation.

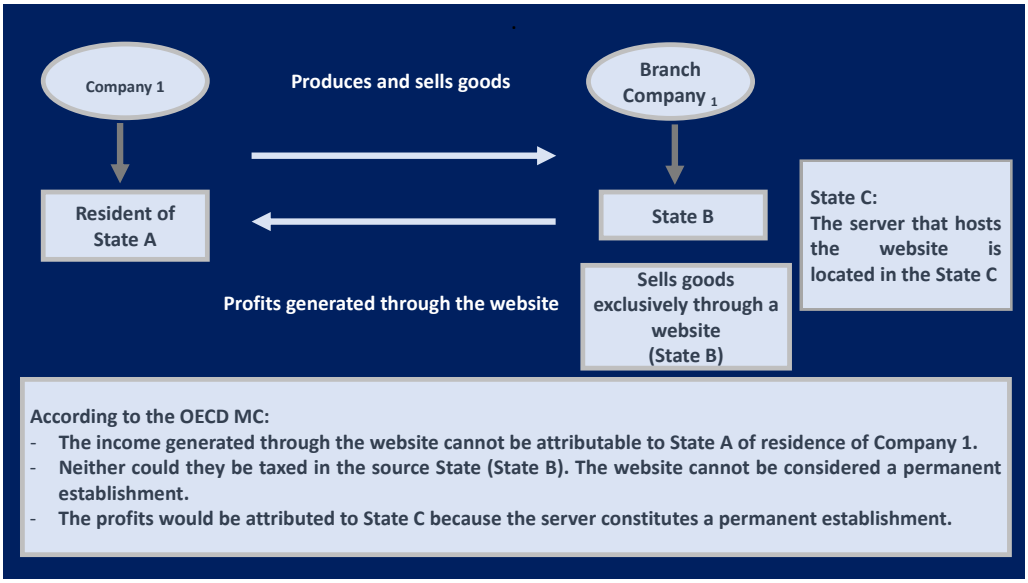
(59) Cruz Padial, I. (2016): "La economía Digital en BEPS: una síntesis", *Nueva Fiscalidad*, n.º 2: 34.

(60) Álamo Cerrillo, R. (2018b): "La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3: 277.

(61) It is necessary to specify, however, that while the comments do not specifically mention servers as a possible permanent establishment until 2003, this does not mean that servers couldn't be regarded as a permanent establishment retrospectively if they met the requirements established in article 5 OECD MC.

(62) OECD (2005b): *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*, Paris.

The following table describes the operation pattern in which Company 1, resident of State A, produces and sells goods. This entity has a branch in State B through its website marketing in that State. However, the server that hosts the website is not in State B but located in a third State –State C– which offers a much more beneficial tax regime. The income generated by sales made through the website cannot be attributed to State A of residence of Company 1 since they are attributable to a permanent establishment. But neither could they be taxed in source State –State B– since according to the OECD MC, the website cannot be considered a permanent establishment. In the scenario where Company 1 has a branch in State B, it would attempt to include any of its activities within the exceptions of Article 5.4 OECD MC (stock, storage, etc.). If not, Company 1 could also sell its goods exclusively through a website. Based on this configuration, the server would constitute the permanent establishment to which the profits –generated through the website hosted in a third country, State C, with a much more beneficial taxation regime– would be attributed.



5. Progress has been made through the BEPS Plan but it is insufficient.

The main reaction to the problems created by the traditional concept of permanent establishment was BEPS Action 7. Its two main objectives can be summarised as: a) adapting the OECD's international taxation system to the expansion of the digital economy (action 1); b) correct the lack of connection between the State where business generates value and the place where that economic capacity is ultimately taxed. The BEPS can be regarded as an important step forward in trying to adapt the international taxation system to the increasingly widespread practices of aggressive tax planning. However, BEPS' action recognises that it is virtually impossible to separate the digital economy from other economies for fiscal purposes. Therefore, only minor changes have been made to Article 5 MC. In fact, only two changes were accepted: 1. Modifying the list

of exceptions to the definition of permanent establishment with respect to "preparatory or auxiliary activities" to introduce a new anti-fragmentation rule. This new adaptation is known as Amazon's "permanent establishment example". 2. Modifying the definition of permanent establishment to cover situations created by groups of companies (63). We can conclude that the final changes introduced by BEPS Action 7 have been less significant than the advance of the new digital economy.

The fundamental consequence of BEPS Action 7 and the changes to Article 5 MC is that the number of permanent establishments has increased. Everything points to political motives underlying the OECD's substantial change of position in the Final Reports. Had the initial proposals been accepted, the source States would have recovered their collection capacity with respect to the income generated in their territory. However, the attraction of virtual rents for the main States of residence of large digital companies has had a greater weight in the BEPS Project's final result. The concept of permanent establishment has not been able to evolve in line with the changes implemented by the digital economy, due to the tax collection interests at stake (64).

5. NEW ALTERNATIVES TO THE TRADITIONAL CONCEPT OF PERMANENT ESTABLISHMENT

An enterprise's necessary physical presence in a territory is today combined with its commercial activity, also carried out through the internet. These two scenarios can and must coexist in the new digital age without undermining national tax systems from the viewpoint of just taxation.

But an initial premise is that any solution to the problems posed by the permanent status in the digital economy must be as consensual and global as possible (65).

Many proposals have been made to overcome the problems arising from the traditional concept of permanent establishment (66). Unsurprisingly, some authors are inclined

(63) OECD (2014): «BEPS concerns around the PE rules (outside the digital economy issues) relate primarily to situations where one member of a group (e.g. a commissionnaire) clearly has a physical presence and tax nexus with the jurisdiction but is allocated limited profits because of low risk, whilst another member of the MNE group is shielded from tax by the technical operation of the PE rules and is allocated a large share of the relevant group income (e.g. by virtue of assuming or being allocated business risk, of holding valuable assets, etc.)» (p. 43).

(64) Barreno, M. (2015): "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales", *Crónica Tributaria*, n.º 155: 8.

(65) One of the greatest and most ambitious proposals would be the creation of a single tax, as advanced long ago by the American doctrine on the implementation of the *single tax principle.* The creation of this global tax would avoid situations of non-taxation and double taxation since the income obtained would always be liable to taxation in a single State [Avi-Yonah, D. (2015): "Who Invented the Single Tax Principle"*, University of Michigan Law School Scholarship Repository*. Shaviro, D. (2015): "The Two Faces of the Single Tax Principle"*, New York University Law and Economic Working Papers*, n.º 12].

(66) See Macarro Osuna, J. M. (2016): "Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital", en J. Ramos Prieto, (dir.), *Erosión de la base imponible y traslado de*

to completely restructure the permanent establishment status adapted to the new economy of the twenty-first century (67). Some of the most relevant alternatives are summarised in the points below.

5.1. Significant digital presence

It seems legitimate that the source State try to tax income generated in its territory, but online marketing and digital transactions mean that companies hardly need to dispose of any physical elements in the source State (68). To operate with end recipients, companies use other digital means such as tablet or smartphone applications or webpages. The concept of virtual permanent establishment based on a significant economic presence seems to be among the most viable alternatives to introduce a new nexus that could tax operations linked to the digital economy.

With the launching of the BEPS Plan, the Expert Group on the Taxation of the Digital Economy (EGTDE) proposed, in the 2014 preliminary version of Action 1 significant virtual presence as a criterion to solve the problems raised by the traditional concept of permanent establishment, thus seeking a new tax nexus (69). It was suggested that the traditional concept of permanent establishment be fully replaced by that of significant digital presence (70).

However, this option is not without difficulties either. The first issue is that of clearly defining the notion of significant economic presence. Does it need to refer to a certain number of sales? Or to obtaining a given amount of income? In the latter case, would it be calculated based on gross or net income? Many elements would require delimitations. To implement this new nexus, which is an undefined legal concept, three types of factors that make up the so-called "test of significant economic presence" must be taken into account. Its components are as follow: income level, use of digital elements and relationships with users.

---

beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra): 92.

(67) Carbajo Vasco, D. (2018a): «we strongly demand a whole reconsideration of the PE concept to adapt the taxation of international business profits to the new enterprise organizations of the XXI Century» ("BEPS and the concept of permanent establishment, is the end of the story", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3: 301).

(68) Blum, D. W. (2015).

(69) OECD (2015a): *Action 1. Addressing the tax challenges of the digital economy*, OECD Publishing, Paris: 157.

(70) OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, *op. cit.*, p. 14: «Action 1 Address the tax challenges of the digital economy. Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation. Issues to be examined include, but are no limited to, the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location-relevant data through the use of digital products and services…».

A major factor when appreciating the existence of a non-resident company's significant economic presence is the returns generated in a given country. For this indicator to be truly representative, it should include all the returns derived from remotely concluded operations, not only those generated from transactions made via a company's digital platform. In addition, in the case of business groups, to avoid activity fragmentation, a company's generated income should not be addressed individually. This quantification rule would function as a *iuris tantum* presumption, as it would be possible to prove that the operations were not artificially fragmented. Another main challenge posed by this factor would be the ability of tax administrations to identify and quantify the operations conducted by non-resident companies. To solve this problem, a mandatory registration system for non-established companies could be established in order to obtain the relevant information.

The second factor included in the significant economic presence test is the use of digital elements. Companies operating online need to massively use digital instruments in order to carry out their business activity. The use of these elements would come into play when applying the significant economic presence test. Notable among these digital elements is the use of a domain name or digital platform, as well as local payment mechanisms. In contrast to generic domain names, usually ".com", the non-resident company, in order to attract a relevant number of customers, uses each country's specific domains. In the case of Spain for example, it would be the ".es" domain. In addition, a local digital platform is usually created and adapted to the market country, adjusted to its product and service preferences and using the local language. Another major sign of a company's continuous activity in a jurisdiction is that it tends to integrate the country's existing payment mechanisms in its legal currency and included taxes. Although this data is not highly relevant among EU countries, it is indicative in the rest of cases: indeed, it entails additional costs that companies are willing to face when they seek to operate in a country on an ongoing basis.

A third indicator of significant digital economic presence is the series of relationships with a country's users and customers. In this regard, the following can be taken into account: the amount of data obtained via the digital platform on customers and users with a habitual residence within the territory; the conclusion of electronical contracts without the intervention of an independent agent; and the use of the number of monthly active users (MAU) on the digital platform. This parameter is an indicator in business models where users' submitted data constitutes a major means of attracting new users (71).

However, ultimately, the OECD chose not to incorporate the significant fiscal presence nexus into the tenth version of the OECD MC of 21 November 2017 (72). Some

(71) García Pérez, J. A. (2015): "Tributación directa de nuevos modelos de negocio en una economía digital. El establecimiento permanente", *Carta Tributaria*, n.º 2: 15.

(72) OECD (2015a): *Acción 1. Informe Final de 2015. Abordar los retos de la economía digital en la imposición*: 4.

aspects were left pending and subject to debate, such as the technical and legal criteria to attribute profits to permanent establishments (73) (74).

The final report of Action 1, which consisted more of an exposition of the situation than a contribution to specific technical solutions, ruled out this ambitious step forward. The EGTDE's approach is acceptable as an initial proposal to overcome the problems posed by the traditional concept of permanent establishment. Nonetheless, no legal or technical structures are advanced to approach a new nexus regarding a virtual permanent establishment. The main challenge is therefore to define criteria allowing to attribute the profits generated by this new permanent establishment. The configuration of a new virtual establishment adapted to the digital context in which companies operate seemed to be a coherent step as well as a necessary one. However, in addition to the technical problems mentioned, the conceptual evolution of permanent establishment would entail restoring the collection capacity of the source States to the detriment of that of the States of residence. And the latter is the major obstacle to its future development (75).

The new virtual permanent establishment nexus would not fit into the agent clause of Article 5 OECD MC since it requires the agent to be a person (76).

The creation of a new virtual permanent establishment must take into account the activity carried out in the source State, where the end customers of the goods and services reside. The main possible implementation drawbacks are: having to specify what volume of operations would determine the existence of a virtual permanent establishment; and the means of proof of these operations. For this reason, we consider that it is essential to be able to reliably identify the final consumers of goods and services. One solution could be a mandatory registration system implemented by digital platform and web page owners, which different tax administrations could have access to (77). In this sense, the Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, 21.3.2018 COM (2018) 147 final (78) does indeed determine virtual permanent establishment through its definition of three essential parameters: the income obtained from the provision of digital services; the

(73) Bal, A. y Gutiérrez, C. (2015): «before implementing any new nexus standards, it would be worthwhile to consider whether the granting of more extensive taxation rights to the source country will positively affect tax revenue collection in that country. To answer this question, it must be clear how to calculate the amount of profits attributable to a "digital presence", a question that still remains unanswered» ["Taxation of the Digital Economy", en M. Cotrut (ed.), *International Tax structures in the BEPS Era: an analysis of anti-abuse measures*, IBFD Tax Research Series, Amsterdam: 264].

(74) See Dutriez, J. F. (2018: 195): at «this stage, these concepts could potentially move away from the principle of aligning taxation with value creation (as the source state would evaluate taxable income based on the customers' location) and would deviate from the SPF criteria with regard to the attribution of profits to PEs».

(75) Barreno, M. (2015): *op. cit.*:7.

(76) Oliver Cuello, F. (2012): "La fiscalidad directa del comercio electrónico", *Quincena Fiscal*, n.º 21: 11.

(77) Font Gorgorió, P. (2019): *op. cit.*:20.

(78) https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0017.02/DOC_1&format=PDF

number of users of digital services; and the number of contracts of a digital service. It also establishes specific thresholds that determine the existence of a virtual permanent establishment as follow: if, over the same tax period, over 7 million euros are generated from the provision of digital services in a Member State; if the number of users exceeds 100,000 or if the number of contracts between companies is above 3,000. Only one of these criteria needs to be met for a significant digital presence to be considered to exist. However, although this initiative includes technical criteria to establish virtual permanent establishment, it is still a unilateral proposal by the EU and it makes it more difficult to agree on coordinated actions within the digital economy framework (79).

The problem of physical presence could be overcome by requiring the website to present direct access and stability over time and attributing the business or commerce activity to the website and not to the server. Although the website does not have a physical presence, it does have a virtual presence, which is fully comparable to the presence of a branch, a workshop, etc. (80)

We believe that it is imperative to modify Article 5 MC to establish a new permanent establishment concept based on significant digital presence, including the website as a linkage that, together with other factors, could also determine a company's presence in the source State.

5.2. Source taxation of received income

International tax law has been granting ever greater rights to States where income is generated in accordance with the benefits principle (81). Benefits obtained through a permanent establishment legitimises taxation by the source State, while the State of residence must arbitrate some exemption or deduction mechanism to avoid these benefits from being taxed twice.

However, the obsolete permanent establishment concept has given rise to enormous difficulties hitherto unsolved. A restructuring of the international tax system has been

(79) See Opinion of the European Economic and Social Committee on 'Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence' [COM(2018) 147 final — 2018/0072 (CNS)] 'Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services' [COM(2018) 148 final — 2018/0073 (CNS)], paragraph, 4.3: «The OECD method of developing the PE definition is a dynamic procedure where the changes in principle have found global acceptance. By deviating from this procedure by proposing a unilateral definition, the complexity of the international tax system increases as does the uncertainty for investors. Even the unlikely event that OECD would adopt the same definition in its expected final report on the digital economy in 2020, it would not be long until the two systems would deviate» [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52018AE1556].

(80) Gómez Requena, J. A. y Moreno González, S. (2018): "La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3: 355.

(81) *Vid.* Avi-Yonah, D. (1997): "International Taxation of Electronic Commerce", *Tax Law Review*, n.º 52: 520.

called for ever more insistently through source taxation of received income (82): taxation applied to where the value is created, similar to the current principle of taxing at destination, proper to VAT (83). According to this line of restructuring, the income would be individually considered in the State where it is obtained, foregoing the concept of permanent establishment. This alternative does not seem so far-fetched to the extent that today, income is taxed at a proportional rate, dispensing with any Corporation Tax subjectivity. Therefore, its implementation would not substantially differ from current practices. BEPS Action 1 appears to advance this possibility as a solution to the challenges of the digital economy through the submission of specific digital transactions to source taxation. The possible solutions would be source taxation of all transactions carried out within the territory through tax withholding and, to avoid double taxation, the corresponding elimination of the tax on that same income in the State of residence.

This alternative was already pointed out in 1997 by Avi-Yonah, who proposed to apply a withholding tax equivalent to the corporate tax rate in the source States in which a sales threshold of $1,000,000 was exceeded (84). The withholding could be configured either as a tax retention on account or as a final tax or could be applied to payments received by foreign suppliers from customers, in return for the online purchase of digital goods or services. For this withholding to be effective, two different situations would need to be distinguished. On the one hand, in direct B2C operations with end consumers, the obligation to withhold could be assigned to the financial institutions involved in the service payments since they dispose of relevant information such as the place of realisation and the amount involved in these types of transactions. On the other, in the case of B2B operations between companies, the withholding would be the responsibility of the resident entity that is acquiring the digital goods or services from a non-resident company. The apparent simplicity of this option has its advantages. Collection is made easier for the source State and the non-resident entity would not have to comply with formal tax and settlement obligations in the State where the goods are delivered or where the digital services are provided. In practice, it would be as if a digital tax is being implemented through this retention. This alternative would allow circumventing one of the crucial problems posed by the permanent establishment: defining the criteria for the attribution of profits.

However, the solution presents a number of drawbacks (85), including tax competition between States in the establishment of source taxation. Another key issue to overcome would be that of determining what type of operations the withholding would be

(82) Ribes Ribes, A. (2013): "La residencia de las personas jurídicas en el Derecho Comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)", en P. Chico de la Cámara (dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, Cizur Menor (Navarra): 195.

(83) Cubero Truyo, A. (2018): "Applicability of criteria characteristic of indirect taxation to future regulation of permanent establishments and technical improvements in their current regulation", *Working Papers, Status for Fiscal Studies,* n.º 3: 252.

(84) Avi-Yonah, D. (1997): *op. cit.*: 511.

(85) See Baez y Brauner, Y. (2015): "Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy", *WU International Taxation Research Paper Series*, n.º 2: 168.

applicable to. Such a task would be far from easy, given the breadth of the transactions that are part of the digital economy. Although the proposal presents a great number of technical problems, it could constitute an alternative given the lack of consensus among the States regarding the introduction of a new application nexus based on significant economic presence (86).

5.3. The website as a new permanent establishment

Perhaps the only way to maintain the permanent establishment status would be to introduce a new criterion for the digital economy according to new business models. None of the criteria in Art. 5 OECD MC addresses new digital transactions, therefore, part of the doctrine recommends adding a new section dedicated to the digital economy. Hongler, P. and Pistone, P. (87), support the introduction of a new article 5(8) of the OECD Model with the following wording:

«If an enterprise resident in one Contracting State provides access to (or offers) an electronic application, database, online market place or storage room or offers advertising services on a website or in an electronic application used by more than 1,000 individual users per month domiciled in the other Contracting State, such enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if the total amount of revenue of the enterprise due to the aforementioned services in the other Contracting State exceeds XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, etc.) *per annum*».

To overcome the traditional nexus of physical permanent establishment, one could reconsider classifying the website as a permanent establishment, to the extent that it is accessible to the consumer and has a presence over time. In the current system, business activities are attributed to a server, considered as the permanent establishment because it is physically located in a State's territory. In this sense, we share the view that the server is hardware, since it merely represents a physical support, and the company's real scope of action lies in the website or software with a virtual economic presence comparable to that of a branch or workshop. It is not possible to extend the scope of permanent establishment concept to websites by interpretation. Authors such as Gómez Requena, J. A. and Moreno González, S. suggest including a final clause in paragraph 1 of Article 7 OECD MC attributing business activities to a company website (88). A website could be considered as a place of business and treated that having a permanent establishment. Intangible or digital existence should be enough to determinate a place of

(86) Among the authors who seem to opt for this option is 1987 D. Carbajo Vasco, the latter gives the example of the *equalization tax* established in India in 2016, which is limited to advertising services but which functions as a retention for these types of digital services and can serve as a prior experience to take steps in the future [Carbajo Vasco, D. (2018b): "¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 11: 24].

(87) Hongler, P. and Pistone, P. (2015): "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", *IBFD*, n.º 20: 25.

(88) Gómez Requena, J. A. y Moreno González, S. (2018): "La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3: 357.

business (89).This alternative, however, is difficult to implement. Indeed, due to collection interests, two types of countries are clearly divided: on the one hand, the countries who advocate establishing the website as a permanent establishment –because it is the destination of these types of operations–; and on the other, the net-exporter States, who are strongly opposed, as they are home to the headquarters of companies operating in the field of electronic commerce and the digital economy (90).

5.4. The creation of a tax on digital services

No new virtual permanent establishment nexus has been incorporated in art. 5 OECD MC that is adapted to the context in which companies operate today. Moreover, in the absence of a consensus, States have begun to implement unilateral measures that can generate situations of double taxation, non-taxation and tax competition between countries (91). Such unilateral actions, «however, might not be sensible for all states, depending on their legal structure, for example, their tax treaty obligations, or their economic situation. Moreover, from an EU perspective, "[d]ivergent national approaches within the EU can fragment the Single Market, increase tax uncertainty, destabilise the level playing field and open new loopholes for tax abuse"» (Kofler, G.; Mayr, G. and Schlager, C., 2017: 526).

One alternative to address the scant taxation of large digital companies would be the creation of a specific tax on digital services, better known as the Google tax.

Many countries are developing different proposals targeting the companies commonly referred to as GAFA (Google, Apple, Facebook and Amazon) or FAANG –after including Netflix and a play on words– in order to solve a blatantly unfair situation.

France is a pioneer with its approval of a tax on digital services, which levies 3% of the revenues of companies making a turnover of 25 million euros or above in France (92).

(89) Akçaoğlu argued that «is a realistic opinion, which aims to protect the link (nexus) between enterprises and the source countries' taxation authority where physical presence requirement could allow many of enterprises that benefit economically from a country's market through the Internet to avoid paying their fair share of taxes to that country» [Akçaoğlu, E. (2002): *International Taxation of Electronic Commerce: A focus on the permanent establishment concept,* C.51 Sa.1: 139, https://dergipark.org.tr/tr/pub/auhfd/issue/42672/514511].

(90) Calderón Carrero, J. M. (2004): "Artículo 5 OECD MC 2005. Establecimiento permanente", en J. R. Ruiz García y J. M. Calderón Carrero (coords.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia: 354.

(91) Falcón y Tella, R. (2014): "La tributación de UBER (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares)", *Quincena Fiscal*, n.º 13, (BIB 2014, 2229).

(92) See Szczepański, M. (2020): «The situation moved closer to a trade war between the USA and the EU, which signalled that the latter would support France should tariffs be imposed. Ultimately, a de-escalation seems to have occurred, at least temporarily, during the 2020 World Economic Forum in Davos, where both sides agreed to work on a global solution, with the aim of reaching agreement by the end of 2020» ("Digital Taxation. State of Play and way forward", *European Parliamentary Research Service*: 7).

After it became public that companies such as Netflix only paid 3,146 euros in Spain in 2018, Spain seems to be following in France's footsteps with its proposal of a "Tax on the creation of specific digital services". Thus, Law 4/2020 of 15 October, the Law on the Taxation of Determined Digital Services, has just been approved and has taken effect in January 2021. Its preamble specifies that the measure is transitory and provisional in nature since the Tax on Determined Digital Services shall be applied and claimed only until new internationally adopted legislation comes into force. Meanwhile, the data that continues to surface in the media is alarming. Compared to Google's 10.1 million-euro taxation in Spain, Santander paid 464 million and Inditex 360 million. However, the creation of a state tax on digital services may also come with adverse effects that must be taken into account. First, the tax could be a major obstacle to the country's digital growth and undermine Spain in the international competition that reigns in the sector. In addition, management, collection and inspection costs should be assessed and aligned with expected revenues.

