

193  
4/2024

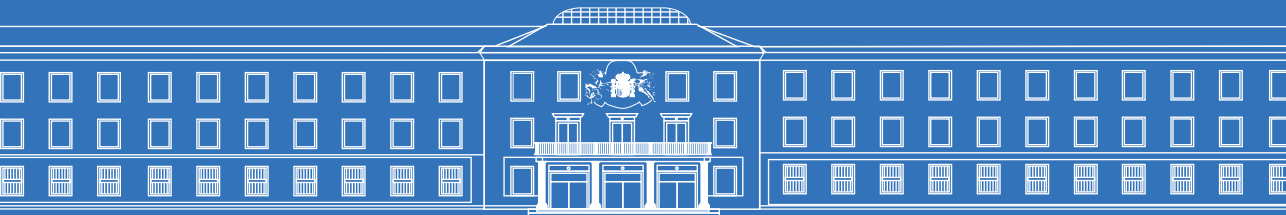
# CRÓNICA Tributaria

NUEVA ÉPOCA

EDITORIAL

ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

COMENTARIOS de Bibliografía



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES





Instituto de Estudios Fiscales

**CRÓNICA** 193  
**TRIBUTARIA**

© Instituto de Estudios Fiscales, 2024

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: [cronicas.tributarias@ief.hacienda.gob.es](mailto:cronicas.tributarias@ief.hacienda.gob.es)  
<https://cronicatributaria.ief.es>

NIPO: 228-24-001-1  
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://epage.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**

M.<sup>a</sup> Rosa Sánchez Molero. Instituto de Estudios Fiscales, España

## SUMARIO

### EDITORIAL

- 5 CRISTINA GARCÍA-HERRERA y SATURNINA MORENO

### ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

- 11 «La reciente reforma del *adempimento collaborativo*: un paso adelante en el cumplimiento tributario cooperativo en Italia»  
SUSANA ANÍBARRO PÉREZ
- 35 «La gestión del riesgo tributario en la empresa familiar: de los códigos de buen gobierno a la relación cooperativa con la Administración»  
MARÍA CRISTINA BUENO MALUENDA
- 83 «Reflexiones críticas en torno al límite conjunto de imposición renta/patrimonio: la necesaria determinación de un escudo fiscal de no confiscatoriedad»  
JORGE DE JUAN CASADEVALL
- 103 «La implementación de las nuevas autoliquidaciones rectificativas: derecho al error y principio de buena administración frente a la merma de garantías»  
JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO
- 153 «Fuentes de información y perfiles de riesgos en el ámbito de la Administración tributaria electrónica. El derecho de acceso a la información por parte del obligado tributario»  
MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ

### COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

- 185 «El instrumento multilateral (Acción 15 BEPS): La implementación de las disposiciones sustantivas BEPS en la red española de convenios para evitar la doble imposición» de Ester Machancoses  
Reseña de DOMINGO CARBAJO VASCO
- 191 «Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes» de José Manuel Almudí Cid y Miguel Ángel Martínez Lago (dirs.)  
Reseña de DIEGO FIERRO RODRÍGUEZ

El cuarto y último número correspondiente a 2024 de la revista *Crónica Tributaria. Nueva Época* recoge cinco trabajos científicos sobre temas de actualidad e indudable interés para nuestra disciplina.

El primero de ellos, a cargo de Susana Aníbarro Pérez (Universidad de Valladolid), se dedica al análisis de los **avances producidos en el ordenamiento tributario italiano en materia de cumplimiento tributario cooperativo, en particular, mediante la reciente reforma efectuada en 2023 del denominado *adempimento collaborativo***, existente en el Derecho italiano desde el año 2015. La autora realiza un análisis detallado de los principales aspectos del régimen jurídico de esta figura afectados por la reforma y constata que los cambios introducidos contribuyen a potenciar un modelo de colaboración entre la Administración tributaria y el contribuyente basado en la certeza y la transparencia. A continuación, la autora expone las relevantes diferencias existentes entre el régimen italiano previamente descrito y la experiencia española en materia de cumplimiento cooperativo, basada en instrumentos de *soft law*, y que, a la luz de la reciente evaluación del modelo, realizada en el seno del Foro de Grandes Empresas, no parece satisfacer a ninguna de las dos partes de la relación cooperativa. El trabajo concluye con una reflexión sobre la posible senda a seguir en nuestro país, a la luz de la experiencia italiana, para avanzar en el modelo de cumplimiento tributario cooperativo. Sin una norma jurídica en la que se definan de forma clara las reglas a las que deben atenerse tanto la Administración tributaria como los contribuyentes que de forma voluntaria decidan adherirse a este modelo, parece difícil seguir avanzando.

El segundo trabajo científico, firmado por María Cristina Bueno Maluenda (Universidad de Zaragoza), profundiza en **la gestión del riesgo