For its part, the European Commission presented the "digital tax package" on 21 March 2018. In the proposal for a Council Directive establishing the taxation rules for companies with a significant digital presence, COM / 2018/0147 final - 2018/072 (CNS), Brussels, 21 March 2018, the EU essentially proposed, to solve the problem, a transition to a tax criterion in the source State, that is, in the State where digital companies have their so-called "significant digital presence". This concept, however, as analysed above, remains unclear and imprecise, based on the progress made to date.

So long as no international consensus is reached on virtual permanent establishment, States will continue to try to reach solutions unilaterally. Double taxation situations will continue to proliferate, intensifying a global problem that requires a joint and coordinated response.

6. FINAL REFLECTIONS

Having examined the permanent establishment status and the problems of legal regime it poses, it seems impossible today to dissociate the digital economy from the economy generally. Today, an increasing amount of companies are following business models based on dematerialised activities.

For this reason, we questioned whether current permanent establishment regulations continue to be viable in practice in the digital economy or whether they have become outdated and the moment has come for a decisive change of course. Some argue that today's permanent establishment regulations are no longer workable, since they were designed in the pre-digital era, when, in order to do business in another State, physical presence was inevitable (93).

(93) Hoffart, B. (2007): "Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach", *Nw. J. Tech. & Intell. Prop. 6*: 107.

Having analysed the permanent establishment's legal regime included in art. 5 OECD MC, we concluded that it was not feasible to totally dispense with the traditional concept of permanent establishment based on physical presence. Indeed, the concept continues to have a practical potential of use in the case of companies for which a physical presence is still relevant to run their business.

Both action 1, of a transversal nature, and action 7 of the BEPS Plan sought to remedy the artificial circumvention of the permanent establishment status. Partial adjustments, such as the redefining of the dependent agent clause, or the delimitation of auxiliary or preparatory activities have failed to definitively solve the tax planning strategies designed by large business groups operating in a digital environment.

We do not believe, however, that the concept of permanent establishment contained in art. 5 OECD MC should be entirely replaced. We think, rather, that it is necessary to set out a new application nexus or criterion that takes into account companies' significant economic presence in different States. The idea would consist of including a new section dedicated to the digital economy, addressing the dematerialized activities led by a growing amount of companies. The problem of physical presence stemming from the current concept of permanent establishment could be overcome if the website was considered, along with other factors, as a permanent establishment with sufficient economic presence, comparable, for example, to that of a workshop.

This virtual permanent establishment would attempt to restore the tax authority of the source States where the income is generated. However, it doesn't seem that the international consensus necessary to introduce a new nexus and the required modification of art. 5 OECD MC has been achieved. We must remember that despite the major technical difficulties in establishing a virtual permanent establishment, it is harder still to overcome political issues when there is a clear conflict between the interests of multinational source States and that of States of residence.

Against this backdrop of uncertainty, the OECD published two documents in 2019 exposing the two basic pillars on which to build the future of taxation (94). Based on Pillar 1, multinationals must pay taxes in the territories where their markets are situated, while, based on Pillar 2, a series of mechanisms are established to ensure that multinationals pay a global, minimum tax, deemed reasonable. On the basis of these two very ambitious principles, the OECD has contemplated that a consensus solution be reached by the end of 2020 (95).

Meanwhile, in the light of this complicated and unrealistic scenario, there is an increasing risk that different States create digital taxes that will lead to the proliferation

(94) See: https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf

(95) As sharply commented: the «news on the eve of 2021 on taxation of the digital economy or the reform of the international tax system is the lack of political consensus. The aphorism of No news is good news is not applicable to the current situation in international tax law as the latter urgently requires reform». Dourado, A. P. (2021): "The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12B in the UN Report", *Intertax*, Volume 49, issue 1: 3.

of double taxation and non-taxation situations since, as we have analysed, Article 5 of the OECD MC does still not solve the problem of digital economy taxation.

BIBLIOGRAPHY AND RESOURCES

Akçaoğlu, E. (2002): *International Taxation of Electronic Commerce: A focus on the permanent establishment concept,* C.51 Sa.1.

Álamo Cerrillo, R. (2018a): "Economía Digital, responsabilidad social tributaria y erosión de las bases imponibles", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 13, BIB 2018/10227.

Álamo Cerrillo, R. (2018b): "La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3.

Ault, H.; Schön, W; Shay, S. (2014): "Base Erosion and Profit Shifting; A Roadmap for Reform", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 68, 6-7.

Avery Jones, J. F. y Lüdicke, J. (2014): "The origins of article 5(5) and 5 (6) of the OECD Model", *World Tax Journal.*

Avi-Yonah, D. (1997): "International Taxation of Electronic Commerce", *Tax Law Review*, n.º 52.

Avi-Yonah, D. (2015): "Who Invented the Single Tax Principle"*, University of Michigan Law School Scholarship Repository.*

Baez, A. y Brauner, Y. (2015): "Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy", *WU International Taxation Research Paper Series*, n.º 2.

Bal, A. y Gutiérrez, C. (2015): "Taxation of the Digital Economy", en M. Cotrut (ed.), *International Tax structures in the BEPS Era: an analysis of anti-abuse measures*, IBFD Tax Research Series, Amsterdam.

Barreno, M. (2015): "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales", *Crónica Tributaria*, n.º 155.

Blum, D. (2015): "Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?", *Journals IBFD*, 69 Bull. Intl. Taxn. 6/7.

Boidman, N. y Kandev, M. N. (2013): "BEPS: The OECD Discovers America?", *Tax Notes International*, vol. 72, 11.

Brauner, Y. (2014): "What the BEPS", *Florida Tax Review*, vol. 2, 16.

Burlada Echeveste, J. L. (2018): "La noción de establecimiento permanente a la luz del proyecto BEPS", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 20, BIB 2018\13660.

Calderón Carrero, J. M. (2004): "Artículo 5 OECD MC 2005. Establecimiento permanente", en J. R. Ruiz García y J. M. Calderón Carrero (coords.), *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia.

Carbajo Vasco, D. (2018a): "BEPS and the concept of permanent establishment, is the end of the story", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3.

Carbajo Vasco, D. (2018b): "¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 11.

Carmona Fernández, N. (2012): "La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas", *Crónica Tributaria*, n.º 145.

Cockfield, A. (2003): "Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test", 38 *Canadian Business Law J*. 3.

Cubero Truyo, A. (2018): "Applicability of criteria characteristic of indirect taxation to future regulation of permanent establishments and technical improvements in their current regulation", *Working Papers, Status for Fiscal Studies,* n.º 3.

Cruz Padial, I. (2016): "La economía Digital en BEPS: una síntesis", *Nueva Fiscalidad*, n.º 2.

Cruz Padial, I. (2017): "Economía Digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 18, BIB 2017/13197.

Dourado, A. P. (2021): "The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12B in the UN Report", *Intertax*, Volume 49, issue 1.

Duardo Sánchez, A. (2017): "Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS", *Quincena Fiscal*, n.º 12.

Duardo Sánchez, A. (2018): "La exclusión fraudulenta del estatus del establecimiento permanente", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3.

Dutriez, J. F. (2018): "Attribution of Profits to a Permanent Establishment of a Company Engaged in Online Sales of Goods through a Local Warehouse", *International Transfer Pricing Journal, IBFD*, nº 3.

Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013): *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2.ª Edic., Madrid.

Falcón y Tella, R. (2014): "La tributación de UBER (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares)", *Quincena Fiscal*, n.º 13, BIB 2014, 2229.

Font Gorgorió, P. (2019): "La redefinición del establecimiento permanente en el marco de la economía digital: el establecimiento virtual", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 182, BIB 2019/5993.

Fransoni, G. (2015): "La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?", *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 2.

García Pérez, J. A. (2015): "Tributación directa de nuevos modelos de negocio en una economía digital. El establecimiento permanente", *Carta Tributaria*, n.º 2.

García Prats, A. (1996): *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid.

García Prats, F. A. (2008): "La figura del establecimiento permanente en el orden tributario mundial", en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Buenos Aires.

Gómez Requena, J. A. y Moreno González, S. (2018): "La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3.

Gorospe Oviedo, J. I. (2018): "El concepto de establecimiento permanente en la imposición directa y su análisis jurisprudencial", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 3.

Hellerstein, W. (1993): "State Taxation of Corporate Income from Intangibles: Allied-Signal and Beyond", *Tax Law Review*, vol. 48.

Hoffart, B. (2007): "Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach", *Nw. J. Tech. & Intell. Prop. 6.*

Hongler, P. y Pistone, P. (2015): "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", *IBFD*, n.º 20.

Huston, J. y Williams, L. (1991): *Permanent establishment: a Planning Primer*, Deventer: Kluver Law and Taxation Publishers.

Jiménez-Valladolid De L´Hotelleire-Fallois, D. (2016): "La elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente de «agencia» ¿Son suficientes las modificaciones propuestas en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS", *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n.º 3.

Kobestky, M. (2011): "History of tax treaties and the permanent establishment concept, in International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy", Cambridge U. Press.

Kofler, G.; Mayr, G. and Schlager, C. (2017): "Taxation of the Digital Economy: «Quick Fixes» or Long-Term Solution", *European Taxation, IBFD*, vol. 57, n.º 12.

Macarro Osuna, J. M. (2016): "Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital", en J. Ramos Prieto (dir.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

Mas Hernández, J. (2016): "Acotando el abuso del EP: medidas adoptadas en el marco de BEPS", *Crónica Tributaria,* n.º 158.

Melis, G. (2014): "Le interrelazioni tra le nozioni di residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi ancora aperti e possibili soluzioni", *Diritto Pratica Tributaria*, n.º 1.

Miller, J. E. (1978): "The Nominee Conundrum: The Live Dummy Is Dead, but the Dead Dummy Should Live!", *Tax Law Review*, vol. 34.

OECD (1986): *Report on Thin Capitalism*, OECD, Paris.

OECD (1987): "Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies", *International tax avoidance and evasion: four related studies*, OECD, Paris.

OECD (1995): *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Paris.

OECD (1998a): *Harmful Tax Competition*, OECD, Paris.

OECD (1998b): *Electronic commerce: taxation framework conditions,* Ottawa.

OECD (1999): *The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, OECD Publishing.

OECD (2000): *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*, OECD, Paris.

OECD (2002): *Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce*, OECD, Paris.

OECD (2003): *2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing.

OECD (2005a): *E-Commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, OECD, Paris.

OECD (2005b): *Are the current treaty rules for taxing business profits appropiate for e-commerce?*, Paris.

OECD (2006): *The Tax Treaty Treatment of Services*, OECD, Paris.

OECD (2010a): *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing.

OECD (2010b): *The Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective*, OECD, Paris.

OECD (2012): *The Digital Economy*, Paris.

OECD (2014): *Clarification of the Meaning of «Beneficial Owner» in the OECD Model Tax Convention*, OECD, Paris.

OECD (2015a): *Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1*, OCDE Publishing.

OECD (2015b): *Base Erosion and Profit Shifting Project*, Explanatory Statement, OECD Publishing, Paris.

OECD (2019): *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD.*

Oliver Cuello, F. (2012): "La fiscalidad directa del comercio electrónico", *Quincena Fiscal*, n.º 21.

Pedrosa López, J. C. (2019): "Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE", *Revista Técnica Tributaria,* n.º 125.

Pistone, P. (2016): "La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho Tributario Global", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 170.

Ramos Prieto, J. (2016): "Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital", en J. Ramos Prieto (dir.), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

Reimer, E. (2015): "Article 5. Permanent Stablishment", en E. Reimer and A. Rust (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. I, 4.ª ed., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

Ribes Ribes, A. (2013): "La residencia de las personas jurídicas en el Derecho Comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)", en P. Chico de la Cámara (dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, Cizur Menor (Navarra).

Ritter, W. (1976/1977): "Grenzüberschereitende Gewinnabgrenzung bei Betriebstätten-Ein systematischer Versuch", *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht.*

Rodríguez Ondarza, J. A. (2001): "La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa", *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 6.

Rottschaefer, H. (1931): "The power of the States to tax Intangibles", *North Carolina Law Review*, vol. 9, 4.

Sasseville; S. (2009): "General Report: Is there a Permanent Establishment?", *Cahiers de Droit Fiscal International,* IFA, vol. 94.

Serrano Antón, F. (2014): "El Informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado", *Derecho PUCP*, n.º 72.

Serrano Antón, F. (2015): "Los aspectos fiscales de los establecimientos permanentes", en F. Serrano Antón (dir.), *Fiscalidad Internacional (I)*, CEF, Madrid.

Shaviro, D. (2015): "The Two Faces of the Single Tax Principle"*, New York University Law and Economic Working Papers*, n.º 12.

Skaar, A. A. (1991): *Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*, Kluwer Law and Taxation, Deventer.

Sprague, G. D. y Boyle, M. P. (2001): "General Report", *IFA, Cahiers de Droit Fiscal International. Taxation of income derived from electronic commerce*, vol. 86a, Kluwer Law International, The Hague.

Szczepański, M. (2020): "Digital Taxation. State of Play and way forward", *European Parliamentary Research Service*, March.

Van den Hurk, H. (2020): "Tax and the Digital economy- will pillar one be the solution?", *The EC Tax Journal*, n.º 18.

Vázquez del Rey Villanueva, A. (2015): "Poder tributario y establecimiento permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia Española", *Auctoritas Prudentium*, n.º 12.

Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 146 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN EL ENTORNO DIGITAL

Agustín Guillermo Turiel Martínez
Inspector de Hacienda del Estado
Delegación Especial de la A.E.A.T. de Castilla y León
Profesor Asociado Universidad de León

Recibido: Enero, 2021
Aceptado: Abril, 2021

https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.5

RESUMEN

Esta investigación se adentra en analizar las medidas cautelares en el procedimiento inspector que se regulan en el artículo 146 de la LGT. Este precepto se enfrenta al reto de su adecuación al actual escenario tecnológico, en el que los soportes físicos tradicionales (libros, registros, documentos,…) se han visto sustituidos por los actuales soportes digitales (discos duros, *pendrives*,…), o incluso por otros medios absolutamente inmateriales, como el almacenamiento en la nube, propios del actual entorno digital.

Palabras clave: medidas cautelares, soportes digitales, procedimiento de inspección tributaria.

THE APPLICATION OF THE PRECAUTIONARY MEASURES PROVIDED FOR IN ARTICLE 146 OF GENERAL TAX LAW IN THE DIGITAL ENVIRONMENT

Agustín Guillermo Turiel Martínez

ABSTRACT

This investigation delves into analyzing the precautionary measures in the inspection procedure that are regulated in article 146 of the GTL. The provisions of this precept face numerous challenges derived from the current technological scenario, in which traditional physical media (books, records, documents ...) have been replaced by current digital media (hard drives, pen drives ...), or even by other absolutely immaterial means, such as cloud storage, typical of the current digital environment.

Keywords: precautionary measures, digital media, inspection procedure.

SUMARIO

1. Consideraciones iniciales. 2. Contexto normativo. 2.1. La Ley General Tributaria de 1963. 2.2. La Ley General Tributaria de 2003. 3. Aplicación de las medidas cautelares. 3.1. Consideraciones generales. 3.1.1. *Tipología*. 3.1.2. *Objeto*. 3.1.3. *Procedimiento para la adopción*. 3.1.4. *Excepcionalidad*. 3.1.5. *Régimen sancionador*. 3.2. El precinto. 3.2.1. *El precinto en el entorno físico*. 3.2.2. *El precinto en el entorno digital*. 3.3. El depósito. 3.3.1. *El depósito en el entorno físico*. 3.3.2. *El depósito en el entorno digital*. 3.4. La incautación. 3.4.1. *La incautación en el entorno físico*. 3.4.2. *La incautación en el entorno digital*. 4. Conclusiones. Bibliografía.

1. CONSIDERACIONES INICIALES

El presente trabajo tiene como finalidad analizar las medidas cautelares en el procedimiento de inspección, descritas en el artículo 146 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y su posible aplicación a las circunstancias que se dan en el actual escenario tecnológico en el que los soportes físicos (libros, registros, documentos…) han sido sustituidos por soportes digitales (discos duros, *pendrives*,…), incluso absolutamente inmateriales como el almacenamiento "en la nube".

Las medidas cautelares previstas actualmente en la LGT (1) son fruto de una evolución legislativa que también se aborda en este trabajo. Su aplicación al entorno físico y digital constituye la parte nuclear de nuestra exposición en la que veremos hasta qué punto son factibles y útiles en el escenario tecnológico actual. Examinando las medidas cautelares en los procedimientos tributarios y, en concreto tal y como se definen en la LGT (2), nos encontramos con dos grupos (3), claramente diferenciables.

---

(1) Las medidas cautelares que acompañan al procedimiento inspector pretenden impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas de la existencia o cumplimiento de las obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición [*Cfr*. Merino Jara, I. (dir.) (2020): *Derecho financiero y tributario. Parte general.* 9.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid: 501]. Como han señalado, Martín Queralt, J. *et al*., encuentran su causa en «la necesidad de tutelar los intereses públicos» para evitar que «puedan ser ignorados, perjudicados o burlados» en Martín Queralt, J. *et al.* (2016): *Curso de Derecho financiero y tributario.* 27.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid: 548. Para M. A. Luque Mateo, «las medidas cautelares constituyen, sin lugar a dudas, uno de los mecanismos más eficaces que coadyuvan a conseguir este objetivo, al garantizar la efectividad de la resolución principal» (*Cfr*. Luque Mateo, M. A. (2004): "Algunas notas sobre las medidas cautelares en materia tributaria", *Revista Crónica Tributaria*, n.º 113: 118).

(2) La preocupación de Luque Mateo por la falta de ese concepto unitario de medida cautelar le lleva a sugerir uno doctrinal como «el instrumento jurídico que asegura la eficacia y anticipa provisionalmente ciertos efectos de la resolución principal, destinada a tener vigencia *rebus sic stantibus* hasta la emanación de esta última y encaminada a prevenir el daño que podría producirse antes de que aquella resolución principal alcance eficacia» (*Cfr. Idem*.: 120).

(3) La misma clasificación puede verse en Rodríguez-Bereijo León, M. (2012): "Las medi-

Por un lado tenemos las medidas cautelares tendentes a conseguir el cobro de la deuda tributaria. Este tipo de medidas se encuentran descritas en el artículo 81 de la LGT, dentro de la Sección 5.ª denominada "Garantías de la deuda tributaria" del Capítulo IV, llamado "La Deuda Tributaria". Esta ubicación y la referencia a la "deuda tributaria" deja meridianamente clara la finalidad de estas medidas, que no es otra que asegurar el cobro de las deudas tributarias, así como el hecho de que la Administración Tributaria podrá aplicarlas ante una situación en la que existan indicios racionales de que, sin ellas, el cobro será imposible o, en el mejor de los casos, gravemente dificultoso (4).

Podría pensarse que el ámbito natural de aplicación de este tipo de medidas debería ser el procedimiento de recaudación (5), pero en realidad, habida cuenta que para que dichas medidas sean efectivas se deben adoptar en momentos muy tempranos anteriores al nacimiento de la deuda tributaria, lo normal es que se acuerden en los procedimientos de aplicación de los tributos (6), especialmente tanto en los procedimientos de comprobación de gestión tributaria como en el procedimiento de inspección y, dentro de los mismos, en cuánto se pueda de alguna forma cuantificar la deuda tributaria derivada de estas actuaciones (7) y evaluar el riesgo de su elusión, conforme prevé el apartado 5 del artículo 81 de la Ley (8); lo que habitualmente acontecerá cuando exista una propuesta de liquidación aunque pudiera incluso darse en un momento anterior, como sucede en el supuesto de retenciones y tributos

---

das cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 26, 2, también en URL https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/view/203 [consulta 13 noviembre 2020].

(4) El primer párrafo del apartado 1 del artículo 81 textualmente señala que «Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado».

(5) *Cfr*. sobre este particular Corcuera Torres, A. (1998): *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Ed. Marcial Pons-C.E.F, Madrid; y más reciente, Uriol Egido, C. (2013): *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo,* Ed. Universidad de Oviedo, URI: http://hdl.handle.net/10651/15131, Tesis doctorales a texto completo [1394] [consulta 11 octubre 2020].

(6) Si bien se exige para que sea válida que la medida cautelar no se adopte antes de iniciarse el procedimiento, como se desprende de lo que afecta a los responsables solidarios en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:893).

(7) Hasta 2011 resultaba necesario que la deuda estuviera liquidada; ahora ya no se exige.

(8) Apartado que indica que «Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3».

Este apartado se modifica por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude con el objetivo, declarado en la propia Exposición de Motivos de esta ley, de «perfeccionar las normas que garantizan el crédito tributario con el fin de actualizarlas o de aclarar su correcta interpretación en aras de la lucha contra el fraude fiscal» (Es objeto de crítica por Sánchez Pedroche, J. A. (2013): "Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 359: 174 a 178).

repercutidos. En estos casos las medidas podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

Por otro lado nos encontramos con las medidas cautelares cuya finalidad es evitar la desaparición, destrucción o alteración de pruebas. Estas medidas se recogen en el artículo 146 de la LGT (9), dentro de la sección 2.ª denominada "Procedimiento de inspección" del Capítulo IV definido como "Actuaciones y procedimiento de inspección", si bien, como a continuación veremos, su aplicación puede extenderse a otros procedimientos tributarios. La finalidad de este tipo de medidas no sería ya, como en el caso anterior, asegurar el cobro de una deuda, sino algo situado en un ámbito mucho más "material"; a título de ejemplo cabe citar, entre otras, la continuación del procedimiento, la propia determinación de la deuda tributaria exigible, el conocimiento de los responsables de esa deuda, o las responsabilidades de todo tipo en las que podrían haber incurrido tanto el obligado tributario como terceras personas.

A nuestro juicio con este tipo de medidas lo que se pretende es evitar la pérdida del conocimiento de los hechos que se han producido, paso previo para poder valorar las consecuencias que puedan tener en el ámbito tributario. De esta forma podríamos distinguir estas medidas cautelares de las previstas en el artículo 81 de la LGT en el sentido de que éstas últimas tienen un carácter más "económico", "financiero" o "monetario" (si bien algunas de ellas van a recaer sobre bienes materiales como activos, existencias, etc., pero siempre desde la perspectiva de un valor económico realizable) mientras que las descritas en el artículo 146 tienen un indudable carácter "fáctico" o "procesal", útil para el procedimiento tributario en el que se han adoptado, por encima del valor económico de los bienes sobre los que recaen, y sin perjuicio de que tales bienes tengan también valor económico y que puedan ser objeto de una medida cautelar de garantía del cobro de la deuda tributaria. No obstante, no es esa la finalidad que pretende la LGT al definir este tipo de medidas cautelares.

El ámbito de aplicación más frecuente de estas últimas medidas cautelares es, obviamente, el del procedimiento de inspección. En cualquier caso, la propia LGT permite la adopción de este tipo de medidas también en otros procedimientos remitiendo a este artículo 146 de la Ley; así, entre las facultades atribuidas a los funcionarios que desarrollan las funciones de recaudación tributaria la Ley incluye, junto con la entrada y reconocimiento de fincas, la de adoptar las medidas cautelares previstas en su artículo 146, con la finalidad de facilitar el procedimiento de recaudación (10). De la misma forma dentro del procedimiento sancionador en materia tributaria, el artículo 210 de la LGT (11) permite, en la fase de instruc-

(9) En el primer párrafo de su apartado 1 este artículo 146 señala que «En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición».

(10) Así en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 162 de la LGT se indica que: «Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley».

(11) Textualmente, el apartado 3 de este artículo 201 señala que «En el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 de esta ley».

ción, adoptar este tipo de medidas, justificadas por la necesidad, a nuestro parecer, no tanto de acreditar la existencia de las obligaciones tributarias incumplidas que habrán quedado acreditadas en el procedimiento de comprobación previo (12) como de determinar los sujetos infractores, valorar sus conductas y establecer sus responsabilidades.

En el presente estudio doctrinal nos centraremos en estas últimas medidas, las descritas en el artículo 146 de la LGT, sin perjuicio de aquellos aspectos que, por ser comunes a ambos grupos de medidas, pudieran también ser aplicación a las del artículo 81 de la Ley.

2. CONTEXTO NORMATIVO

Pasemos ahora a analizar la evolución que las medidas cautelares en el ámbito tributario han tenido en las dos leyes tributarias de carácter general vigentes hasta el momento: la anterior LGT, Ley 230/1963, de 28 de diciembre y la actual, la ya citada Ley 58/2003, de 17 de diciembre, teniendo en cuenta también las normas de desarrollo más importantes de ambas Leyes como son los Reglamentos dictados en aplicación de las mismas.

2.1. La Ley General Tributaria de 1963

En la LGT de 1963 las menciones a medidas cautelares, de cualquier tipo, son escasas. Tan sólo encontramos el término "medidas cautelares" una sola vez, en el artículo treinta y siete de esa Ley, al hablar de los responsables tributarios; a diferencia de otra facultad, muy relacionada con las medidas cautelares como veremos después, que ya se regulaba en esta Ley, como es la entrada en fincas, lugares, locales de negocio y establecimientos donde se desarrollan las actividades o explotaciones sometidas a gravamen.

A falta de especialidad tributaria (13) entendemos que la posibilidad de adoptar medidas cautelares en los procedimientos tributarios, así como el procedimiento para su adopción debería venir de la mano de las normas que regulaban el procedimiento administrativo con carácter general, sin olvidar la remisión que en el artículo ciento quince de la LGT de 1963 se hacía respecto de los medios y valoración de pruebas al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil (14). En el momento de la entrada en vigor de esta Ley, la norma general que regulaba el procedimiento administrativo era la Ley de 17 de julio de 1957 sobre Procedimiento Administrativo, que no contempla este tipo de medidas (15).

---

(12) Salvo en los supuestos, obviamente, de incumplimiento de obligaciones formales o de otro tipo que no se han puesto de manifiesto en ningún otro procedimiento del que el procedimiento sancionador traiga causa.

(13) Sobre la influencia de otros sectores del ordenamiento en esta materia puede verse Montero Domínguez, A. (1999): "Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias", *Tribuna Fiscal*, n.º 103.

(14) Artículo en el que se decía: «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes».

(15) La falta de una visión unitaria en el Derecho tributario, así como la necesidad de sistematización se ponen en evidencia por Luque Mateo, M. A. (2003): *Las medidas cautelares en el ám-*

Dentro del periodo de vigencia de la LGT de 1963, se aprueba la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que reserva las llamadas "medidas cautelares" a dos momentos del procedimiento administrativo (16): al de ejecución, en concreto a la suspensión de la ejecución, como instrumentos que garanticen la posibilidad de ejecutar el acto administrativo en cuánto se alce la suspensión de su ejecución (17), así como al momento de la resolución del procedimiento sancionador (18), por las mismas razones que en el caso anterior: conseguir que el acto sea efectivo cuando pueda ejecutarse.

En realidad, la Ley 30/1992 prefiere denominar a este tipo de medidas como "medidas provisionales" (19) y las define, por lo que se refiere al procedimiento administrativo, en el artículo 72 (20), cuando señala que «iniciado el procedimiento, el órgano administrativo competente para resolver, podrá adoptar las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer, si existiesen elementos de juicio suficientes para ello» (21). En este texto apreciamos dos de los elementos clave que revisten las medidas cautelares: por un lado son medidas de garantía, puesto que se dictan para asegurar la eficacia de una resolución futura que todavía no se ha producido y, por otro lado, para su adopción se precisa la existencia de "elementos de juicio suficientes", entendiendo como tales aquellos indicios de que, de no adoptarlas, la resolución sea ineficaz (22). A nuestro entender, estos "elementos de juicio suficientes" son el germen de lo que luego se

---

bito tributario, Almería, Tesis doctoral: 21; objeto de publicación posterior en Luque Mateo, M. A. (2009): *Las medidas cautelares tributarias,* Atelier, Barcelona.

(16) Sobre este tema puede verse Chinchilla Marín, C. (1991): *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Cívitas-Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid.

(17) El artículo 111 de la Ley 30/1992 que regulaba la suspensión de la ejecución, en su apartado 3, decía: «Al dictar acuerdo de suspensión podrán adoptarse las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada».

(18) El último párrafo del apartado 3 del artículo 138 señalaba: «En la resolución se adoptarán, en su caso, las disposiciones cautelares precisas para garantizar su eficacia en tanto no sea ejecutiva».

(19) Denominación que, aunque puede dar lugar a confusión, no tiene nada que ver con el concepto de "liquidaciones provisionales" contemplado en la LGT de 1963 y en la actual.

(20) Sobre esta temática derivamos a Calvo Rojas, E. (1994): "Medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Medidas provisionalísimas y medidas cautelares positivas. Últimos avances en esta materia y algún exceso", *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 83.

(21) El artículo 136 de la Ley 30/1992 extiende ese mismo concepto de "medidas provisionales" cuando decía: «Cuando así esté previsto en las normas que regulen los procedimientos sancionadores, se podrá proceder mediante acuerdo motivado a la adopción de medidas de carácter provisional que aseguren la eficacia de la resolución final que pudiera recaer».

(22) Precisamente en este momento este tema fue objeto de preocupación en nuestra doctrina como se desprende, entre otros de los trabajos de Martín Queralt, J. (1993): "El derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito tributario", *Tribuna Fiscal*, n.º 31: 3 a 5; Tejerizo López, J. M. (1994): "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 82: 265 a 293 o Falcón y Tella, R. (1995): "Las medidas cautelares: autotutela administrativa «*versus*» intervención judicial", *Quincena Fiscal*, n.º 3: 5 y ss. Sobre la aplicación de este artículo 72 a la materia tributaria también pueden verse las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 y de 22 de octubre de 1997 (ECLI:ES:TS:1997:6284).

trasladará a la actual LGT como "indicios racionales" en el artículo 81 (23) y en cualquier caso, reciban la denominación de "medidas cautelares" o de "medidas provisionales". En cualquier caso, el fundamento es siempre el mismo: el de garantizar la eficacia de un acto administrativo y no tanto (o, mejor, no en absoluto) impedir la destrucción de pruebas, que es el elemento diferenciador de las medidas cautelares de las que pretendemos ocuparnos en este trabajo.

Mayor interés tiene examinar lo dispuesto en los Reglamentos generales (24) que se dictaron en desarrollo de la LGT de 1963.

En el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante, RGIT), las medidas cautelares que están siendo objeto de estudio en esta investigación ya aparecen expresamente mencionadas en el apartado 1 de su artículo 35, que, precisamente, se denomina "Medidas cautelares" y en el que se señala: «tanto en el caso de suspensión de actuaciones como en cualquier momento del desarrollo de las mismas, la Inspección podrá, de acuerdo con la Ley, adoptar las medidas de precaución y garantía que juzgue adecuadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren los libros, documentos y demás antecedentes sujetos a examen o se niegue posteriormente su existencia y exhibición». Aquí aparecen ya definidas perfectamente este tipo de medidas cautelares como medidas destinadas a impedir la destrucción de pruebas.

De este artículo 35 (25) y de su conexión con el resto del articulado nos interesa destacar tres aspectos:

– El primero de ellos es que no se produce una enumeración o catálogo de cuáles son estas medidas por lo que habría que concluir que podría adoptarse cualquiera de ellas que resulte idónea para el fin perseguido, siempre que fuera, obviamente, ajustada a derecho.

– En segundo lugar, interesa resaltar que no existe ninguna "limitación de daños"; no se menciona ningún requisito de proporcionalidad respecto del perjuicio que se pudiera causar al obligado tributario por la adopción de estas medidas, aunque

(23) Con el antecedente del art. 128 de la LGT de 1963 en relación con el 37.5 que tras la reforma operada en 1995 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT (BOE, núm. 174, de 24 de julio de 1995) que, rezaba al siguiente tenor: «1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado….».

(24) Con anterioridad existían normas reglamentarias parciales que regulaban determinados aspectos procedimentales o referidos a determinados impuestos, que no van a ser objeto de análisis en este trabajo.

(25) Para Morillo Méndez, en cuanto a su contenido, las contenidas en el 35 del RGIT son medidas de «precaución y garantía» que impiden «la desaparición o la alteración de elementos probatorios de carácter documental que pudieran ser relevantes» que pueden llevarse a cabo «en cualquier momento de la comprobación, incluso en el de la suspensión de actuaciones», que adoptan forma de diligencia (art. 35.3) y cuyo condicionante es «que las medidas se tomen de acuerdo con la ley». *Cfr*. Morillo Méndez, A. (1997): *Procedimientos ante la Administración tributaria (Doctrina, jurisprudencia, formularios y legislación)*, Tirant Lo Blanch, Valencia: 136.

entendemos que una medida desproporcionada no sería ajustada a derecho y, por ello mismo, no podría adoptarse.

– En tercer lugar, hay que advertir que este tipo de medidas cautelares aparecen íntimamente asociadas a la facultad de la inspección de entrar en las fincas, lugares, locales y establecimientos del obligado tributario donde se realicen las actividades o explotaciones sujetas a gravamen, facultad que, recordemos, sí aparecía explicitada en la LGT de 1963 (26).

Esta conexión entre facultades de entrada y adopción de medidas cautelares, en el plano material de las actuaciones es evidente puesto que va a ser mediante la entrada cómo se descubran los elementos, documentos, pruebas, etc. relevantes para la comprobación, que deben ser asegurados contra cualquier manipulación o destrucción por parte del obligado tributario. En el plano legal la Ley sitúa ese momento, el de la adopción de las medidas, en el de la entrada en estos lugares. Así se recogía en el artículo 32, relativo a la comparecencia del obligado tributario y en el artículo 39, referido a la entrada y reconocimiento de fincas.

En lo que se refiere al procedimiento para la adopción de estas medidas el RGIT entonces vigente nada establece, excepto para indicar que la adopción y detalle de las mismas debería recogerse en diligencia (27).

Por su parte, también nos interesa examinar el desarrollo normativo del procedimiento de recaudación a través de su Reglamento General. En este caso centraremos nuestra atención tanto en el primero de los Reglamentos de desarrollo a partir de la entrada en vigor de la LGT, que es tanto el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, como en el posterior, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, dejando a un lado, para no desviarnos excesivamente del objeto de este trabajo, otras normas de desarrollo parciales de determinados aspectos de la recaudación.

En el primero de ellos, el RGR de 1968, la única mención a "medidas cautelares" aparece en el encabezado del artículo 46 ("Otras medidas cautelares") pero su ubicación (dentro del Capítulo IV, titulado "Garantías del pago") como su contenido (se trata de supuestos de embargos preventivos de mercancías e ingresos) dejan ver que se trata de medidas cautelares de garantía de deudas, pero no de las orientadas a evitar la desaparición de pruebas (28).

---

(26) Art. 141.1 ya mencionado.

(27) En la letra i del párrafo 3 del artículo 47 de ese Reglamento, artículo que se refiere al contenido de las diligencias se señalaba que habría que constar en diligencia para la incoación del correspondiente expediente administrativo, entre otras: «La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento inspector, así como la índole de éstas».

(28) En este artículo 46 se decía: «1. Los Delegados de Hacienda podrán acordar el embargo preventivo de mercancías en cuantía suficiente, para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas a la Administración tributaria.

2. Asimismo, podrán intervenir y embargar, preventivamente, los ingresos por celebración de espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la misma Administración.

En el RGR de 1990 no se aprecia ningún cambio sustantivo en esta materia respecto de lo que decía el de 1968, de forma que siguen sin aparecer medidas cautelares relativas a evitar la destrucción de pruebas. De hecho, la mención a "medidas cautelares" sólo aparece dos veces en todo el texto legal: la primera de ellas, en el artículo 14 para evitar actuaciones que impidan la satisfacción de la deuda y la segunda en el artículo 43, denominado, al igual que en el anterior Reglamento, "Otras medidas cautelares", artículo en el que se recogen, prácticamente, los mismos supuestos de embargos preventivos que contenía el RGR de 1968.

En resumidas cuentas, durante el periodo de vigencia de la primera LGT, la regulación normativa del tipo de medidas cautelares objeto de este trabajo, prácticamente está ausente, excepto en lo que se refiere al RGIT, Real Decreto 939/1986, donde ya encontramos una clara mención y un mínimo desarrollo de este tipo de medidas. Veamos ahora lo que sucede con la actual LGT y sus normas de desarrollo.

2.2. La Ley General Tributaria de 2003

La redacción actual de estas medidas cautelares que persiguen evitar la destrucción de pruebas la encontramos, en la vigente LGT, como ya se ha dicho, fundamentalmente, en su artículo 146, del que no vamos a reiterar lo expuesto hasta este momento salvo para insistir en tres aspectos (29).

En primer lugar para señalar que la Ley no sólo define las medidas cautelares con carácter general de acuerdo con su finalidad, que es la evitar la destrucción o alteración de pruebas, sino que también las relaciona (precinto, depósito, incautación) de forma más o menos taxativa, como más adelante se discutirá, indicando también el objeto sobre el que pueden recaer (libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos).

En segundo lugar debemos resaltar que expresamente se advierte de la necesidad de proporcionalidad y de limitación temporal, vetando la posibilidad de adoptar aquéllas que ocasionen un perjuicio de imposible o difícil reparación. Como ha señalado Rodríguez-Bereijo León, las medidas cautelares siempre se sitúan ante la encrucijada de realidades frecuentemente opuestas: la justicia, la celeridad y la ponderación (30). La

3. Los propios Delegados de Hacienda alzarán tales embargos tan pronto se garantice a su satisfacción el pago de la deuda tributaria».

(29) Para un análisis detenido de ese precepto y de las características de las medidas cautelares puede verse Luque Mateo, M. A. (2004): "Algunas notas sobre las medidas cautelares en materia tributaria", *cit.*: 120 y ss.

(30) Rodríguez-Bereijo León, M. (2012): "Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *cit.*: 19.

medida ha de ser eficaz (31), funcional y homogénea, adaptándose perfectamente a la naturaleza de lo que pretende asegurar (32).

En tercer lugar, la Ley establece ya un esbozo de procedimiento para su adopción en el que se introduce la necesidad de "ratificación", establece el órgano que debe realizar tal ratificación e incluye, incluso, un plazo para ello.

Pues bien, en este momento nos resulta de mayor interés analizar si este tipo de medidas se recogen y desarrollan también en los Reglamentos Generales de desarrollo de la Ley y, en concreto, en lo que afecta a los procedimientos de aplicación de los tributos y al procedimiento de recaudación.

En la actualidad, el procedimiento de inspección se desarrolla reglamentariamente junto con otros procedimientos de aplicación de los tributos en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAPGIT). El artículo 181 de dicho Reglamento es el encargado de desarrollar lo previsto en el artículo 146 de la LGT, en las siguientes líneas.

En primer lugar, y tras una mención a la LGT (33) y puesto que la propia Ley describe tres tipos de medidas cautelares (precinto, depósito e incautación) el Reglamento se encarga, en el apartado 2 del artículo 181, de describir el contenido de cada una se esas medidas cautelares. Más adelante discutiremos el carácter cerrado o abierto de las medidas cautelares que se pueden adoptar.

En segundo lugar y para la práctica de estas medidas, el Reglamento establece la previsión de poder acudir al auxilio de las autoridades correspondientes.

Finalmente, el propio artículo 181, en sus apartados 4, 5 y 6, regula el procedimiento para la adopción de estas medidas, estableciendo plazos, alegaciones, forma de documentarlas, notificaciones, etc. que se analizarán con detalle más abajo. Interesa resaltar que es en este artículo cuando por primera vez se describe de forma sistemática y organizada el procedimiento de adopción de estas medidas.

También resulta interesante destacar que el Reglamento que venimos comentando conecta las medidas cautelares de este tipo con el momento y lugar en el que, naturalmente, han de producirse: el de la entrada en fincas, locales, lugares y explotaciones eco-

(31) Como ha señalado Fernández López «Una medida cautelar es tanto más eficaz cuanto más se parece a la correspondiente medida que integrará la futura ejecución, y sólo la prudencia y el respeto por los derechos de quien aún no ha sido condenado (y puede que nunca lo sea) marcan los límites de esta verosimilitud» en Fernández López, M. A. (1994): *Derecho Procesal Civil III*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid: 376.

(32) Rodríguez-Bereijo León, M. (2012):"Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *cit.*: 23.

(33) Es lo que se contiene en el apartado 1 de ese artículo 181: «Los funcionarios que estén desarrollando las actuaciones en el procedimiento de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que sean necesarias para el aseguramiento de los elementos de prueba en los términos previstos en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

nómicas del obligado tributario, facultad que se desarrolla en el artículo 172 del mismo y en el que se menciona tres veces la posibilidad de adoptar medidas cautelares tanto en los supuestos de entrada con autorización administrativa, con autorización judicial y con revocación del consentimiento para la permanencia por el obligado tributario.

Por su parte, y en lo que atañe al procedimiento de recaudación, la norma de desarrollo de la LGT es el RGR aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. Este Reglamento, como es lógico, centra su atención más en las medidas cautelares de garantía que en las medidas cautelares destinadas a evitar la destrucción de pruebas: para éstas últimas encontramos, en el artículo 10, una remisión al artículo 146 de la LGT, que no es más que una repetición de lo que la propia Ley señala a la hora de atribuir la facultad para adoptar estas medidas por parte de los funcionarios que desempeñan las funciones de recaudación. Como quiera, además, que el RGR se aprueba con anterioridad al RGAPGIT, antes comentado, es necesario efectuar, mediante disposición transitoria (34), una remisión en lo que se refiere a esas facultades, al RGIT, Real Decreto 939/1986, todavía por entonces vigente.

Lo dicho hasta el momento permite ofrecer una visión de cómo han evolucionado las medidas cautelares que evitan la destrucción de pruebas en el ordenamiento tributario, evolución que es paralela a la práctica de las actuaciones de comprobación que van desde un modelo "pasivo" en el sentido de prácticas comprobatorias formales, realizadas en las oficinas de la Administración Tributaria, como es el modelo que se recogía en la LGT de 1963 (excepto en determinados impuestos sobre la producción muy ligados a la fábrica y explotación, así como a las aduanas, dónde el examen físico de la mercancía era esencial) a un modelo mucho más "activo" en el que la Inspección de los Tributos se persona y obtiene pruebas en los lugares donde se desarrolla la actividad económica del obligado tributario: es entonces cuando surgen los problemas derivados del descubrimiento de pruebas y la necesidad de preservarlas para su incorporación al procedimiento de comprobación.

3. APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CAUTELARES

Pasamos ahora al núcleo de este trabajo, tanto en lo que se refiere a describir el estado actual en la que se encuentra todo el procedimiento de aplicación de estas medidas (tipo de medidas, adopción, régimen sancionador…) así como su posible adaptación al entorno digital.

3.1. Consideraciones generales

Antes de referirnos a las medidas cautelares descritas en la LGT nos interesa destacar determinados aspectos, alguno de ellos discutibles, que de forma general afectan a todas ellas, con independencia tanto del contenido material de las mismas o del entorno en el que se adopten.

(34) Así se dispone en la Disposición transitoria segunda.

3.1.1. *Tipología*

La LGT, como hemos visto, en su artículo 146 parece señalar cuáles son las medidas que la Administración Tributaria puede adoptar para la preservación de las pruebas obtenidas. La primera discusión que va a surgir recae sobre el carácter cerrado o abierto de las medidas que en esa disposición se contienen: puesto que la Ley únicamente cita tres medidas como son el precinto, el depósito y la incautación, y lo hace señalando previamente que «Las medidas podrán consistir, en su caso…». ¿Qué sucede si la Inspección precisara adoptar una medida de distinto tipo? ¿Podría hacerlo?

A favor del carácter cerrado de las medidas cautelares y de contestar que a la Inspección sólo le es posible adoptar las tres medidas que se señalan en el artículo 146 de la LGT, está la propia redacción de este artículo, que podría haber omitido esta enumeración bastando con la definición genérica hecha en el primer párrafo del apartado 1 de ese mismo artículo, de forma similar a lo que hacía el antes citado artículo 35 del RGIT aprobado por el Real Decreto 939/1986, cuando afirmaba que la Inspección podía adoptar las medidas de precaución y garantía que juzgara adecuadas para evitar la destrucción de pruebas, manteniendo como únicos límites los de proporcionalidad, temporalidad y de evitar perjuicios graves que se señalan en el apartado 3 de este artículo.

Adicionalmente y en favor de esa postura está el hecho de que el RGAPGIT tampoco añade ninguna otra medida: por el contrario, se limita a describir el contenido de las que la Ley ha fijado, ni tampoco señala la posibilidad, aunque sea de forma general, de que se pueda adoptar alguna otra que dependerá, en última instancia, de lo que resulte más conveniente al interés público y al respecto de las necesarias garantías de los ciudadanos (35).

La argumentación favorable que permite entender que la relación contenida en la LGT es una lista abierta en la que caben también otras medidas distintas de las tres mencionadas, parte de cómo aparece redactado ese segundo párrafo del apartado 1 del artículo 146 («Las medidas podrán consistir, en su caso…».) y de dos palabras clave: por un lado se dice que las medidas «podrán» consistir, descartando una redacción imperativa como sería si se hubiera dicho "tendrán que consistir" o "deberán consistir" a favor de una potestativa; por otro lado, se introduce «en su caso», lo que implica una enumeración de ejemplos o, al menos, una relación de aquellas medidas cautelares más comunes, idóneas y relevantes para la preservación de la prueba (36). En esta línea, el Reglamento no haría otra cosa que desarrollar aquellas medidas cautelares habituales, normales o frecuentes, no entendiendo necesario describir otras que la propia Ley no ha querido destacar, teniendo en cuenta que, en la práctica, con las tres medidas mencionadas se pueden solucionar la mayoría de las necesidades que surjan en el procedimiento de inspección para el aseguramiento de los medios de prueba (37), pudiendo elegir libremente el órgano administrativo la medida con la debida ponderación.

(35) *Cfr*. Luque Mateo, M. A. (2009): *Las medidas cautelares tributarias, ob. cit*.: 53.

(36) *Vid*. Rodríguez-Bereijo León, M. (2012):"Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *cit*.: 25.

(37) Sobre esta cuestión en concreto remitimos a Turiel Martínez, A. y Mata Sierra, M. T. (2020): "La prueba digital en el ordenamiento tributario", *Revista Nueva Fiscalidad*, n.º 1: 107 a 149.

Nos adherimos a esta segunda posición entendiendo que nos encontramos ante una relación abierta y ejemplificativa en la que las medidas cautelares que se mencionan en la Ley, el precinto, el depósito y la incautación no son más que aquéllas que el legislador ha pensado que son las más relevantes en función del objeto sobre el que recaen (todos ellos elementos "físicos") y de acuerdo con la realidad del momento en que se dictó, año 2003, aunque implantadas, se estaban desplegando todavía las nuevas tecnologías (38) basadas en internet, computación y almacenamiento en nube… tecnologías en las que los soportes materiales eran la base del almacenamiento.

Por esa misma razón en este trabajo, y aunque creamos que la relación de medidas cautelares del artículo 146 de la LGT no es limitativa, nos centraremos en las tres medidas citadas en el mismo, sin perjuicio de que advirtamos sobre sus limitaciones para preservar la prueba en entornos digitales en los supuestos que más abajo se detallarán.

También nos parece interesante llamar la atención sobre el orden en que se mencionan las tres medidas citadas en el artículo 146 de la LGT, orden que se conserva en el desarrollo reglamentario. A nuestro juicio esa ordenación no es casual, sino que obedece a una progresiva "contundencia" e, incluso, "eficacia" de las medidas cautelares; y ello sin olvidar que todas ellas suponen, en alguna medida, un perjuicio para la actividad del obligado tributario que se contrapesa a la necesidad de preservar la prueba.

De esta forma, la medida menos contundente es el precinto, puesto que, aunque impide el acceso sin control o no autorizado al bien precintado que, recordemos, puede ser desde un libro, un cajón o una estantería hasta todo un inmueble (puesto que el reglamento permite el precinto, y por lo tanto la restricción de acceso, de puertas de estancias o locales), en principio no supone, o no necesariamente, el cese o parada del funcionamiento del bien, ni el desplazamiento físico o fuera del alcance del obligado tributario, como sí sucede con el resto de medidas cautelares mencionadas en la Ley.

La segunda medida cautelar, el depósito, es, en nuestra opinión, una medida más determinante. Si se piensa lo contrario es porque, seguramente, se confunde, con el concepto de depósito como medida cautelar para la garantía de la deuda y no para evitar la destrucción de la prueba y se observa como en estos casos, los de garantía de cobro, se nombra como depositario al propio deudor. Pero este supuesto es totalmente distinto al caso que nos ocupa pues no tendría sentido adoptar una medida cautelar de este tipo para preservar una prueba y, acto seguido, depositarla en manos de propio obligado tributario, de quién se teme que pueda alterarla o destruirla. Por lo tanto, en nuestra opinión, esta medida cautelar sólo tiene sentido en cuanto los bienes se depositen bajo la custodia de una persona de la suficiente confianza y de la que se espera que no van a ser alterados o destruidos, ni va a permitir el acceso a quién pretenda hacerlo. Desde ese punto, el único con sentido a nuestro entender, el depósito mantiene toda la contundencia del precinto puesto que imposibilita el acceso al bien al obligado tributario y, además supone adicionalmente el desplazamiento del bien, su alejamiento del obligado tributario, o al menos que éste pase a ser controlado u ocupado por un tercero.

(38) Windows XP se había lanzado el 25 de octubre de 2001, apenas dos años antes de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria.

La tercera de las medidas cautelares, la incautación, aumenta la fortaleza de la anterior, constituyendo una especie de depósito en manos de la propia Administración Tributaria. En nuestra opinión ésta es la medida más rotunda de las tres, pues la toma de posesión del bien por parte de la propia Inspección supone, probablemente, más costes (desplazamiento, conservación, cuidado…) que si el bien descansara en poder de una persona técnicamente más idónea. Con todo, esa medida puede ser necesaria cuando no se confía en ningún otro para ejercer como depositario o cuando, más tarde o más temprano se va realizar alguna actuación sobre estos elementos de prueba en las oficinas de la Administración Tributaria. En cualquier caso hay que señalar que la incautación, aunque supone, como indica el Reglamento, una «toma de posesión» no puede confundirse con una privación definitiva del bien en cuestión, algo que sucede no con la incautación sino con el decomiso; y ello sin olvidar el carácter temporal de las medidas cautelares previsto en el apartado 3 del artículo 146 de la LGT, temporalidad continuamente recordada tanto en la Ley como en el Reglamento al establecer plazos fugaces de alegaciones, ratificación así como la insistencia en recordar que debe procederse al inmediato levantamiento de las medidas cautelares en cuánto éstas no sean ya necesarias.

Consciente o inconscientemente el Reglamento ha querido limitar la incautación exclusivamente a los bienes muebles frente al precinto y el depósito que, creemos, también pueden recaer sobre inmuebles: en el caso del precinto porque expresamente el artículo 181 del Reglamento habla de puertas de estancias o locales, mientras que al hablar del depósito no hace referencia más que a "elementos de prueba", limitación que tampoco tiene reflejo legal, toda vez que la LGT incluye como objeto de las tres medidas cautelares los libros, registros, documentos, archivos y equipos electrónicos, pero también los locales, sin distinguir qué medidas cautelares deben recaer sobre unos u otros, siendo indudable que tanto la custodia, la guarda y sobretodo la toma de posesión puede recaer sobre bienes muebles o inmuebles.

Finalmente hay que destacar que la medida consistente en el precinto puede adoptarse en conjunto con el depósito y la incautación, lo que supone un aumento en la capacidad de preservación de la prueba, pero también, como luego veremos, podría convertirse precisamente en una garantía respecto del obligado tributario cuyos bienes son objeto de depósito o incautación.

3.1.2. *Objeto*

Entendemos por objeto los elementos sobre los que recaen las medidas cautelares. La propia LGT ofrece una lista de cuáles son esos elementos, lista que plantea los mismos problemas ya vistos al hablar de la relación de medidas cautelares y si nos encontramos ante una lista abierta o cerrada. La Ley, en particular cita los siguientes, que hemos dividido, a efectos sistemáticos por semejanza de los elementos sobre los que recaen:

- Las mercancías o productos sometidos a gravamen.
- Los libros, registros, documentos y archivos.
- Los locales.
- Los equipos electrónicos de tratamiento de datos.

Aunque los elementos que aquí se incluyen parecen ser todos los posibles que pueden contener las pruebas precisas para la comprobación, una interpretación estricta pudiera hacernos dudar de si no habrán quedado elementos relevantes fuera de este catálogo, teniendo en cuenta que en este caso no hay menciones del tipo de "en su caso" o "podrán" inmediatamente anteriores a la relación.

En particular nos interesa analizar si la mención a los «equipos electrónicos de tratamiento de datos» incluye todos los elementos físicos en los que se pueden encontrar las pruebas que se pretenden preservar o si sólo se refieren a aquellos que cumplen el papel activo de realizar el tratamiento de datos. En el primer caso no habría problema para incorporar como objeto de la medida cautelar tanto a todo equipo capaz de realizar una tarea de computación (servidores, estaciones de trabajo, básicamente todo aquello dotado de una CPU) como a los demás soportes donde se contenga información, (aunque sean meramente pasivos como un disco duro externo, un *pendrive*, una cinta o un DVD), si bien en el segundo caso la medida cautelar sólo podría recaer, como mucho sobre los primeros. Entendiendo que un equipo electrónico se compone de un "hardware" y un "software" y que el primero de ellos, el "hardware", consta de una unidad central y de una serie de periféricos, el equipo sólo estaría completo si comprende también a dichos periféricos: esto permitiría adoptar la medida cautelar sobre elementos pasivos que tengan la consideración de periféricos.

La mención «equipo electrónico» por otra parte es tan amplia que comprende, sin duda, no sólo lo que comúnmente conocemos como ordenadores, sino también otros equipos que, habitualmente no percibimos como tales pero que, en realidad, son equipos, son electrónicos y realizan un tratamiento de datos: es lo que sucede con los llamados TPV o terminales punto de venta que se perciben como una especie de "caja registradora" pero que, en el fondo, se trata de verdaderos ordenadores, con buena parte de las básculas electrónicas actuales, que funcionan de la misma manera o con los tacógrafos digitales. Lo mismo sucede con los teléfonos móviles actuales ("*smartphones*").

Problema distinto es el que surge al relacionar la LGT el concepto "equipos electrónicos" con el de "tratamiento de datos" dando a entender que podrían existir equipos electrónicos que no se dediquen al tratamiento de datos y que, por lo tanto, no podrían ser objeto de aplicación de una medida cautelar. En este caso nos enfrentamos a la disyuntiva de que si consideramos que la mención al «tratamiento de datos» no es más que una forma de describir un equipo dotado de capacidad de cálculo o computación el problema queda resuelto, pudiendo ser objeto de una medida cautelar cualquiera de ellos e independientemente del uso que se realice de estos dispositivos en la empresa. No obstante, si la mención a ese "tratamiento de datos" se interpreta como la necesidad de que en dichos equipos se traten los datos concretos de la actividad económica del obligado tributario podría entenderse que no todo equipo electrónico con capacidad de cálculo es susceptible de ser objeto de medida cautelar.

Nos decantamos claramente por la primera interpretación partiendo de la base de que, en nuestra opinión, el legislador lo que pretendía con esta redacción era tratar de abarcar el mayor número posible de equipos electrónicos de diversas características técnicas, descartando sólo los más simples (una calculadora, por ejemplo), incluso confundiendo el término "electrónico" con "eléctrico". Ello no obsta para que se deriven cla-

ramente de la redacción legal dos aspectos que nos parecen muy relevantes y queremos puntualizar.

El primero, que los elementos sobre los que se adoptan las medidas cautelares deben ser objetos físicos, materiales, lo que plantea el problema de la posible adopción de medidas cautelares respecto de datos o información electrónica. Si estos datos o información se encuentran en un soporte físico no habría problema pues la medida cautelar se podría adoptar sobre ese soporte, pero si la información no se encuentra en ningún soporte físico (porque se encuentra, por ejemplo, "en la nube") la posibilidad tanto técnica como legalmente de tomar una de esas medidas se complica.

El segundo, íntimamente relacionado con el anterior, que para poder adoptar una medida cautelar se precisa que el elemento sobre el que recae la misma se encuentre en poder del obligado tributario, o, al menos en sus instalaciones. En el caso de datos o información electrónica en el entorno digital actual no siempre es así porque cada vez es más frecuente que esa información se aloje en servidores, equipos o sistemas de terceros. La solución a este problema pasa por entender que, aunque hemos visto que el momento y lugar habitual para la adopción de medidas cautelares es dentro de las instalaciones del obligado tributario y, normalmente, en uso de las facultades que la Inspección tiene para la entrada y reconocimiento de fincas, lo cierto es que la Ley no establece ningún lugar ni momento en el que las medidas puedan adoptarse; ello da lugar a que en aquellos casos en los que el soporte físico en el que se contiene la información se encuentre en poder de terceros podría, idealmente, adoptarse una medida cautelar. No obstante, esta solución suscita, al menos, dos dudas muy serias: por un lado, saber cuál es el procedimiento para adoptar una medida cautelar cuando el elemento no está en poder del obligado tributario y, sobre todo, saber si es posible adoptar una medida cautelar sobre un bien que no es propiedad ni está en posesión del obligado tributario sino de un tercero, pues lo normal será que los datos sean propiedad del obligado tributario, pero el soporte en el que se alojan ("*host*" o servidor) no. Dejamos apuntado este problema porque debido a su complejidad, su análisis y resolución excede de las pretensiones de este trabajo.

3.1.3. *Procedimiento para la adopción*

Como ya se señaló anteriormente el procedimiento de adopción de las medidas cautelares se encuentra esquemáticamente recogido en el artículo 146 de la LGT conforme al esquema que sigue.

En primer lugar, puesto que este artículo se ubica dentro del procedimiento de inspección (39) corresponderá al órgano que esté instruyendo tal procedimiento la adopción de estas medidas.

---

(39) Acerca del procedimiento inspector, pueden verse, con carácter general, Cervera Torrejón, F. (1975): *La inspección de los tributos. Garantías y procedimientos*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid; Lozano Serrano, C. (2006): "La iniciación del procedimiento inspector en la LGT y en el Proyecto de Reglamento para su desarrollo", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 277; García-Ovies Sarandeses, I. (2004): "Procedimiento de inspección", en R. Calvo Ortega (dir.), *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson-Civitas; Orena Domínguez, A. (2006): *Discrecionalidad, Arbitrariedad e inicio de Actuaciones Inspectoras*, Cuadernos de Jurisprudencia, Ed. Thomson-Aranzadi;

En segundo lugar, la Ley establece la necesidad de que esas medidas se ratifiquen por el órgano competente para liquidar en ese procedimiento. Puesto que habitualmente las funciones de comprobación e investigación por un lado y las de liquidación por el otro se encuentran atribuidas a órganos distintos lo normal será que quién ratifique la adopción de las medidas sea un órgano distinto del que las adoptó: así, por ejemplo, en el ámbito de la AEAT será el funcionario, unidad o equipo que realiza la comprobación el que adopte la medida cautelar, mientras que corresponderá al Inspector Jefe la ratificación de las mismas (40).

En tercer lugar, se señala que esa ratificación debe producirse en el plazo de quince días desde su adopción.

Finalmente se advierte que las medidas se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Sorprendentemente la LGT no realiza mención alguna a aspectos que nos parecen esenciales como son la necesidad de audiencia del obligado tributario mediante la posibilidad de presentar alegaciones, el plazo de presentación de las mismas, así como si cabe o no recurso contra su adopción. Tampoco se recoge en la Ley la forma de documentar las medidas, extremos todos ellos desarrollados reglamentariamente en el artículo 181 del RGAPGIT, donde se señala:

- La necesidad de documentar la adopción de la medida cautelar mediante diligencia (41), que se extenderá en el mismo momento de adoptar la medida cautelar, salvo que ello no sea posible por causas no imputables a la Administración. En este caso, no obstante, deberá extenderse en cuanto desaparezcan las causas que no permitieron la extensión en el momento de adoptar las medidas, remitiendo al obligado tributario inmediatamente copia de la misma.
- Respecto del contenido de la diligencia, el Reglamento establece que en ella se describirán:
  - La medida adoptada.
  - El inventario de los bienes sobre los que recae.

---

y Peláez Martos, J. M. (2008):"Procedimiento de Inspección y sancionador", *Todo procedimiento tributario 2008-2009,* [J. M. Peláez Martos (coord.)], Ed. CISS: 811 y ss.

(40) Para R. Calvo Ortega esta previsión «se trata de un modelo estimable que, en definitiva, prevé la decisión última por un órgano distinto al que propone la medida» que, además supone una excepción en cuanto al señalamiento de órganos competentes para el establecimiento de medidas cautelares [*Cfr.* Calvo Ortega, R. (2013): "Las medidas cautelares en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude", en AA.VV: *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal,* Ed. Aranzadi: 140. BIB 2013\335]. Precisamente critica la indeterminación de competencias en este campo Calvo Vérgez, J. (2012): "Medidas cautelares y procedimiento ejecutivo de recaudación", *Tribuna Fiscal*, n.º 259: 14.

(41) Obligación que se reitera en el artículo 98 del Reglamento cuando se indica en la letra c del apartado 2 que en las diligencias podrá hacerse constar, entre otros, los siguientes contenidos: «la adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento y la descripción de estas».

- Las circunstancias que motivaron su adopción y la finalidad perseguida con la misma.
- Que se ha informado al obligado tributario sobre su derecho a presentar alegaciones en el plazo improrrogable de cinco días desde que se notifique la adopción de la medida cautelar, lo que normalmente sucederá con la entrega de la diligencia. Estas alegaciones se presentarán ante el órgano competente para liquidar que, como hemos dicho, habitualmente será distinto del que adoptó las medidas.
- En los casos en los que la medida cautelar consista en el depósito, además, la diligencia deberá contener lo siguiente:
  - La identidad del depositario.
  - La aceptación expresa de su condición de depositario.
  - Advertencia expresa sobre el deber de conservar a disposición de los órganos de inspección en el mismo estado en que se le entregan los elementos depositados.
  - Advertencia expresa, también, sobre las responsabilidades civiles o penales en las que pudiera incurrir en caso de incumplimiento del deber de conservación.

– El órgano competente para liquidar deberá en el plazo de quince días desde su adopción (esta vez no se indica que sea improrrogable), y a la vista, obviamente, del expediente y, en su caso, alegaciones del obligado tributario, deberá decidir sobre la procedencia de la medida, decisión que puede ser:
  - De ratificación de la medida cautelar.
  - De modificación de la medida.
  - De levantamiento de la medida.
– En cualquier caso, el acuerdo del órgano competente para liquidar ratificando, modificando o levantando la medida debe ser escrito, motivado y comunicado al obligado tributario.
– Contra este acuerdo no cabe recurso o reclamación alguna. Se trata, por lo tanto, de un acto de mero trámite contra el que, en su caso, se podrá plantear su procedencia en los recursos o reclamaciones que procedan contra la resolución que, en su día, ponga fin al procedimiento de inspección.
– Cuando las medidas se levanten, lo que puede suceder en el caso en el que el órgano competente para liquidar así lo decida, o porque ya no sean precisas, el levantamiento material de las mismas deberá documentarse también en diligencia que se comunicará al obligado tributario.
– Nada se dice sobre las consecuencias del incumplimiento de los plazos, ni sobre los efectos del silencio administrativo, por lo que habrá que remitirse a las normas generales en estos y otros aspectos que el Reglamento no aborda.

3.1.4. *Excepcionalidad*

A nuestro entender las medidas cautelares revisten un halo de excepcionalidad que las aleja del funcionamiento habitual –o por lo menos frecuente– del procedimiento de inspección. No debería ser lo normal o habitual encontrarse en los procedimientos de inspección al uso con la necesidad de adoptar este tipo de medidas: en algunos casos, porque carece de sentido práctico (una comprobación formal en las oficinas de la Administración con documentación aportada por el obligado tributario no parece el escenario posible para desencadenar medidas de ese tipo) y, en otros, porque no se descubra prueba relevante alguna o, si se produce, no sea necesario preservarla de alteración o destrucción alguna (si, por ejemplo, se realiza un copiado o reproducción indubitada de la misma en el transcurso de las actuaciones). La excepcionalidad de las medidas cautelares se sustenta, a nuestro juicio, sobre cuatro principios.

En primer lugar, la aplicación de las mismas siempre debe ser restrictiva, limitada a aquellos casos en los que no es posible preservar la prueba de otra manera. Algunos de estos supuestos, sin ánimo de ser exhaustivos, podrían encontrarse en los casos en los que ésta es única, o en los que una vez alterada o destruida no puede ser reconstruida, o también cuando puede desaparecer por el simple transcurso del tiempo sin que sea precisa acción destructiva alguna, como el degradado que se produce en la tinta de determinados documentos. De acuerdo con este principio de restricción, las medidas cautelares deberían ser el último recurso para la preservación de una prueba más cuando, conforme a lo que dispone el art. 181.5 del RGATGIP el acuerdo de adopción de medidas cautelares «no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la adopción de las medidas cautelares en los recursos y reclamaciones que, en su caso puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección» (42).

(42) Pese a lo que señala este precepto y pese a que la LGT en el artículo 227 no lo recoge, el acto de adopción de medidas cautelares es un acto de trámite cualificado, por lo que cabría entender que es susceptible de reclamación y recurso autónomamente. En otro caso, y como señala Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros «si uno se atiene a lo que dice el RGAT resultaría que –por ejemplo, una incautación o depósito– no podría ser recurrida hasta que se dictara la correspondiente liquidación que pusiera fin al proceso, esto es, cuando ya se haya levantado esa medida cautelar que es cuando ya no tiene sentido su impugnación a los efectos de obtener su cese. Dicho con otras palabras: durante el tiempo en el que se adopta la medida cautelar –que es cuando puede interesar combatirla– no se permite su impugnación y ésta sólo se permite cuando ya ha finalizado la situación de hecho perjudicial que se trata de combatir. Este precepto reglamentario supone un exceso para su naturaleza que alcanza incluso la categoría, permítase la expresión, de sarcasmo. Piénsese, por ejemplo, en un precinto o incautación de bienes que se considere excesivo por innecesario y por el que se prive al obligado de la posibilidad de utilizar el bien durante meses. Con arreglo a este precepto el obligado sólo podrá impugnar la validez del acuerdo una vez que se haya dictado liquidación con lo que no puede impedir –ni siquiera discutir– que se le prive injustamente del uso de bienes de su propiedad durante meses y que pueden serle indispensables para el desarrollo de su actividad. Todo lo más podrá discutir –en el momento de la liquidación– si el acuerdo de medidas fue ajustado a derecho o no y llegar a conseguir, quizás, que la prueba resultante sea declarada nula si se obtuvo, por ejemplo, vulnerando derechos fundamentales. Pero es que no siempre será éste el objetivo del obligado que a lo mejor no pretende cuestionar la informa-

En segundo lugar, la aplicación debe ser proporcionada, lo que implica una relación entre el valor de la prueba y el coste que supone la adopción de una medida cautelar: en algunos casos el valor de la prueba es lo suficientemente importante para que no se pueda prescindir de ella o para que, de hacerlo, el procedimiento de comprobación se vea gravemente menoscabado y en estos casos, probablemente el valor de la prueba será superior al coste que supone la medida cautelar que se adopte, pero también hay que pensar en aquellos supuestos en los que el coste que la medida cautelar es tan bajo (incluso nulo) que aunque la prueba no sea especialmente valiosa, la proporcionalidad se mantiene: imaginemos el caso de la incautación de un dispositivo de almacenamiento del que existen una docena de copias más o que es tan antiguo que ya no se usa en la actividad económica del obligado tributario. Este principio de proporcionalidad supone también que deba escogerse aquella medida cautelar que suponga el menor coste posible para el obligado tributario (43). Anteriormente ya discutimos sobre el distinto grado de "contundencia" de cada una de las medidas cautelares explicitadas en la Ley, entendiendo que, normalmente, la menos agresiva es la de precinto y la más agresiva es la incautación, por lo que siempre que se pueda habría que seguir el orden que se señaló anteriormente. De acuerdo con este principio de proporcionalidad el beneficio obtenido al procedimiento preservando la prueba mediante una medida cautelar debería ser superior al coste que la medida suponga al obligado tributario.

En tercer lugar la aplicación de las medidas cautelares no puede suponer un grave daño para la actividad del obligado tributario: un perjuicio de imposible o difícil reparación. Definir cuándo nos encontramos en esta circunstancia es complicado y debería acudirse a la doctrina y jurisprudencia respecto del concepto de "perjuicio de imposible o difícil reparación" y ni aun así podríamos llegar a una conclusión clara toda vez que ello dependerá de las condiciones de cada sujeto, en particular a su resiliencia, a la forma de organizar la producción o la distribución de bienes de servicios, a estructuras centralizadas o descentralizadas… En algunos casos la incautación de un equipo de información descabezará una actividad, mientras que en otros casos puede no tener impacto alguno, si, por ejemplo, se trabaja sin conexión en red, o si la informática juega un papel residual en la actividad de la empresa. De acuerdo con este principio de irreparabilidad no se puede adoptar una medida cautelar que cause un daño irreparable al obligado tributario.

En cuarto lugar la aplicación de las medidas cautelares debe ser limitada en el tiempo (44). Su aplicación queda restringida al periodo mínimo imprescindible para asegurar

---

ción tributaria que pueda resultar del bien precintado o incautado sino recuperar, cuanto antes, el uso y disposición del bien precintado o incautado, cosa que resultaría imposible a la vista de este precepto reglamentario». [*Cfr*. Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2008): "Medidas cautelares en el procedimiento de inspección", en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II),* Ed. Aranzadi (BIB 2008\943)].

(43) En relación al juicio de proporcionalidad necesario en la adopción de medidas cautelares, se recomienda consultar la Sentencia del Tribunal Constitucional 69/1999, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1999:69).

(44) Aclara Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros que en el orden temporal la LGT sólo contempla la posibilidad de adoptar estas medidas cautelares en el procedimiento de inspección. Se exige pues que se adopten en el inicio del procedimiento de inspección o en un momento

la pervivencia inalterable de la misma, pero siempre desde una posición activa por parte de la Administración que deberá desplegar actuaciones tendentes a que ese tiempo sea el menos posible, actuaciones tales como la reproducción, el copiado, la interpretación… de la misma que permitan, en el menor tiempo posible levantar la medida cautelar por desaparición del riesgo asociado a su alteración o destrucción. Evidentemente no se puede establecer unos plazos generales pues dependerá mucho del volumen de la prueba (no es lo mismo copiar un *pen drive* que un disco duro) o de la dificultad de extracción de los datos (encriptado) pero, en cualquier caso, entendemos, debe exigirse a la Administración un esfuerzo técnico razonable para que el tiempo en que se aplique la medida cautelar sea el menor posible. Conforme con este principio de temporalidad, la medida cautelar debería durar el tiempo mínimo imprescindible para preservar la prueba.

Estos cuatro principios se relacionan entre sí de forma que la importancia o valor de la prueba va a influir tanto en el principio de restricción (a mayor valor posiblemente más necesidad de adoptar una medida cautelar que la preserve) como en el de proporcionalidad (será mayor el beneficio de su preservación que el coste que ocasione la conservación), mientras que el coste de adopción de las medidas afectará también al principio de proporcionalidad y, por supuesto al principio de irreparabilidad. Por su parte la complejidad de la prueba puede afectar al principio de temporalidad, haciendo que la medida se dilate en el tiempo y ello, indudablemente hará aumentar el coste que la medida supone para el obligado tributario, al verse privado, por ejemplo, durante más tiempo, de determinados bienes de la empresa.

La LGT actualmente en vigor no realiza tan prolijo análisis de la excepcionalidad de las medidas, pero sí refleja los aspectos esenciales descritos, a diferencia, recordemos, de la redacción del anterior RGIT, donde permitía a la Inspección adoptar las medidas de precaución y garantía que juzgara adecuadas sin restricción alguna. Sin embargo, con la legislación actual nos encontramos con claras muestras de excepcionalidad: la LGT habla de «pruebas determinantes» y dice que deben ser «proporcionadas y limitadas temporalmente» recogiendo los principios de proporcionalidad y temporalidad; también afirma que no pueden «adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación».

No se ha hecho referencia, dentro de los principios contenidos en esta excepcionalidad a los indicios de cuál pudiera ser la conducta del obligado tributario en caso de no adoptarse la medida cautelar, pues si bien es cierto que, en la práctica, se tendrán presentes las sospechas de que realice una destrucción o alteración de la prueba, si ésta queda desprotegida, tal circunstancia no debería operar como elemento decisor sobre la adopción o no de una medida cautelar. Nosotros entendemos que, si la prueba es relevante, el riesgo de destrucción existe y se cumplen los demás requisitos de proporcionalidad, irreparabilidad y temporalidad la medida debe adoptarse con independencia de cuál sea la impresión que tengamos sobre la conducta que pudiéramos suponer que va a seguir el obligado tributario. Como hemos visto, tampoco legalmente se incluye la mención a

posterior, pero no cabe su adopción con anterioridad al inicio (*Cfr.* Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2008): "Medidas cautelares en el procedimiento de inspección", *ob. cit.*, BIB 2008\943).

la sospecha de cuál va a ser la conducta del obligado tributario como elemento para la adopción o no de las medidas cautelares.

3.1.5. *Régimen sancionador*

No se había hablado hasta el momento de las consecuencias del quebrantamiento de las medidas cautelares descritas en el artículo 146 de la LGT, pero es interesante reseñar, aunque sea meramente de pasada, que la propia Ley ha previsto el castigo de aquellas conductas que ataquen estas medidas. En este sentido conviene recordar que el artículo 203 de la LGT tipifica esta conducta como infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. El apartado 8 de ese artículo aprovecha para tipificar y a la vez establecer la sanción respecto de la conducta antijurídica, que no es otra que el quebrantamiento de las medidas cautelares, no sólo del artículo 146, sino también las del artículo 162 y las del 210 de la Ley. No olvidemos que estos dos artículos no hacen otra cosa que permitir la adopción de las medidas cautelares del artículo 146 de la LGT en el procedimiento de recaudación (artículo 162) y en el procedimiento sancionador (artículo 210). En todo caso la infracción descrita en ese artículo 203 de la Ley se refiere al quebranto de medidas cautelares tendentes a preservar la prueba (45): la consecuencia habitual del quebrantamiento de las medidas cautelares de garantía del cobro del artículo 81, se sustanciarán, más bien, a través de los mecanismos de responsabilidad en el pago de la deuda tributaria.

Es interesante reseñar que el sujeto infractor es aquél que realiza el quebrantamiento de la medida cautelar, que puede, o no, ser el propio obligado tributario, en especial en el caso de la medida cautelar del depósito en la que también puede ser infractor el depositario. Esto, como veremos, es relevante a la hora, obviamente, no sólo de señalar al infractor sino, también, a la de calcular la sanción.

Como hemos dicho, en este apartado 8 del artículo 203 de la Ley no sólo se tipifica la conducta, sino que también se establece la sanción: en este caso está prevista una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento de la cifra de negocios del infractor en el año natural anterior al que se produjo la infracción, con un importe mínimo de 3.000 euros. Dejando al margen determinados problemas generales como lo que sucede cuando la actividad se inicia en el año en el que el infractor quebranta la medida cautelar, si éste tiene ejercicio quebrado, o si no existe una actividad económica o no se puede cuantificar la cifra de negocios del ejercicio por cualquier otra circunstancia, el hecho es que esta sanción constituye, de alguna manera, el "precio a pagar" por quebrantar la medida cautelar y, a buen seguro, formará parte del análisis coste-beneficio que el infractor haga a

(45) Para Merino Jara «el quebrantamiento por el obligado tributario de las medidas cautelares que se le hayan sido impuestas es una conducta que sigue teniendo encaje en el artículo 203.6 de la LGT, en tanto en cuanto puede constituir resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria». Merino Jara, I. (2013): "Medidas cautelares" en, C. García-Herrera Blanco (2013): *Encuentro de Derecho financiero y tributario (2.ª ed.) Las medidas de lucha contra el fraude fiscal" (1ª parte) Fraude Fiscal: dimensión nacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo, n.º 16. URL https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/41270/1/Documento_trabajo_IEF_16-2013 [consulta 4 diciembre 2020].

la hora de valorar si le es conveniente o no quebrantar la medida cautelar, siempre que pueda hacerlo. Y esto es, también a nuestro juicio, la clave de la verdadera eficacia de las medidas cautelares: si recaen verdaderamente sobre pruebas relevantes que van a motivar una deuda tributaria importante (que pudiera suponer, incluso, un ilícito penal) la Administración Tributaria no puede conformarse ni suponer que con este régimen sancionador se va a impedir el quebrantamiento de la medida cautelar y, por ende, la destrucción o alteración de la prueba; lo que debe hacer en esos casos es adoptar una medida cautelar lo suficientemente eficaz para conseguir que el obligado tributario no pueda destruirla o alterarla.

En todo caso la multa se impone al infractor (sea o no el obligado tributario) y se calcula respecto de la cifra de negocios del infractor con independencia de cuál sea la del obligado tributario sobre cuyos bienes se adoptó la medida cautelar, lo que introduce un nuevo problema puesto que el beneficio para el obligado tributario de la destrucción de una prueba depositada en un tercero puede ser mucho mayor que el coste que suponga para éste último la sanción si finalmente la prueba se destruye, especialmente en los casos en que el depositario tiene una cifra de negocios menor o, simplemente, no realiza actividad económica. Pero también podría suceder lo contrario, que la sanción, al calcularse sobre la cifra de negocios del depositario resulte desproporcionada respecto del valor de la prueba destruida o alterada: en cualquier caso, este sistema, puede constituir un refuerzo de la diligencia en los deberes del depositario o un relajamiento de dicha diligencia dependiendo del importe de su cifra de negocios.

Terminada esta parte general respecto de las medidas cautelares abordaremos ahora, en particular, lo que se refiere a cada una de las tres medidas citadas en la LGT (46).

3.2. El precinto

El precinto es la primera de las medidas a que se refiere el artículo 146 de la LGT. No es en la Ley sino en el Reglamento (artículo 181, ya citado) donde encontramos no tanto su definición como la forma de ejecutarse. Esto es interesante porque para las otras dos medidas, el depósito y la incautación el Reglamento señala en que "consistirá", mientras que, en el caso del precinto, sólo se indica cómo "se realizará".

El Diccionario de la Real Academia Española, (en adelante, RAE) en la primera acepción de la palabra "precinto" la define como «ligadura o señal sellada con que se cierran cajones, baúles, fardos, paquetes, legajos, puertas, cajas fuertes, etc. con el fin de que no se abran sino cuándo y por quien corresponda legalmente». Comparando esta acepción con lo que recoge el Reglamento se aprecia que lo que se ha hecho es adaptar la definición académica al ámbito tributario y, en lo que nos interesa, eliminando los elementos más ancestrales (baúles, legajos…) e incorporando aquellos que son frecuentes encontrar en el procedimiento de inspección (libros, registros), así como otros de especial interés para este trabajo (equipos electrónicos) y sustituyendo el "etc." de la definición del diccionario

(46) *Cfr.* en este sentido, Turiel Martínez, A. y Mata Sierra, M. T. (2020): "La prueba digital en el ordenamiento tributario", *ob. cit.*: 107 a 149.

por "otros elementos de prueba" de forma que se pueda extender esta medida cautelar a prácticamente cualquier elemento que constituya o pueda constituir una prueba.

En todo caso, lo más relevante es examinar la finalidad que se persigue con esta medida: se trata de impedir que se "abran" tales elementos, es decir, que se imposibilite al acceso a su contenido, pues, de otra forma, si se puede acceder al mismo, el contenido podría ser destruido o alterado. Ese es el verdadero propósito de esta medida.

3.2.1. *El precinto en el entorno físico*

Como se aprecia con la lectura del primer párrafo del apartado 1 del Reglamento, el precinto está idealmente pensado para recaer sobre elementos físicos, tangibles o materiales, que, además, sean susceptibles de poder ser cerrados: se trata básicamente de elementos contenedores donde la prueba no reside en el continente sino en el contenido: "lo que hay dentro".

Respecto a la forma de impedir el acceso no autorizado al contenido mediante el cierre del continente o contenedor, el Reglamento señala la «ligadura sellada» pero también indica que puede hacerse «por cualquier otro medio que permita el cierre o atado». Nos interesa destacar que, en teoría, existen dos tipos de precintos o forma de precintar:

– Uno, de carácter formal, que consiste en sellar o cerrar mediante un elemento que más que impedir el acceso, delate si ese acceso indebido se ha producido. Es frecuente, para ello, recurrir a cintas adhesivas, bolsas de plástico… En estos casos resulta evidente que quién pretenda el acceso indebido no va a tener ningún problema para ello y que únicamente lo que hace el precinto es dejar constancia que ese acceso se ha producido. Así, en nuestra opinión, la preservación de la prueba no descansa en la imposibilidad física de acceder al contenido, sino en el miedo de quien accede indebidamente a ser sancionado por el quebrantamiento de la medida cautelar.

– Otro, de carácter material, que consiste en utilizar elementos de cierre que no puedan ser vulnerados físicamente, tales como cerraduras, candados, cajas fuertes... En estos casos el que pretende el acceso indebido no será capaz de acceder al contenido y, en consecuencia, éste se preservará.

En la práctica, como fácilmente se puede deducir, sólo se utiliza el primer tipo de precintos por dos razones: en primer lugar, porque la posibilidad de realizar un cierre con la suficiente fortaleza para no ser quebrantado es prácticamente imposible y, desde luego, muy costoso; en segundo lugar, porque si lo que verdaderamente se persigue es que el obligado tributario no pueda de ningún modo acceder a ese elemento de prueba resulta mucho más fácil y menos costoso recurrir al depósito, o, mejor aún, a la incautación. Esto mismo sucede en el caso de que se pueda destruir o hacer desaparecer con facilidad tanto el contenido como el continente (por ejemplo, quemando una libreta de cuentas, una carpeta o archivador…): en este caso la medida idónea no puede ser el precinto.

3.2.2. *El precinto en el entorno digital*

En el entorno digital el precinto, en determinados casos, puede plantear problemas prácticos irresolubles. Dejando aparte los supuestos ya reseñados en los que no existe un soporte material sobre el que apoyarse o en los que ese soporte no se encuentra en manos del obligado tributario, el resto de problemas se describen a continuación.

El caso que no plantea especial complejidad es el precinto de equipos electrónicos (47) aislados, tanto si se trata de la unidad central como de los periféricos. Hay que tener claro que ese concepto de "equipo aislado" no debe comprender aquellos equipos que en el momento de realizar la actuación no se encuentren conectados a otros sistemas, equipos o redes, sino sólo aquellos que físicamente no puedan conectarse a ningún otro dispositivo o red exterior, para evitar los casos en los que, sobre todo a través de conexiones inalámbricas, aun con los sistemas de precintado convencionales, se pueda acceder y alterar el contenido del mismo una vez practicada la medida cautelar. Esa imposibilidad física de conexión puede conseguirse, en el supuesto de equipos que carezcan de conectividad inalámbrica, desenchufando los cables que los conectan a la red.

En estos casos el precinto se aplicará sobre los puertos de entrada (IDE, SCSI, ATA, COM, LPT, USB…) o de entrada/salida. En principio no parece de mucho interés bloquear los puertos que son exclusivamente de salida, puesto que a través de estos puertos no es posible alterar la información contenida en el dispositivo. Como alternativa más práctica a todo esto se puede plantear el apagado del equipo y el sellado de la entrada de alimentación eléctrica del equipo, siempre que éste no pueda alimentarse de otra forma (a través de un USB, por ejemplo, en cuyo caso este puerto también debería ser precintado).

En el supuesto de equipos de gran tamaño las técnicas habituales de sellado mediante cintas adhesivas y similares serán las que normalmente se empleen; cuando nos encontremos con dispositivos pequeños (DVD, tarjetas de memoria, discos duros externos o *pendrive*) lo más aconsejable será introducirlos en bolsas de plástico.

El problema se plantea en el caso de equipos electrónicos conectados, pues en estos casos el sellado que impida el acceso es más complicado. En estos casos cabe plantearse la posibilidad técnica de impedir el acceso a la red formada por estos equipos: si lo que se pretende es aislar estos equipos del exterior, pero no interesa el aislamiento de los equipos entre sí (porque se vaya a precintar también el establecimiento o local, por ejemplo), el precinto podría recaer en el dispositivo que permite el acceso de la red al exterior ("*router*" o similar) exclusivamente. Pero si lo que se pretende es impedir el acceso dentro de esa red de unos equipos con otros la única solución pasa por el aislamiento y posterior sellado de cada uno de los equipos electrónicos de los que se compone la red (o de una parte de los mismos si sólo en ellos se encuentran las pruebas), actuando en dos fases: en la primera de ellas el equipo se "aísla", es decir, se corta cualquier conexión que tenga con el resto de la red y, a continuación se precintan los puertos de entrada o entrada/salida como se ha descrito en el párrafo

(47) Aquí el artículo 181 del Reglamento no recoge la descripción del elemento como «equipos electrónicos de tratamiento de datos» que hace la Ley General Tributaria. En su lugar se refiere únicamente a «equipos electrónicos».

anterior. En el caso de equipos de pequeño tamaño conectados, como una *tablet*, un portátil o una NAS, el embolsado del mismo sigue siendo una opción más cómoda y aconsejable.

Todavía es posible encontrar más complejidad si la conexión de los equipos es inalámbrica (WIFI, RFC, 3G, 4G, 5G…) pues en estos casos la desconexión sólo es posible de cinco formas: en primer lugar mediante la inclusión del equipo en una campana de Faraday o similar que lo aísle de las emisiones del exterior; en segundo lugar mediante el apagado del dispositivo emisor inalámbrico con el que el equipo se comunica; en tercer lugar mediante la desconexión del equipo a través del software de conexión o del sistema operativo; en cuarto lugar mediante la desconexión del hardware de recepción de la señal inalámbrica; finalmente mediante el apagado del equipo. Veamos con algún detalle cada una de esas formas:

– El aislamiento mediante campana de Faraday o similar es un supuesto de difícil implementación técnica, prácticamente de ciencia ficción y no tendría sentido su aplicación existiendo alternativas más sencillas y menos costosas.

– El apagado del dispositivo emisor ("*router*" inalámbrico, por ejemplo) en algunos casos puede ser factible cuando existe un único punto de acceso, pero plantea serios problemas, al menos en los siguientes casos:

  • En los que existan varios puntos de emisión, o éstos no sean fácilmente identificables.

  • En el caso en que se pueda restablecer ese punto de emisión o crear uno similar: en este caso puesto que el equipo a precintar sigue recibiendo la señal se podría acceder a su contenido sin problema.

  • En el caso en que la conexión se realice a través de telefonía móvil (3G, 4G, 5G) o, en general, a través de emisores fuera de la empresa.

– La desconexión del equipo a través del propio software implica, siempre, la actuación sobre el equipo electrónico lo que puede suponer un peligro sobre la validez de la prueba. Por otro lado, la facilidad o dificultad del proceso viene determinado, en primer lugar, por la posible existencia de contraseñas y sistemas de protección que impidan realizar el proceso (en algunos casos se requieren permisos de administrador para realizar estas tareas); en segundo lugar, por el sistema operativo utilizado (no es lo mismo realizar esta desconexión en sistemas operativos "Windows", que en servidores Linux o sin interfaz gráfica, por ejemplo). En algunos casos (equipos industriales con sistemas embebidos) puede ser imposible.

– La desconexión del hardware receptor en el equipo que se pretende aislar es el supuesto inverso al que contemplamos anteriormente desde el punto de vista del punto de acceso (en realidad ambos son emisores/receptores). En el fondo se trata se separar el periférico del equipo informático, lo que no plantearía problema si este periférico es externo (un *modem* USB, una tarjeta PCMCIA…) pero es más complicado si se trata de un periférico interno, pues ello supondría tener que desmontar el equipo y sería, finalmente, una opción inviable si la comunicación inalámbrica se encuentra incorporada a la propia placa base o se trata de un equipo industrial.

– El apagado del equipo, si es total, por supuesto (es decir descartando opciones como el llamado "modo avión") es, a nuestro juicio, la mejor opción para evitar accesos ina-

lámbricos al mismo. En este caso la forma de proceder sería la misma que la que se describió al hablar de equipos aislados: precinto que imposibilite la alimentación eléctrica del equipo.

Finalmente podemos analizar la posibilidad de encuadrar dentro de esta medida cautelar el llamado "precinto electrónico", con el que se trataría de impedir el acceso a un fichero, archivo o conjunto de datos dentro de un sistema del obligado tributario; pero ésta es una cuestión de tanta complejidad que debería ser abordado en otro momento y que se relaciona, también, con parte de lo expuesto. En muchos de estos casos surgen complicaciones legales respecto de lo que puede o no considerarse "precinto", si éste puede o no recaer sobre elementos no tangibles, así como cuáles son sus límites: en particular si los supuestos de apagado o desconexión ya vistos pueden encuadrarse dentro de esta medida cautelar, con independencia, obviamente de los perjuicios de difícil o imposible reparación que, *a priori*, podrían derivarse de este tipo de actuaciones (las consecuencias del apagado de todos los sistemas informáticos de una empresa son fácilmente imaginables) y que, de acuerdo con lo previsto en la LGT, impedirían la adopción de esta medida cautelar.

3.3. El depósito

La segunda de las medidas cautelares recogidas en la LGT es el depósito. Su definición se encuentra en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 181 del Reglamento (esta vez sí, ya con la mención "consistirá"): «El deposito consistirá en poner dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración».

La definición que el Diccionario de la RAE ofrece del término, en su primera acepción, es la «acción y efecto de depositar», siendo depositar, también en su primera acepción: «Poner bienes u objetos de valor bajo la custodia o guarda de persona física o jurídica que quede en la obligación de responder de ellos cuando se le pidan». También en este caso el redactor del Reglamento simplemente ha adaptado la definición académica al ámbito tributario.

Al hablar de «dichos elementos de prueba» en este segundo párrafo la norma se remite a los que señaló en el primer párrafo también de este apartado 2 del artículo 181 que, si recordamos, se trataba de una lista en la que se recogían expresamente libros, registros, equipos electrónicos, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias y locales, pero también se abría de forma no restrictiva a otros elementos de prueba.

Como ya señalamos anteriormente, a nuestro modo de ver, esta medida supone un plus de agresividad frente al precinto pues no sólo impide el acceso al elemento en cuestión, sino que, además, aleja físicamente el elemento del obligado tributario, dejándolo en manos del depositario, al menos cuando éste es un tercero. Por ello mismo, la finalidad de esta medida cautelar vendrá motivada porque el simple precinto no sea suficiente, lo que sucederá frecuentemente en aquellos casos en los que se pueda destruir o hacer desaparecer también el contenedor de la prueba, pero también en aquellos casos en los que la ubicación del bien o sus necesidades de conservación aconsejen esta medida como idónea para la preservación de la prueba.

3.3.1. *El depósito en el entorno físico*

La propia mención a «bienes u objetos» de la definición académica y la lista contenida en la definición reglamentaria llevan a concluir, como en los demás casos, que estamos ante una medida cautelar idealmente pensada para objetos físicos o materiales. El contenido de la misma, que no es otro que poner bajo custodia y guarda de una persona dichos bienes, plantea, dos posibilidades:

Por un lado, que el depósito de estos bienes se realice bajo la custodia y guarda del propio obligado tributario. En estos casos y por las mismas razones que se esgrimieron al hablar de los precintos "débiles" o "simbólicos" la prueba sólo queda protegida por el miedo a afrontar las responsabilidades en las que pudiera incurrir el obligado tributario como consecuencia del quebrantamiento de sus deberes como depositario, que, como hemos visto, es constitutiva de la infracción tributaria prevista y sancionada en el artículo 203 de la Ley, trayendo a colación las consideraciones que hicimos al hablar del régimen sancionador por quebranto de estas medidas: no se puede confiar la preservación de la prueba al castigo que suponga su destrucción. Si la prueba es lo suficientemente relevante para el procedimiento (y lo debería ser, pues, de otra manera, no parecería oportuno adoptar la medida cautelar) lo que debe hacerse es adoptar la medida cautelar idónea que impida, por encima de todo, su destrucción o alteración. Por ello mismo parece razonable que antes de nombrar depositario al propio obligado tributario lo que se proceda sea a la incautación.

Por otro lado, el depósito de estos bienes puede realizarse bajo la guarda o custodia de una tercera persona. Este supuesto resulta interesante, al menos, en estos dos casos:

– Cuando los bienes no puedan quedar en la empresa (aun cuando se precinten) y requieran algún tipo de tratamiento y conservación para evitar su destrucción, que no está al alcance de la Administración. En ese supuesto podrían depositarse en un tercero que contara con esos medios de conservación. En la práctica y, teniendo en cuenta que los elementos de prueba relevantes no parece que, normalmente, deban precisar un proceso de conservación especial, creemos que no va a plantearse el caso con demasiada frecuencia.

– Cuando los bienes, siendo propiedad del obligado tributario, se encuentren en posesión de terceras personas. En la práctica este supuesto no parece muy habitual, pues implicaría que este tercero tiene en su poder elementos de prueba comprometedores del obligado tributario, (cosa distinta es que tenga un depósito de mercancías, productos…) lo que no parece tener mucho sentido. Sin embargo, en la práctica, esta medida cautelar se adopta frecuentemente respecto del contenido de las cajas de seguridad que se encuentran en las entidades de crédito, pues es en este caso particular tiene sentido la conducta del obligado tributario (ocultar elementos comprometedores de su actividad en un contenedor, la caja de seguridad, que entiende segura), las pruebas están situadas en las instalaciones de un tercero (la entidad de crédito) y ese tercero, probablemente es confiable (y si no lo es se puede reforzar esa confiabilidad de la forma que más adelante se dirá). Lo mismo podría aplicarse para el caso de apartados postales, centros de negocios, o viveros de empresas.

El último párrafo de este apartado 2 del artículo 181 del Reglamento, como ya se adelantó, prevé la posibilidad de que el depósito (y también la incautación) pueda combinarse con el precinto, de forma que los documentos u objetos depositados o incautados puedan

ser previamente precintados. Para el caso del depósito, la razón de ser de esta posibilidad, a nuestro entender, es reforzar la confianza de la Administración en la diligencia en la custodia y guarda del depositario: está claro que si los elementos depositados desaparecen la responsabilidad del depositario es evidente, pero si éste manipula, altera o destruye parcialmente el contenido (o todo ello si el mismo es desconocido para la Administración) demostrar esa conducta indebida del depositario es más difícil; de ahí la necesidad de contar con un elemento cuando menos disuasorio en la medida en la que quedará constancia del quebrantamiento por parte del depositario de la custodia y guarda del bien no sólo en el caso de su desaparición sino también en el de su manipulación. Eso es, precisamente, lo que se hace en la práctica cuando se adoptan este tipo de medidas respecto del contenido de cajas de seguridad: proceder al precinto de la misma y constituir un depósito sobre su contenido nombrando depositaria a la entidad de crédito.

Dejando aparte este caso especial, el depósito como medida cautelar parece tener menor recorrido en el entorno físico que las otras dos medidas cautelares, puesto que no presenta las mismas garantías de preservación de la prueba que la incautación y tampoco parece que desincentive la destrucción o alteración de la prueba mucho más de lo que lo hace el precinto.

3.3.2. *El depósito en el entorno digital*

Teniendo, como hemos visto en el entorno físico una aplicación relativa, en el entorno digital el depósito podría tener mucho más interés ante dos escenarios que se están produciendo:

En primer lugar tenemos el escenario del teletrabajo en el que los medios tecnológicos de la empresa se desplazan hacia los lugares en que se encuentran los trabajadores. En la medida que estos medios tecnológicos (básicamente ordenadores portátiles y teléfonos móviles) no se encuentran ya en la empresa, o no lo están en el momento de efectuar una entrada en sus instalaciones, se debería valorar la adopción de esta medida cautelar, nombrando depositarios a los trabajadores, porque, a diferencia de otros bienes de la empresa (mercancías, elementos de transporte…) los datos contenidos en estos medios tecnológicos sí pueden tener relevancia probatoria (agendas electrónicas de pedidos, relaciones de proveedores y clientes, correos electrónicos…).

En segundo lugar tenemos el escenario del almacenamiento de datos y computación en servidores y equipos ajenos al obligado tributario. En este escenario el propietario de los equipos electrónicos en los que se alojan los datos podría ser nombrado depositario de estos datos encargándose de la custodia y guarda de los mismos para impedir su alteración o destrucción. En estos casos se precisaría además un instrumento de reforzamiento de la confianza en la preservación de los datos que podría descansar en alguna de las siguientes tres medidas que a continuación de proponen:

– La primera de ellas consiste en el cambio de contraseñas, sistemas de acceso… realizada por el propietario de los sistemas de alojamiento, a requerimiento de la Administración Tributaria para evitar el acceso a esos datos por parte del obligado tributario. De esta forma el acceso a los datos permanecería cerrado o sellado para el obligado tributario, no así para el depositario, con lo que no se consigue del todo el efecto pretendido en el entorno físico con el precinto: que quede sellado para todo el mundo.

– La segunda de ellas es el "precinto digital", es decir, la utilización de una aplicación que impida el acceso a cualquier persona a los datos del obligado tributario, así como su destrucción. Esta solución es técnicamente compleja pues requiere un software específico que, además, en este caso debería ser ejecutado por el alojador de la información, compatible con su sistema operativo.

– La tercera de ellas es obligar al depositario, junto con el resto de obligaciones derivadas de la custodia y guarda de la información y de que ésta no se altere o destruya en modo alguno, a que, de forma inmediata, calcule una huella digital o "*hash*" sobre todo el contenido alojado que corresponde al obligado tributario. De esta forma sería detectada cualquier alteración posterior, si un nuevo cálculo de esa huella digital arrojara un resultado diferente: sería el equivalente a un precinto físico roto; no se podría evitar la destrucción de la prueba, pero sí quedaría constancia del quebrantamiento de la medida cautelar.

Si, pese a la adopción de estas medidas de refuerzo del depósito, el mismo fuera quebrantado, porque el propio obligado tributario pudo acceder y alterar los datos, por ejemplo, conviene recordar que el régimen sancionador establece una multa proporcional a la cifra de negocios del infractor, que en este caso es el depositario; si como suele suceder el depositario alojador de los datos es una gran empresa, la cuantía de esta multa podría ser muy elevada.

En todo caso el mayor inconveniente que se nos antoja para la aplicación de esta medida en entornos digitales es el depósito de datos electrónicos y, en definitiva, de elementos no materiales y si esta medida cautelar puede adoptarse sobre los mismos: en la LGT no parece claro; en el Reglamento la mención a "otros elementos de prueba" en nuestra opinión, podría abarcar también a los datos electrónicos.

3.4. La incautación

La incautación se menciona en la LGT como la última de las medidas cautelares que aparece citada por su nombre. El tercer párrafo del apartado 2 del artículo 181 del Reglamento define la incautación como «la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble».

Según el Diccionario de la RAE, «incautación» es la «acción y efecto de incautarse» siendo la primera de las acepciones de la palabra "incautarse" la que sigue: «Dicho de una autoridad judicial o administrativa: Privar a alguien de alguno de sus bienes como consecuencia de la relación de estos con un delito, falta o infracción administrativa. Cuando hay condena en firme se sustituye por la pena accesoria de comiso».

Aquí la redacción reglamentaria, a diferencia de lo señalado para el precinto y el depósito, se aparta sustancialmente de la definición académica: se sustituye la privación respecto del que sufre la incautación por la toma de posesión que es el punto de vista de quién realiza la incautación, en este caso la Administración Tributaria; en segundo lugar según la acepción del diccionario la incautación es consecuencia de un delito, falta o infracción administrativa mientras que en la definición reglamentaria la incautación es simplemente una medida cautelar de preservación de elementos de prueba; finalmente el diccionario no

distingue el tipo de bienes que pueden incautarse mientras que el Reglamento específicamente indica que estos solo pueden ser «de carácter mueble».

Conforme hemos reiterado anteriormente, en nuestra opinión, la incautación es la medida cautelar más agresiva que se puede tomar de las citadas expresamente en la Ley y, por ello mismo, es la que se debería adoptar cuando las anteriores no garanticen suficientemente la preservación de la prueba.

Con esta medida no sólo se persigue impedir el acceso al obligado tributario al bien incautado para impedir su destrucción o alteración, sino también privarle de su posesión. Aunque la "toma de posesión" no debería implicar necesariamente un desplazamiento físico del mismo, lo cierto es que, normalmente esa toma de posesión irá seguida de un traslado del elemento en cuestión a las oficinas de la Administración Tributaria. De este razonamiento es de donde, probablemente, el redactor del Reglamento ha sacado la restricción del "carácter mueble" de los elementos de prueba para que puedan ser objeto de incautación.

3.4.1. *La incautación en el entorno físico*

Siendo el objeto de la incautación, como indica el Reglamento, los elementos de prueba de carácter mueble, es en el entorno físico donde nos vamos a encontrar su aplicación. Deben tratarse por lo tanto de elementos de prueba, es decir, deben contener algún valor probatorio que aportar al procedimiento de inspección; además deben de tener la condición de elementos muebles, por lo que los elementos idóneos para esta medida serán los libros, registros, documentos…

Del conjunto de estas dos condiciones, valor probatorio y carácter mueble, y, empezando por esta última podemos destacar que por razón del carácter mueble:

– Tenemos por un lado libros, registros, facturas, albaranes… y, en general documentos en papel.

– Y, por el otro lado, contenedores de esos documentos en papel tales como carpetas, archivadores, cajas y cajones, que también son muebles, pero cuya prueba se encuentra en su interior, con independencia de que el contenido sea siquiera material. Es en este grupo de elementos donde podemos encajar los equipos electrónicos, que siendo muebles contienen datos e información.

Por su parte, y por razón del valor probatorio:

– Tenemos por un lado aquellos elementos que aportan valor al procedimiento por lo que en ellos se contiene: es el caso, nuevamente, de libros, facturas, papeles…

– Pero por otro lado tenemos otros elementos que aportan valor al procedimiento por lo que son. A su vez, nos vamos a encontrar con dos tipos de elementos:

  • Aquellos que aportan valor probatorio por su valor material: se trataría de bienes de gran valor económico y, entre ellos cobra gran relevancia, el efectivo.

  • Aquellos que aportan valor probatorio porque son instrumentos para la comisión del fraude: sellos de caucho falsos que corresponden a empresas inexistentes, folios con membretes de esas mismas empresas, hojas en blanco firmadas, dispositivos que permiten la falsificación…

Es precisamente esta última clasificación, la de separar los elementos con valor probatorio entre aquellos que contienen la prueba (documentos) de aquellos que son la prueba (objetos de gran valor económico), la que permite averiguar la razón por la que la Inspección puede y debe adoptar este tipo de medidas cautelares.

En el caso de los elementos que contienen la prueba las razones que aconsejan la adopción de la medida cautelar de la incautación son dos.

Por un lado la incautación se realiza para proceder a la copia indubitada del elemento de prueba y su incorporación al expediente del procedimiento de inspección. Esto sucede cuando no es posible obtener esa copia o, de alguna forma, acreditar suficientemente la prueba en el momento en que se descubre.

Por otro lado la incautación se realiza para proceder al análisis de los elementos de prueba sin que se conozca todavía el valor probatorio concreto de los mismos: esto, que es lo más habitual, se produce cuando el volumen documental es tan elevado que es imposible examinar y separar la información probatoria relevante en el momento en que se accede a estos documentos. En estos casos la solución puede pasar, bien por el precinto de estos documentos o contenedores de documentos para continuar su examen en posteriores visitas al lugar en el que se encuentran, o bien por incautarse de los mismos para realizar su estudio en las oficinas de la Administración Tributaria, siendo preferible esta segunda opción toda vez que la Inspección cuenta con más medios para su estudio en sus oficinas y porque se evita el riesgo de que se quebrante el precinto y se destruya o altere la prueba haciendo desaparecer, por ejemplo, los documentos comprometedores.

En lo que se refiere a los elementos que son prueba por sí mismos, en el caso de los que son prueba por su gran valor económico, hay que señalar que, en la práctica, su simple tenencia podría acreditar, por un lado, la existencia de ganancias o incrementos de patrimonio no justificados susceptibles de regularización por parte de la Administración Tributaria y, por el otro, su tenencia también puede desvirtuar la veracidad de las declaraciones y de los libros oficiales de contabilidad y demás registros, en la medida en que estos bienes no aparezcan en ellos. En todo caso la incautación debería venir por la necesidad de acreditar su existencia como prueba, así como el valor de los mismos: contarlo en caso de efectivo o tasarlo en el caso de que el bien sea de otro tipo. Adicionalmente y aprovechando el valor intrínseco de los mismos sobre esos elementos podría adoptarse alguna otra medida cautelar de las que tratan de garantizar el cobro de las deudas tributarias.

Respecto de los elementos de prueba de carácter mobiliario que son también prueba por su carácter instrumental, la razón de su incautación, aparte de para evitar que con ellos se fabriquen documentos o pruebas falsos, es la misma que se señaló para los documentos: su incorporación como prueba al expediente de comprobación.

Como se dijo al analizar el depósito como medida cautelar, tanto esa medida como la incautación se pueden combinar con el precinto previo de los elementos sobre los que recaen tales medidas, y, en este sentido, es interesante analizar el motivo por el que la incautación puede combinarse con el precinto. Mientras que en el caso del depósito lo que se trataba era de reforzar la medida de forma que se desincentivara el quebrantamiento por parte del depositario o, cuando menos, quedara constancia del quebranto, en el caso de la incautación esa no puede o no debería ser la causa, puesto que la Administración no va a desconfiar de ella misma. En realidad, y a nuestro entender, la razón de precintar previamente un ele-

mento incautado no puede ser otra que garantizar al obligado tributario que ese elemento de prueba no va a ser alterado por parte de la propia Administración Tributaria. Se trataría entonces de una medida de garantía para el obligado tributario, no de una medida cautelar propiamente dicha. Sin embargo, en la práctica, esta forma de proceder es habitual: los bienes se precintan y se incautan para su posterior estudio, recuento, valoración… en las oficinas de la Administración, especialmente, como luego veremos, en las incautaciones de equipos electrónicos. Una vez están estos elementos en las oficinas de la inspección los precintos se levantan en presencia del obligado tributario, o quien designe, y los elementos de prueba se estudian también en presencia del mismo.

Una cuestión completamente distinta, a nuestro modo de ver, es la que resulta de la aportación voluntaria por parte del obligado tributario de la documentación que contiene los elementos de prueba. En este caso no sería preciso adoptar medida cautelar alguna. No hay que olvidar que las actuaciones de la Inspección se realizan precisamente sobre todo tipo de documentos mediante el examen de los mismos (48) que el obligado tributario debe facilitar a la Inspección. En realidad, lo correcto debería ser que, una vez personada la Inspección en las instalaciones del obligado tributario y descubiertos estos documentos que la Inspección entiende necesarios para la comprobación, el propio obligado tributario los entregara, cumpliendo tanto con la obligación genérica de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (49), como con la más específica de aportar libros, registros, etc. y, en general, cualquier documento, justificante o dato con trascendencia tributaria. Si la Inspección, en ese acto, requiriera tales elementos el obligado tributario debería facilitárselos. De esta forma la incautación sólo procedería en aquellos casos en los que el obligado tributario se resistiera o negara a la aportación de los mismos, advirtiendo que en este caso, no sólo se podría adoptar la medida cautelar oportuna sino, también iniciar el correspondiente expediente sancionador por infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria previsto en el artículo 203 de la LGT.

Un caso particular de este supuesto lo constituye la revocación del consentimiento respecto de la permanencia de la Inspección en las instalaciones del obligado tributario: en este caso la Inspección deben abandonar estos lugares, pero, previamente, podrán adoptar las medidas cautelares precisas para evitar la destrucción de pruebas: en este caso lo más práctico sería efectuar la incautación de los elementos descubiertos hasta este momento e iniciar el correspondiente expediente sancionador por resistencia, al amparo de lo establecido también en el artículo 203 de la Ley.

(48) El apartado 1 del artículo 142 de la Ley General Tributaria establece: «Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias».

(49) La letra g del apartado 2 del artículo 29 de la Ley General Tributaria establece que los obligados tributarios deben cumplir con: «La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas».

3.4.2. *La incautación en el entorno digital*

Como se ha señalado con anterioridad la medida cautelar de la incautación, de acuerdo con el Reglamento, recae sobre elementos de prueba de carácter mueble, lo que reduce la aplicación de la medida en este entorno a la que se pueda adoptar sobre el "hardware". A este respecto entendemos que la incautación puede recaer sobre cualquier parte del mismo: unidad central, disco duro, periféricos tales como discos duros externos, *pendrives*… puesto que todos ellos son bienes muebles y en ellos se pueden contener elementos de prueba (los datos).

En realidad, es muy difícil pensar que los datos electrónicos en sí mismos pudieran ser objeto de esta medida por su propia naturaleza: la forma natural de toma de posesión de los mismos debería ser el "copiado" y si lo que se pretende es privar de ellos al obligado tributario lo que se debería hacer es adoptar alguna medida que evite el acceso a los mismos de la forma que se expuso al hablar del depósito.

El copiado de los datos, en cuanto se acredite su veracidad, es suficiente para la consideración de prueba y permitiría la preservación de la misma. Detallar los métodos por los que se acredita la veracidad de dicha copia (autenticidad, integridad, no repudio…) excede del ámbito de este trabajo, pero sí debemos señalar que, en la práctica, el principal motivo por el que se produce la incautación de los equipos electrónicos es precisamente ese: poder realizar una copia de los datos contenidos en los mismos.

En muchos casos realizar esa copia con los medios disponibles en el transcurso de las actuaciones en las instalaciones del obligado tributario resulta imposible tanto por la cantidad de datos contenidos en los dispositivos como por el número de soportes que los contienen. Todo ello sin tener en cuenta las dificultades de acceso a los mismos derivados de la existencia de contraseñas y sistemas de protección o al simple hecho de necesitar de su interpretación mediante el programa que los generó. En resumen, todas estas dificultades técnicas no pueden resolverse en los lugares en los que el obligado tributario realiza su actividad, o al menos no pueden realizarse en un tiempo ni con garantías razonables. En estos casos la medida cautelar de la incautación surge como la idónea para realizar ese tratamiento: acceso a los datos, copia de los mismos, análisis e interpretación en las oficinas de la Administración Tributaria. Paradójicamente, además, esta medida puede suponer un menor perjuicio para el obligado tributario que se beneficia de tener que soportar durante menos tiempo la presencia de la inspección en sus instalaciones, que siempre interfieren, en alguna medida, la normal actividad económica del mismo.

La especial fragilidad de los datos electrónicos, así como lo sencillo que resulta alterarlos, aconseja, en estos casos, combinar la incautación con el precinto. Por lo mismo que se señaló al hablar del precinto e incautación de documentos, la finalidad del mismo no es evitar la manipulación por parte del obligado tributario porque ya se le ha privado de la posibilidad de hacerlo desde el momento en que se le ha privado de la posesión del dispositivo que los contiene; el propósito es, más bien, de garantía del obligado tributario: saber que no se va a proceder al tratamiento de estos datos hasta que esté presente.

Hay que resaltar que la copia de los datos contenidos en los equipos electrónicos de la empresa no constituye una medida cautelar, sino que se trata de una de las facultades conferidas a la Inspección que emana de las facultades de examen de todo tipo de información con relevancia tributaria del artículo 142 de la LGT y que expresamente se menciona en el artículo 171 del RGAPGIT (50). Tampoco debe considerarse medida cautelar la obtención de la huella digital o "*hash*" respecto de esa copia pues lo que se trata con esa técnica es garantizar la veracidad de la copia obtenida. Por ello mismo tampoco tiene sentido adoptar ninguna medida cautelar sobre el soporte de dicha copia: en primer lugar porque se trata de un soporte de la propia Administración; en segundo lugar porque lo que acredita la veracidad de la prueba es la huella digital y no el soporte en el que reside la copia.

4. CONCLUSIONES

Como hemos visto a lo largo de este trabajo las medidas cautelares actualmente en vigor son fruto de una larga evolución legal derivada del progresivo aumento de las comprobaciones que la Inspección tributaria realiza en los lugares donde el obligado tributario desarrolla su actividad económica. Inicialmente las medidas cautelares que se describían en nuestro ordenamiento jurídico estaban concebidas como un instrumento de garantía del cobro de las deudas tributarias; más adelante, sin embargo, ante la necesidad de preservar las pruebas obtenidas en los procedimientos tributarios, básicamente en el procedimiento de inspección, fue preciso dotar a estas medidas de un amparo normativo, que comenzó con el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986. En la actualidad este tipo de medidas cautelares se encuentran recogidas tanto en la LGT vigente, como en los Reglamentos Generales

(50) De acuerdo con este artículo 171 relativo al examen de la documentación de los obligados tributarios:

«1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.
b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.
c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.
d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.
e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

que la desarrollan, tanto en lo que se refiere a su definición como al procedimiento para su adopción.

La redacción actualmente vigente, con todo, presenta dos aspectos que han sido objeto de análisis en nuestra exposición:

En primer lugar nos planteamos la duda de si la mención expresa que hace la Ley a tres medidas cautelares concretas (precinto, depósito e incautación) supone la imposibilidad de que la Administración Tributaria pueda adoptar cualquier otro tipo de medida cautelar idónea para el fin que se pretende: preservar la prueba relevante para el procedimiento tributario en cuyo seno se adopta. En nuestra opinión se trata de una lista ejemplificativa y, por lo tanto, la Administración, si lo precisara, podría adoptar otras medidas cautelares, respetando escrupulosamente el procedimiento normativo establecido para ello.

En segundo lugar, debido al momento de desarrollo tecnológico en el que se promulgaron las normas actualmente en vigor (hace más de quince años), la redacción de las mismas se nos antoja insuficiente para el entorno tecnológico actual. Del análisis de las medidas cautelares concretas que se definen en la Ley se aprecia que están diseñadas para la preservación de elementos de prueba físicos (bienes muebles, documentos en papel…) cuando, en el momento presente, una parte esencial de la prueba relevante a preservar se concreta en elementos intangibles, básicamente, en datos informáticos. Esto supone, a nuestro entender, que tales medidas cautelares sigan siendo idóneas para el aseguramiento de los elementos que contienen esos datos, siempre que dichos elementos sean también físicos (equipos informáticos, discos duros, *pendrives*…) pero deficientes cuando se trata de preservar este tipo de información carente de ese soporte físico.

Todo ello nos lleva a concluir que los avances tecnológicos que se han experimentado en todos los ámbitos de la sociedad supone que dichas medidas cautelares, tal y como están definidas en el ordenamiento vigente, siendo todavía parcialmente útiles para el fin perseguido, que no es otro que la preservación de la prueba, sean insuficientes e incompletas en el actual entorno digital. Nuestra pretensión ha sido plantear la forma en la que, con las limitaciones legales existentes, pueden llegar a ser útiles y aplicables dentro del procedimiento de inspección y, en la medida que la propia Ley permite su aplicación, también dentro del procedimiento de recaudación y del procedimiento sancionador.

BIBLIOGRAFÍA

Calvo Ortega, R. (2013): "Las medidas cautelares en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude" en AA.VV: *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal,* Ed. Aranzadi.

Calvo Rojas, E. (1994): "Medidas cautelares en el proceso contencioso-administrativo. Medidas provisionalísimas y medidas cautelares positivas. Últimos avances en esta materia y algún exceso", *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 83.

Calvo Vérgez, J (2012): "Medidas cautelares y procedimiento ejecutivo de recaudación", *Tribuna Fiscal*, n.º 259.

Cervera Torrejón, F. (1975): *La inspección de los tributos. Garantías y procedimientos*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Corcuera Torres, A. (1998): *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*, Ed. Marcial Pons-C.E.F. Madrid.

Chinchilla Marín, C. (1991): *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*, Cívitas-Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid.

Falcón y Tella, R. (1995): "Las medidas cautelares: autotutela administrativa «*versus*» intervención judicial", *Quincena Fiscal*, n.º 3.

Fernández López, M. A. (1994): *Derecho Procesal Civil III,* Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.

García-Ovies Sarandeses, I. (2004): "Procedimiento de inspección", en R. Calvo Ortega (dir.), *La nueva Ley General Tributaria*, Ed. Thomson-Civitas, Madrid.

Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, J. M. (2008): "Medidas cautelares en el procedimiento de inspección", en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Ed. Aranzadi.

Lozano Serrano, C. (2006): "La iniciación del procedimiento inspector en la LGT y en el Proyecto de Reglamento para su desarrollo", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 277.

Luque Mateo, M. A. (2004): "Algunas notas sobre las medidas cautelares en materia tributaria", *Revista Crónica Tributaria*, n.º 113.

Luque Mateo, M. A. (2009): *Las medidas cautelares tributarias*, Ed. Atelier, Barcelona.

Martín Queralt, J. (1993): "El derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito tributario", *Tribuna Fiscal*, n.º 31.

Martín Queralt *et al*. (2016): *Curso de Derecho financiero y tributario.* 27.ª ed., Ed. Tecnos, Madrid.

Merino Jara, I. (2013): "Medidas cautelares" en C. García-Herrera Blanco (2013): Encuentro de Derecho financiero y tributario (2.ª ed.) Las medidas de lucha contra el fraude fiscal (1.ª parte) Fraude Fiscal: dimensión nacional, *Documentos de Trabajo*, n.º 16, Instituto de Estudios Fiscales.

Merino Jara, I. (dir.) (2020): *Derecho financiero y tributario. Parte general.* 9.º ed., Ed. Tecnos, Madrid.

Montero Domínguez, A. (1999): "Evolución de las medidas cautelares en el ámbito tributario. Influencia de normas no tributarias", *Tribuna Fiscal,* n.º 103.

Morillo Méndez, A. (1997): *Procedimientos ante la Administración tributaria (Doctrina, jurisprudencia, formularios y legislación)*, Tirant Lo Blanch, Valencia.

Orena Domínguez, A. (2006): *Discrecionalidad, Arbitrariedad e inicio de Actuaciones Inspectoras*, Cuadernos de Jurisprudencia, Ed. Thomson-Aranzadi. Pamplona.

Peláez Martos, J. M. (2008):"Procedimiento de Inspección y sancionador", *Todo procedimiento tributario 2008-2009,* Ed. CISS, Barcelona.

Rodríguez-Bereijo León, M. (2012):"Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios", *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 26, 2.

Sánchez Pedroche, J. A. (2013): "Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude", *Revista de Contabilidad y Tributación,* n.º 359.

Tejerizo López, J. M. (1994): "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 82.

Turiel Martínez, A. y Mata Sierra, M. T. (2020): "La prueba digital en el ordenamiento tributario", *Revista Nueva Fiscalidad*, n.º 1.

Uriol Egido, C. (2013): *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria en los procedimientos de aplicación del tributo,* Ed. Universidad de Oviedo, 2013. URL: http://hdl.handle.net/10651/15131, Tesis doctorales a texto completo [1394].

Comentarios de Bibliografía

Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

TRANSFER PRICING GUIDANCE ON FINANCIAL TRANSACTIONS. INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS: ACTIONS 4, 8-10

OECD
OECD Editing
Paris, 2020. Sin paginar

https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.6

1. INTRODUCCIÓN

El Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting,* "Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios", en su traducción al español) supuso, en los momentos de su configuración y de edición de las 15 Acciones que lo componen (ver https://www.oecd.org/tax/beps/, para obtener una información general sobre el proceso), la construcción de un nuevo paradigma de la fiscalidad internacional, cuya finalidad principal giraba desde la búsqueda de instrumentos para eliminar o reducir la doble imposición a la consideración de herramientas que impidiesen o minorasen lo contrario: la no imposición de bases imponibles internacionales.

Sin embargo, las restricciones de BEPS aparecieron inmediatamente, bien desde su propio interior, como sucede con la incapacidad en su Acción 1, *Tax Challenges Arising from Digitalisation* ("Desafíos fiscales procedentes de la digitalización"), [https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/], por ofrecer una alternativa consensuada a los retos que la economía digital plantea para el sistema tributario o con las restricciones al elenco de Acciones que integraban el mínimo estándar consensuado o por la ausencia de referencias a la fiscalidad indirecta en BEPS o, por último, por el intento de conservar, si bien con ciertas limitaciones, el otro gran pilar de la filosofía internacional clásica de la OCDE, nos referimos a la "Guía de Precios de Transferencia".

Pues bien, aunque las críticas doctrinales a los principios de esta Guía no han dejado de crecer, empezando por su error básico: pretender que las multinacionales (en adelante, EMN) operan en las distintas jurisdicciones fiscales con entidades y formas jurídicas autónomas, formalmente independientes unas de otras, la tesis de la autonomía funcional; cuando es evidente que todas las entidades participadas de una EMN responden a un propósito global, un mercado mundial y una dirección común; lo cierto es que BEPS se limitó a pequeñas variaciones en el régimen de precios de transferencia.

Estas mínimas alteraciones, que se han demostrado absolutamente insuficientes, se recogen en sus Acciones 8 a 10, donde se identifican tres riesgos relevantes para el sistema tradicional de precios de transferencia regulado en la edición de la "Guía de Precios de Transferencia" de 2010, a saber: Acción 8 (Intangibles), Acción 9 (Riesgos y Capi-

tal) y Acción 10 (Otras Transacciones de Alto riesgo), [https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/actions8-10/].

Seguidamente, en 2017, la OCDE integró estas revisiones en una nueva edición, 2017, de la "Guía de Precios de Transferencia", de julio de 2017 (OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, July 10, 2017*, https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm), cuya traducción oficial es obra del Instituto de Estudios Fiscales, bajo el título "Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias".

Pero también, rápidamente, la insuficiencia de este remozamiento de la "Guía de Precios de Transferencia", cuyo tenor sigue persiguiendo un mítico precio de mercado comparable en condiciones de plena competencia, como los caballeros andantes seguían en la inefable búsqueda del Santo Grial, se puso de manifiesto.

En ese sentido, la propia OCDE dedicó los años posteriores, 2018-2020, a la publicación de nuevas adendas a la edición de 2017 de la Guía, concretamente:

– Guía adicional en materia de la atribución de beneficios al establecimiento permanente, derivada de los cambios introducidos por la Acción 7 de BEPS en la redacción del artículo 5 del modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, publicada en marzo de 2018, [https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf].

– Guía adicional dirigida a las Administraciones Tributarias relativa a la aplicación de los intangibles de difícil valoración (*hard-to-tax intangibles),* derivada de la mencionada Acción 8 y publicada en junio de 2018, [https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-BEPS-action-8.pdf].

– Guía revisada acerca de la aplicación del método de distribución del beneficio, *profit-split method,* inserta en los trabajos de la Acción 10 y editada, asimismo, en junio de 2018 [https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.htm].

Y, por último, la nueva "Guía sobre precios de transferencia en transacciones financieras", publicada en febrero de 2020 y a la cual hace referencia nuestro comentario [https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm].

2. EL CONTENIDO DE LA GUÍA SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN TRANSACCIONES FINANCIERAS

Es evidente que, otra de las restricciones de la "Guía de Precios de Transferencia", es que sigue pensando en una realidad económica y social, donde lo físico y lo fijo siguen predominando, cuando lo verdaderamente valioso y lo arduo de evaluar es el intangible, lo digital y lo financiero.

La OCDE lo ha reconocido, siquiera tardía y restringidamente, con sus incursiones en la problemática de los intangibles "*hard-to-value*", ver *supra* y con este documento sobre transacciones financieras.

Tras el sumario ejecutivo, la "Guía en materia de precios de transferencia para las transacciones financieras", enmarca la problemática particular de estas operaciones en el marco general de los precios de transferencia, es decir, existe un interés muy concreto y reforzado (ver el apartado B de la obra) en señalar que los aspectos genéricos de los precios de transferencia: identificar las transacciones financieras realizadas, caracterizándolas y calificándolas, conforme a su realidad, a partir del estudio de los contratos, el análisis funcional y otras cuestiones, deben ser los primeros pasos para analizar los precios de transferencia en esta modalidad de operaciones.

El estudio particularizado de las transacciones financieras parte (apartado C del texto) de las funciones de tesorería y, sobre todo, de los problemas específicos de los préstamos intragrupo (que, a su vez, afectan a la Acción 4 del BEPS, "Limitación en la deducción de los intereses", https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action4/).

En principio, el documento considera que las perspectivas del prestamista y del prestatario son distintas y deben analizarse de manera diferenciada en materia de precios de transferencia, seguidamente, estudia si el "ranking" de créditos que, determinadas instituciones internacionales, verbigracia, Standard & Poors, crean, es válido como precio de mercado comparable y como, precisamente, la financiación en el seno de la EMN es, en muchas ocasiones utilizada para favorecer una visión conjunta del músculo financiero de la EMN, mejorando sus rankings.

Seguidamente, se exponen qué métodos, de los establecidos en la Guía de Precios de Transferencia en general, son los más apropiados para determinar el interés de mercado, mencionando, como era de esperar, la búsqueda del mítico CUP ("*comparable uncontrolled price method*") como el objetivo fundamental y pasando revista a diversas cuestiones: el tratamiento de las comisiones en los préstamos aportados, el coste de los fondos, la existencia de modelos económicos para determinar tipos de interés de mercado, etc.

El punto C.2 se centra, por su parte, en lo que constituye, sin ningún género de dudas, uno de los instrumentos de centralización de tesorería más utilizados por las EMN en sus actividades, agrupando en una tesorería única los fondos de las filiales.

Nos referimos al "*cash pooling*" y los problemas que tal herramienta conlleva para los precios de transferencia.

En principio, se clasifica en dos grandes clases: nocional y físico; después, se sigue un método clásico para determinar los precios de mercado de estas operaciones, comenzando por la necesidad de caracterizar y delimitar de manera precisa las operaciones (que pueden ser muy variadas) agrupadas bajo el término genérico "*cash pooling*"; se exponen luego los problemas específicos de la determinación del precio de transferencia en estos casos, empezando por la cuantía por remunerar la función del líder de la centralización de la tesorería, el papel de las garantías o fianzas (explícitas e implícitas) en estas operaciones y su remuneración.

De hecho, las garantías financieras aplicadas tanto en los préstamos intragrupo como en las operaciones "*cash pooling*" son objeto de análisis individualizado en el apartado D

del informe, señalando su funcionamiento y los posibles métodos de valoración a precios de mercado que la adecuada remuneración de tales garantías financieras suponen.

Después, en el apartado E, se incluye otro aspecto particular de las operaciones financieras en el seno de las EMN, nos referimos a los "seguros cautivos", creados bien interna o externamente, pues se puede configurar una entidad de seguros específicamente creada con esta finalidad, por parte de las EMN, para internalizar de alguna manera los seguros de todas las empresas (o de parte) de las entidades que conforman el grupo.

Desde el punto de vista de los precios de transferencia, se menciona la relación entre los precios de las primas pagadas por los tomadores a estos "seguros cautivos" y los precios abonados a entidades aseguradoras independientes, pues los riesgos que justifican el pago de la prima, son diferentes, aunque solamente sea porque la acumulación de tomadores de seguros en el interior de la EMN puede reducir los costes de acudir a un seguro exterior.

Por último, el apartado F del trabajo se destina a discutir la problemática de encontrar un retorno sin riesgo en estas operaciones frente a la realidad de los tipos de interés independientes que, precisamente, tienen en cuenta el riesgo asumido por las partes en las operaciones financieras.

3. CODA

En suma, aunque esta "Guía de precios de transferencia en operaciones financieras" reconoce las particularidades de tales transacciones sigue sin poner en duda los fundamentos del modelo de la OCDE y, a nuestro juicio, es insuficiente tanto en lo relativo a las operaciones descritas (de hecho, la relevancia de los sistemas de centralización de tesorería o "*cash pooling*" apenas se pone de manifiesto en la Guía) como en sus conclusiones, pues la financiación agrupada en el seno de la EMN, al alterar las asimetrías de riesgo e información que se producen entre las partes implicadas, hace absurdo el intento de encontrar el mítico interés independiente y de plena competencia, cuyo valor es el mercado comparable para cuantificar la retribución de estas operaciones.

Domingo Carbajo Vasco
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL

Isidoro Martín Dégano

Asociación Española de Fundaciones/Dykinson, S.L.
Madrid, 2021, 161 páginas

https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.7

1. INTRODUCCIÓN

El convenio de colaboración es una herramienta del mecenazgo empresarial, nacido con la primera norma moderna que, en España, se ocupa del mecenazgo, es decir, de «la participación privada en actividades de interés general» (1), la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general y cuya regulación básica se encuentra, actualmente, recogida en el artículo 25 de la Ley 49/2002 o Ley de Mecenazgo (2), así como en algunas disposiciones autonómicas, aunque en estos últimos supuestos, éstas suelen restringir sus beneficios fiscales al mecenazgo artístico, cultural, deportivo o de investigación y desarrollo

El contenido del artículo 25 de la Ley del Mecenazgo, incluido en su Capítulo III. "Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo", de su Título III. "Incentivos fiscales al mecenazgo", es sucinto:

> «Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.
>
> 1. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.
>
>   La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios.
>
> 2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de

(1) Así define de manera general este concepto el segundo párrafo, "*in fine*", del apartado 1 del artículo 1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, conocida popularmente como "Ley de Mecenazgo" y auténtica disposición marco en esta materia.

(2) Ley que sustituyó, en lo relacionado con los incentivos fiscales al mecenazgo, a la anterior Ley 30/1994 ya citada.

la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley».

Sin embargo, la experiencia ha demostrado la utilidad de este contrato para la implicación de los empresarios (sujetos colaboradores) en las actividades de interés general, alcanzando un cierto desarrollo en la práctica.

La experiencia adquirida en su utilización, así como la brevedad de su regulación normativa, han conllevado una abundante doctrina administrativa y privada, tratando de interpretar esta figura y el libro que, ahora, comentamos, constituye, sin ningún género de dudas, un resumen de la cuestión, habiendo sido elaborado por uno de los tributaristas más expertos en España en materia de fiscalidad de las entidades sin fines de lucro (en adelante, ENL), el profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED), Isidoro Martín Dégano; lo que, sin duda, constituye una garantía del interés y calidad de la obra.

Ahora, cuando, nuevamente, se oyen voces en favor de modificar la regulación del mecenazgo en España e, incluso, algunas Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) han tratado, dentro del ámbito de sus competencias, de incorporar novedades en este terreno (3),constituye un buen momento para reflexionar sobre este negocio jurídico y, aprovechando los resultados de su utilización desde la Ley 49/2002, se perfeccione con ánimo de potenciar la denominada "responsabilidad social corporativa" o "responsabilidad social empresarial", con siglas RSC o RSE, respectivamente; una vez que, una de las palabras de moda en la nueva gestión o gobernanza empresarial es la de "sostenibilidad", la cual incorpora, entre sus matices, la intervención y el apoyo de las empresas a los intereses generales, es decir, el mecenazgo empresarial.

2. CONTENIDO DE LA OBRA

Tras los agradecimientos de rigor y elementos introductorios tópicos y típicos de cualquier obra "*ad usum*", nos encontramos con un "Prólogo" de Miguel Cruz Amorós, ex Director General de Tributos (en adelante, DGT) y fino analista también del régimen fiscal de las ENL; donde ya señala los problemas liminares de esta figura que califica como "relativamente sencilla" (página 17), a saber: a) que no es una herramienta de "mecenazgo" puro porque no es totalmente lucrativa, sino que añade un enfoque utilitarista para el colaborador empresarial, vinculado, sin duda, a la relevancia de la "buena" reputación por parte del empresario; b) en segundo término que, integrando beneficios fiscales, se plantea el choque entre la interpretación estricta y literal de su alcance, artículo 14 de la

(3) En este sentido, cabe referirse muy recientemente a la Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) (4) y el intento de incorporar al análisis de estos convenios una versión extensiva, teleológica digamos, para impulsarlos entre el mundo privado.

En el Capítulo I del libro, páginas 21 y siguientes, el autor indica que, en el convenio, hay un altruismo limitado por parte del colaborador, ya que la ayuda económica que éste otorga, es solo parcialmente desinteresada, pues requiere una contraprestación, siquiera menor, por la parte de la ENL; ligada a difundir el nombre, la buena imagen de ese colaborador, dispuesto a beneficiar un interés general por encima de su propio interés, cuyo tenor estará centrado en el lucro, objeto esencial del sistema capitalista o de mercado en el cual se mueve el empresario.

El debate sobre cuáles son los límites entre la "utilidad" que este contrato reporta al empresario, su medición y su contraste con la liberalidad que todo mecenazgo conlleva, suponen, sin ningún género de dudas, el problema central de esta figura a la hora de interpretarla, al suponer su existencia una serie de beneficios fiscales.

El autor empieza manifestando, en ese sentido, el origen de esta figura bajo la égida de la Ley 30/1994 y los debates que se plantearon durante su vigencia, destacando uno esencial como es si, ese negocio jurídico («…que se utiliza, fundamentalmente, por los beneficios fiscales que supone tanto para el colaborador como para el beneficiario de la ayuda», página 25, no lo olvidemos) está sometido al IVA como prestación de servicios.

En la historia del tratamiento del IVA en estos contratos resulta que, para entidades de importante proyección como mecenas en aquella época (Cajas de Ahorros), 1994, la existencia del IVA a repercutir por la ENL suponía un coste por la existencia de una baja prorrata general, pues los servicios financieros están exentos del IVA.

Esta circunstancia conllevó una interpretación administrativa oficial que, alambicadamente, manifestó la ausencia del IVA en los convenios de colaboración por no existir contraprestación, reafirmando su carácter gratuito.

Esta tesis interpretativa de la DGT se ha incorporado, normativamente hablando, por la Ley 49/2002, en el artículo 25, ver *supra,* lo cual ha eliminado cualquier sombra de duda en este terreno; pero, a nuestro entender, es evidente su oportunismo y carencia de rigor científico, ya que, aun no negando el carácter esencialmente no lucrativo de estos convenios o, al menos, de la existencia de un claro desequilibrio entre la "ayuda económica" que entrega el colaborador y la "difusión" de su imagen por parte de la ENL receptora de tal ayuda, el carácter general, objetivo y de base económica del IVA suponen, inexorablemente, la existencia de una operación empresarial sometida al IVA, de manera similar a un negocio publicitario.

Otra cosa es que la mala técnica de nuestra todavía vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante, LIVA), siga construyendo en un impuesto claramente reacio a ellas una distinción entre supuestos de "no sujeción", artículo 7 LIVA y de exención, poco acorde con la visión europea del tributo y con su carácter de impuesto final al

(4) «Prohibición de la analogía. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

consumo; desde tal planteamiento "nacional" (otra tema, asimismo, a debatir es su adecuación o no con la doctrina europea y, en consecuencia, su legalidad) puede asimilarse que nos encontraríamos ante una operación no sujeta al IVA, como reconoce la propia LIVA para ciertas operaciones de publicidad empresarial (5), pero, en esas condiciones, sería tanto como reconocer que el "convenio de colaboración" no es sino un contrato publicitario de la empresa, una herramienta del patrocinio empresarial.

Tal ambigüedad, diseñada con ánimo de "favorecer" la colaboración de entidades con prorrata general reducida en el IVA, no hace, sin embargo, sino reforzar otro de los problemas crónicos de este contrato: sus relaciones y diferencias con el contrato de patrocinio publicitario.

El autor analiza los tres elementos del convenio: a) subjetivos, b) objetivos y c) formales.

A los elementos subjetivos dedica el libro desde la página 28, exponiendo y comentando, en principio, las entidades beneficiarias del convenio, aquellas reguladas en la Ley 49/2002, bien de manera directa (artículo 16), bien a través de las ampliaciones incluidas en diferentes Disposiciones Adicionales.

Un problema de interés es si el "convenio de colaboración" puede ser utilizado por ENL que no gozan de los beneficios fiscales de la Ley de mecenazgo pero que, por ejemplo, puedan estar sometidas al régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS).

Coincidimos con la opinión del autor: «…cualquier ENL puede celebrar estos Convenios si bien no disfrutarán de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002…», página 31, aunque, *de lege ferenda*, sería bueno (como una especie de marca o imagen) dejar esta denominación de forma exclusiva para las entidades cuyo mecenazgo se desee potenciar, fiscalmente hablando, evitando su generalización, lo que puede dañar la calidad de su imagen como negocio típico y específico para instrumentar la RSC.

(5) «2.º Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción.

3.º Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.

4.º Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita…».

Seguidamente, el autor realiza una exposición de las entidades y personas beneficiarias en las normas autonómicas más recientes, donde lo interesante es mencionar que, ideológicamente, se pretende justificar un mecenazgo cultural científico, deportivo o de desarrollo tecnológico como algo diferenciado de los restantes "intereses generales".

En cuanto a las personas o entidades colaboradoras, el autor se extiende a analizar materias debatidas, por ejemplo, que lo sean las propias ENL y los entes públicos, teniendo en cuenta los desarrollos producidos al respecto, en particular, por parte de los segundos que no dejan de plantearnos la perplejidad, pues no parece tener sentido que una entidad pública se asimile a una ENL.

En lo relativo a los elementos objetivos del convenio, sorprende que el autor no profundice en la ambigüedad del concepto de "interés general" cuya versatilidad lo mismo sirve "para un roto que para un descosido" y que debería ser objeto de un mayor acotamiento normativo.

Pasando a la "ayuda económica", única obligación que asume el colaborador (página 47), ésta puede consistir tanto en dinero como en especie, debiendo fijarse expresamente en las cláusulas del convenio (es decir, no puede ser contingente, ni depender de una actividad futura) y, lógicamente, debe reflejar el desequilibrio entre la ayuda y su difusión, para dejar clara la naturaleza esencialmente gratuita del convenio. Por lo demás, se admiten amplias variedades de ayudas económicas (páginas 53 y siguientes).

Se debate específicamente en el trabajo si el comodato puede consistir en esa ayuda o si puede tratarse de un servicio gratuito del colaborador a la ENL, manifestándonos radicalmente en contra en este segundo punto, pues supondría una violación indirecta de la prohibición de donaciones de servicios que regula la Ley 49/2002.

Después, se pasa a exponer la naturaleza y el alcance de la obligación de difundir la ayuda. «Estamos, por tanto, ante una obligación de hacer pero en la que no se garantiza resultado alguno», página 63 y que, de manera expresa, se niega por el legislador que conlleve una prestación de servicios, estando no sujeta al IVA.

El autor comenta, en otro orden de cosas, algunos problemas respecto del alcance de esta obligación, verbigracia, si, además de la propia ENL, puede difundir tal colaboración el propio colaborador (no existiendo una doctrina unívoca de la DGT en este punto) o un tercero.

Nuevamente, en estos supuestos dudosos, la semejanza o diferencia con los contratos de publicidad supone uno de los aspectos más complejos para regular el tratamiento tributario del convenio de colaboración empresarial, pues a mayor difusión, mayor proximidad y viceversa.

Por último, en materia de forma, el convenio debe formalizarse por escrito.

Expuestos los elementos del convenio, se pasa a debatir la naturaleza jurídica del convenio de colaboración empresarial, páginas 75 y siguientes; donde la doctrina mayoritaria lo califica como donación modal, criterio rechazado por el autor (acertadamente, en nuestra humilde opinión), para quien «estamos ante una donación compleja pues es modal y, a la vez, puede ser onerosa», página 78.

Como en otros documentos, defendemos el carácter atípico de este contrato, un "*tertium genus*", propio del impulso dado a la RSC y a la "sostenibilidad" empresarial, donde elementos gratuitos se combinan con aspectos reputacionales y la búsqueda de una difusión del "buen nombre" o del "buen hacer" de la empresa colaboradora.

Esta ambigüedad y las discusiones doctrinales obligan a distinguir esta figura de otras próximas: donaciones puras y simples, patrocinio publicitario (sin duda aquella con la cual se plantean más debates de diferenciación), comodato, convenios administrativos del Sector público y subvenciones.

Tras el exhaustivo repaso anterior, no nos queda sino reafirmarnos en su peculiaridad y en la necesidad de que su contenido se diferencie de los negocios anteriormente mencionados.

En el Capítulo II, página 109, se cita y comenta la tributación del convenio, gasto deducible, fiscalmente hablando, en su gravamen personal para el colaborador, no integrable en el concepto genérico de los "donativos y liberalidades" del artículo 15, e) LIS.

Asimismo, por coherencia con su postura anterior, el autor rechaza que esta modalidad de acuerdos pueda generar beneficios fiscales en ENL ajenas a la Ley 49/2002, tesis con la que coincidimos totalmente, así como las críticas a la posible violación de normas de Derecho Europeo (páginas 118 y siguientes) que la regulación vigente del artículo 25 de la Ley 49/2002 conlleva.

Tras esto, se especifican los incentivos tributarios para los colaboradores en la normativa autonómica, donde aparece un beneficio fiscal peculiar, el llamado "crédito fiscal" (normas de Castilla-La Mancha y La Rioja), cuya naturaleza es, para nosotros, de dudosa legalidad.

Se continúa, tras otros asuntos menores, con la tributación de las entidades y personas destinatarias de la ayuda económica, las ENL que es la exención en el IS y donde, nuevamente, se discute si los "convenios" firmados con ENL ajenas al ámbito de la Ley 49/2002 traerían también consigo la exoneración de la ayuda económica percibida por la entidad.

El autor defiende su exención, por vincularla a los fines de la actividad exenta en el régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas, mas discrepamos de tal postura pues, precisamente, si por algo se caracteriza tal régimen especial, es por la interpretación restrictiva de las modalidades de rentas calificadas como exentas en el IS.

En el ámbito autonómico, páginas 132 y siguientes, hay particularidades que se incluyen, por otro lado, en el análisis del libro.

También se entra en el vidrioso tema de las relaciones entre el convenio de colaboración empresarial y el IVA, desarrollando los argumentos para calificarlo como "consumo no gravable", no sujeto al IVA pero, a la vez, argumentando que, de tratarse de una ayuda no monetaria, las posibilidades de calificar la ayuda económica no monetaria como autoconsumo parecen patentes.

Por último, se comentan las obligaciones de información a la Administración Tributaria derivadas de los convenios de colaboración que, con argumento acertado (otra cosa es que sea conveniente), no deben figurar en el modelo 182.

La obra concluye con una amplia bibliografía, donde se manifiesta la exhaustividad del escritor quien nos deja una obra decisiva en relación a este peculiar contrato de colaboración entre el mundo empresarial y las ENL.

Domingo Carbajo Vasco
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

FISCALIDAD E INTELIGENCIA ARTIFICIAL: ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y CONTRIBUYENTES EN LA ERA DIGITAL

AA.VV. (Fernando Serrano Antón, dir.)

Editorial Aranzadi
2020, 378 págs

https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.8

1. INTRODUCCIÓN

Esta obra, muy novedosa, trata principalmente dos temas: la fiscalización de los robots para paliar los efectos negativos que puede generar su introducción en el mercado laboral, y la aplicación de las nuevas tecnologías, como la Inteligencia Artificial o el Big Data, en la Administración Tributaria. Así mismo, se estudia cómo puede verse afectada la posición de los contribuyentes.

2. CONTENIDO DE LA OBRA

El trabajo comienza con las reflexiones del catedrático en Derecho Financiero y Tributario, Fernando Serrano Antón, acerca de la fiscalidad y la robótica, introduciendo en el capítulo primero, cómo el impacto de la inteligencia artificial y de los robots en el Derecho Tributario ha alcanzado una gran notoriedad. Ambas tecnologías se han instalado en las actividades más avanzadas y sofisticadas con la posibilidad añadida de *machine learning*, lo que les permite aprender y mejorar sus capacidades de forma ilimitada.

Uno de los grandes desafíos que plantean es la sustitución de los trabajadores, por eso, el reconocimiento de una nueva personalidad jurídica para los robots podría conducir al reconocimiento de una nueva capacidad impositiva.

A la vista de un cambio tan radical en el mercado de trabajo, diferentes autores, como Bill Gates o el nobel de economía, R. Shiller, han sugerido que los robots deberían pagar impuestos: primero, porque compensaría los ingresos impositivos que dejarían de obtenerse de la imposición del factor trabajo –IRPF y seguridad social–, aunque podría conllevar el incremento del Impuesto sobre Sociedades debido al aumento de la productividad y segundo, porque el impuesto a los robots frenaría las desigualdades entre los trabajadores. La robotización y la consiguiente automatización afectan a los empleados de menor cualificación que, por tanto, son los que deberían reciclarse profesionalmente para ocupar puestos de trabajo con menor riesgo de desaparición por la robotización. De lo contrario, se produciría un aumento del gasto público para financiar el aumento del paro. Por otro lado, al minorarse la

renta disponible de los trabajadores, podría producirse una reducción del consumo, y por tanto podría caer la recaudación por IVA e impuestos especiales.

Graetz y Michaels fueron los primeros en analizar la repercusión económica de los robots industriales en 17 países, y constataron que, entre 1993 y 2007, la introducción de robots contribuyó al crecimiento de la productividad y no redujo de forma significativa el empleo, aunque sí disminuyó la cuota de trabajadores poco cualificados.

La Cuarta Revolución Industrial no es más que un proceso de innovación, y la innovación siempre ha generado riqueza y bienestar social. Diamond y Mirrlees, ambos nobeles de economía, y del Banco Mundial, son algunos de los detractores a imponer un impuesto a los robots.

En cualquier caso, la implementación de un impuesto a los robots es compleja porque plantea varios problemas. Primero, exige que pueda identificarse con precisión a los robots –habría que clasificar la maquinaria entre robots y no robots, y esa clasificación será un tanto arbitraria y es probable que aumente las distorsiones en las decisiones empresariales–. Segundo, la distinción entre trabajos repetitivos y no repetitivos no es tan clara como parece en los modelos económicos existentes. Además, si los países introdujeran unilateralmente un impuesto sobre los robots, las empresas podrían deslocalizar la producción, y no se puede defender la obligatoriedad establecida en un país para que la producción de una empresa se sitúe en el mismo. El principio de libertad de empresas y la prohibición de los obstáculos a la libre circulación de bienes así lo exigen. Quizás el único freno a la libre decisión de establecimiento en un país depende más de la falta de trabajadores cualificados para la robotización, que la búsqueda de las mejores condiciones de tributación.

La digitalización de la economía acaba con tópicos y pensamientos que eran asumidos como dogmas. Ahora, el valor añadido del modelo de negocio reside en la tecnología, antes que en los trabajadores. En esta línea, surge la necesidad de repensar y reestructurar el sistema fiscal para que deje de descansar en los principios impositivos tradicionales y en la imposición sobre el trabajo de las personas físicas. Habrá un nuevo reparto del peso recaudatorio entre los actuales impuestos, resultando una nueva estructura del sistema fiscal. Se podría mantener que todas aquellas personas que se dotan de personas electrónicas para incorporarlos en el sistema productivo se incorporarían un gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, o crear un gravamen específico para empresas altamente robotizadas –aunque conociendo el mercado estos impuestos acaban siendo pagados por el consumidor final–.

En el siguiente capítulo, dedicado a la capacidad económica atribuible a los robots inteligentes (1), Israel Santos Flores, investigador del Instituto de Investigaciones Jurídicas en México, expone que no parece que haya impedimento jurídico alguno para que el principio de capacidad económica sea extrapolado a los robots inteligentes, por el contrario, se aprecia que, precisamente por las funciones que desarrollan este tipo de robots –actividades laborales, transferencia de bienes, prestación de servicios–, reflejan cierta capacidad económica

(1) El autor de este capítulo indica que imaginar robots que paguen impuestos parece ser la última reacción que debe adoptar el Derecho Tributario, pues ello implica la superación de otro tipo de retos, como el reconocimiento de personalidad jurídica y capacidad financiera. Sin embargo, hay casos en los que el Derecho ha creado situaciones jurídicas a favor de los robots, como el reconocimiento de ciudadanía o el otorgamiento de permisos de residencia.

que beneficia a quien los utiliza, ya sea persona física o jurídica. El gran desafío será, en todo caso, identificar dónde se encuentra el elemento subjetivo del robot que crea valor. Para ello se sugieren algunas opciones, como un sistema de retenciones o el establecimiento de recargos en la cuota, hasta el diseño de un régimen de imputación y atribución de rentas que sea representativo de la capacidad económica atribuible a los robots.

Sin embargo, a pesar de que la evolución normativa permita identificar a los robots como sujetos pasivos del tributo, el principio de capacidad económica se inspira en consideraciones ético-filosóficas, especialmente desde la perspectiva de la dignidad humana que dificultan extender su aplicación a robots inteligentes. De ahí que el Derecho Tributario deba ser cauteloso en la creación de situaciones jurídicas o el otorgamiento de un estatus moral a robots inteligentes.

El capítulo tercero se ocupa de las soluciones fiscales a los problemas derivados de la robotización, y su autor, Jesús Rodríguez Márquez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, hace una especial referencia a España en el apartado 2.2.

Destaca cómo señala con hincapié durante todo el capítulo que las nuevas formas de gravamen suponen una penalización a la innovación, lo que se puede traducir en una pérdida de competitividad de las empresas. El citado profesor argumenta cómo en paralelo se bonifica la innovación desde el sistema fiscal, mediante deducciones y otros beneficios fiscales, y que, por ello, entiende que, en este momento, no parece que debamos, todavía, apostar por una imposición sobre los robots. En su opinión, sólo si una vez agotado el potencial del sistema tributario, y, con los consensos internacionales que sean procedentes, el sistema fiscal se muestra insuficiente para sostener el Estado del bienestar, en un escenario de continua sustitución de trabajo por capital tecnológico, deberíamos apostar por el establecimiento de nuevas formas de imposición.

En sintonía con lo anterior, Miguel de Haro Izquierdo, Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, no deja de lado el impacto que puede suponer la sustitución de trabajadores por robots en las contribuciones a la Seguridad Social, pero *a priori* entiende que no es posible que el robot obtenga dichas contraprestaciones como si fuera una persona jurídica con derechos y obligaciones.

En nuestro país la Seguridad Social se puede sostener mediante una cuota que es asumida en una parte proporcional por el empresario y en otra por el trabajador, subvencionándose, en determinadas ocasiones, el sistema de contribuciones sociales por el Estado, mediante la Ley de Presupuestos. La fuente fundamental de financiación del sistema de pensiones viene determinada por las cuotas de cotización, las cuales son asumidas por los empresarios para atender aquellos riesgos derivados de contingencias de los trabajadores.

A pesar, de que las bajas tasas de fertilidad producirán una reducción del número de estudiantes y personas en activo que deberán soportar el mantenimiento de altas tasas de personas mayores, junto con el aumento de servicios, salud, infraestructuras o dependencia para éstas, el profesor de Haro argumenta que no es admisible crear una contribución de los robots por medio de las cotizaciones a la Seguridad Social como tales, ya que este instrumento se desfiguraría en su esencia propia como concepto de cotización, al ser estas unas prestaciones y medidas que ponen en funcionamiento la Seguridad Social para prever, reparar o superar determinadas situaciones de infortunio o estados de necesidad que suelen originar una pérdida de ingresos o un exceso de gastos en las personas que lo sufren.

Así, los resultados económicos, claramente positivos, de la nueva tecnificación tienen sin duda efectos en el aumento de la productividad, y por ello se considera justo que se establezca una contraprestación de carácter tributario por la generación de recursos y el incremento de la productividad industrial, o en los servicios de las empresas aportadas por los robots, pero no por medio de cotizaciones a la Seguridad Social, sino a través de vías alternativas como el establecimiento de una renta básica, distribución de la obtención de ingresos estatales trasladando una menor recaudación de las rentas del trabajo personal a las rentas de capital, o como medida más recomendable el establecimiento de aportaciones a la Seguridad Social en función de la productividad de los robots con una clara finalidad redistributiva.

A partir del capítulo quinto del libro, los autores, como se ha indicado en la introducción, se centran en la aplicación de la Inteligencia Artificial y el Big Data en la Administración Tributaria.

Comienza el Doctor en Derecho e Inspector de Hacienda del Estado, González de Frutos, con una introducción sobre la Inteligencia Artificial en el capítulo quinto utilizada por más de 40 de las agencias más desarrolladas de la Administración tributaria, aunque advierte que apenas existen regulaciones, lo que da lugar a riesgos importantes ya que se pueden cometer errores estratégicos al quebrantar derechos individuales reconocidos en las leyes.

A pesar de la información anterior, González de Frutos considera que la Inteligencia Artificial tiene potencial para simplificar el cumplimiento tributario y por ello es necesario un marco ético robusto. Lo que está en juego no es otra cosa que sentar las bases para un nuevo contrato social que permita una utilización masiva y responsable de los datos por parte de las entidades gubernamentales para proporcionar mejores servicios sociales, al tiempo que se mantiene la confianza de los ciudadanos en que los gobiernos gestionarán sus datos de manera responsable (Buenadicha *et al*., 2019). El reto de las Haciendas está en explotar unas fuentes de información que han crecido exponencialmente.

Este autor afirma que más allá del personal, las AATT necesitan incrementar su capacidad de procesado de datos, lo cual pasa por incrementar su inversión en equipos propios o por hacer uso de servicios de computación en la nube. Una medida práctica inmediata será instituir laboratorios de datos o Datalab.

La otra tecnología que se estudia en esta obra, es el Big Data. Así, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, Javier Hurtado Puerta, titula el capítulo sexto "Big Data y la gestión Tributaria", e introduce el tema explicando que no se trata de inventar nuevas formas de relación, nuevas autoliquidaciones web u otros sistemas similares, sino que los sistemas de gestión empresarial se conecten, de la forma más directa que sea posible con los sistemas de la Administración Tributaria, haciendo que la carga de cumplimiento sea la menor posible, porque ello permite la automatización del cumplimiento fiscal y reduce los costes a los contribuyentes y a la Administración, asegurando que no existan brechas –al menos no brechas materiales– entre la realidad empresarial y lo declarado.

Por otra parte, es muy interesante el espacio que Hurtado dedica al derecho de acceso al algoritmo con el que se realiza el proceso mismo de la información –el análisis de la misma y, en determinados casos, se aproximan las decisiones de selección de casos que ulteriormente tomarán los funcionarios responsables– que entiende que no debe ser contemplado como un derecho del contribuyente. De hecho, el trabajo de captación, gestión y análisis de información, y la selección de casos son trabajos típicamente insertos en el Plan de Control. Como

tales, vienen amparados por la reserva de gestión que el artículo 116 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 17 de diciembre, atribuye a dicha planificación, pero también, y especialmente, deben quedar amparados en la inexistencia de procedimiento administrativo alguno frente al obligado tributario hasta el momento en el que se notifica la comunicación de inicio de actuación de control, tal y como se desprende del artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Hasta el momento de la comunicación de inicio la gestión de la información constituye una actividad administrativa preparatoria, sin trascendencia jurídica externa alguna. Muy distinta sería la situación si un sistema de Inteligencia Artificial tomara las decisiones con base en la información gestionada por medio de algoritmos y sin la participación decisoria del funcionario; en ese caso sí sería preciso revelar el origen de la decisión que no sería otra que el propio algoritmo, pero hoy ese modelo automático de decisión no existe en la Agencia Tributaria.

Volviendo a la Inteligencia Artificial, el Responsable de Desarrollo de Negocio del Sector Público de IBM, Santiago Segarra, expone en el capítulo séptimo algunas aplicaciones de la Inteligencia Artificial (I.A.) en la Administración Tributaria y resalta cómo ésta ha sido pionera durante las últimas décadas en la aplicación de las nuevas tecnologías y que la I.A. no es una excepción.

Así, comienza compartiendo que cabe la posibilidad de ofrecer servicios de información y asistencia basados en soluciones de I.A., como ya se hace con los asistentes virtuales para responder dudas y para guiar en la tramitación. Otro caso de aplicación es la identificación de contenidos en las solicitudes, escritos y comunicaciones que se presentan por Registro de Entrada para agilizar su tramitación. Por otro lado, expone que ya se han realizado aplicaciones de la I.A. en la detección y predicción de fraude. Aquí se parte de la ventaja de que estos Sistemas de Información de las Administraciones Tributarias disponen de casos pasados –está recogida la actividad realizada y el resultado de la misma–. Algunos casos, que se han desarrollado, son la predicción de facturas falsas o la de la insolvencia de deudores.

Finalmente, Segarra invita a una reflexión: las capacidades de la I.A. no dejan de aumentar, por lo que hay que identificar los casos de uso en los que se podrían utilizar estos avances. Como expone en el capítulo, un ejemplo de ese reto lo constituye el debatidor que han desarrollo los laboratorios de IBM. El debatidor es capaz de almacenar grandes volúmenes de textos para poder argumentar y contrargumentar sobre cualquier tema. Y lo hace de forma convincente: es decir, organiza los argumentos de forma lógica y los expresa de forma humana en el plazo de tiempo que se le haya marcado.

Otra aportación destacada es la del Subdirector General de Tecnologías de Análisis de la Información e Investigación del Fraude de la Agencia Tributaria, José Borja Tomé, en el capítulo octavo titulado "El uso de la Inteligencia artificial y el análisis de información en la Agencia Tributaria", donde explica que la Agencia Tributaria ha apostado por la formación de personal propio para el liderazgo de los proyectos, junto con el concurso de empresas de servicios que aportan su conocimiento y experiencia. Además, destaca que, de acuerdo con estudios comparativos internacionales, la Agencia Tributaria española es una de las más eficientes de los países de su entorno en cuanto al coste de su actividad frente al ámbito de su actuación.

En cuanto a la posición de los contribuyentes, el capítulo noveno, dedica su contenido a los derechos y garantías de los contribuyentes en la cuarta Revolución Industrial. En este sentido, el Profesor de Derecho Tributario y juez fiscal en Argentina, Adolfo A. Iriarte Yanicelli, explica que una buena Administración debe tener un doble estándar de protección al contribuyente: en primer lugar, permitir el acceso a los datos personales, familiares y económicos que la propia Administración maneja del contribuyente. El segundo estándar está vinculado con la calidad de los datos de la información que las Administraciones poseen en su poder.

Tras analizar las distintas Revoluciones Industriales –primera, segunda y tercera–, el Prof. Iriarte concluye, que en la cuarta revolución, la principal revolución pasará por el uso de algoritmos que crean nueva información de valor agregado, producto del procesamiento, relación, integración, de gran cantidad de datos, de diversas fuentes, incluso pudiendo predecir acciones futuras de los mismos: como el fraude, planificaciones fiscales agresivas, rentas ocultas. Información que podrá ser intercambiada. Frente a dicha realidad, el profesor considera importante solventar los derechos de los contribuyentes, en función de nuevos derechos que deben formar parte de los Estatutos o Cartas de los Contribuyentes, derechos que deberán adaptarse a la nueva realidad. En la era del conocimiento, el principal Derecho que tendrá el contribuyente, será el Derecho a conocer de qué manera la I.A. llega a la conclusión, quizás controvertida. Incluso, el Derecho a impugnar la nueva información de valor agregado generada. Por último, Adolfo Iriarte expone un listado de los derechos y garantías que considera deben ser integrados en los Estatutos o Cartas de los Derechos y Garantías de los contribuyentes.

En el capítulo décimo de esta obra, la Directora de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales y Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, Cristina García-Herrera Blanco aporta una importante reflexión acerca del uso del Big Data y la Inteligencia Artificial por las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal, y realiza una particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes. Así, comienza exponiendo un análisis de las distintas etapas de la Inteligencia Artificial –inteligencia artificial simbólica, *data-driven machine learning*, etapa del fututo–, y continúa argumentando que las Administraciones fiscales tienen una posición privilegiada por la inmensa cantidad de datos que tienen, así como por la calidad de esa información. En este sentido, Cristina García-Herrera se refiere a las bases de datos que elaboran las Administraciones tributarias compuestas de series largas de información de los contribuyentes que, además, se someten a depuración gracias a la actualización constante de dicha información. En su opinión, las administraciones deben poner la inteligencia artificial al servicio de la lucha directa contra el fraude pero sobre todo deben perseguir ofrecer un mejor servicio a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por otro lado, la profesora destaca cómo las decisiones que pueden derivar de algoritmos de inteligencia artificial bien diseñados y alimentados con datos de los contribuyentes deberían permitir una mejor aplicación del sistema tributario, y la existencia de actos tributarios de mayor calidad. De esta manera se estaría fomentando la unidad de criterio administrativo, más seguridad jurídica para los contribuyentes, una menor conflictividad y una reducción de los plazos de resolución. Además, el empleo de inteligencia artificial debería conseguir una disminución de las posibilidades de fraude fiscal.

Por todo lo expuesto, la Directora de Estudios considera que las Administraciones tributarias tienen el deber de utilizar el Big Data y la inteligencia artificial no solo para controlar mejor a los contribuyentes y luchar contra el fraude, sino también al servicio de los mismos, para mejorar la asistencia y en particular para ofrecer servicios más personalizados que faciliten el cumplimiento tributario, porque la existencia de un sistema tributario justo es lo que legitima el pago de los impuestos por parte de los ciudadanos.

Además, en el capítulo incluye un estudio de los principios que deben inspirar la actuación de las administraciones tributarias en el uso de la inteligencia artificial: prudencia, proporcionalidad, no discriminación, transparencia y gobernanza de los datos.

Por último, el libro termina con un capítulo titulado "Operaciones en red, impacto del *blockchain* y los *smartcontract*: oportunidades de negocio, uso de las plataformas en red, en la era de las aplicaciones, y la tecnología 5G" y escrito por el Doctor en Derecho y Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, Ramón Bonell Colmenero.

Este capítulo cierra el libro con la siguiente reflexión: frente a la idea inicial de declarar el ciberespacio como una zona libre de aranceles e impuestos, en la que los productos y servicios puedan circular libremente, el autor avisa de que estamos asistiendo a cómo este principio está siendo objeto de negociación para que las naciones establezcan aranceles e impuestos a las empresas de la economía digital.

Sólo con los impuestos existentes, ante este nuevo paradigma, hace que no se pueda someter a gravamen los beneficios empresariales por la deslocalización de las bases imponibles.

Es por ello, que Bonell considera que la contratación internacional debería ajustarse a los principios básicos de la tributación internacional, impidiendo la existencia de sistemas nacionales contradictorios entre sí, evitando la doble imposición.

3. REFLEXIONES FINALES

Para concluir, en mi opinión, se trata de un libro con un contenido muy completo y novedoso, útil para los juristas, que nos acerca a los avances del Derecho Digital. Las reflexiones de los autores nos hacen plantearnos cuestiones como si los robots deben o no pagar impuestos, y nos informan de la posición privilegiada que ostentan las Administraciones fiscales en relación con la Inteligencia Artificial por la inmensa cantidad de datos que tienen, así como por la calidad de esa información. En resumen, una obra de necesaria lectura para los que nos dedicamos al mundo del derecho.

Patricia de Diego de Rábago
Abogada FSO Legal y Regulatorio
Ernst & Young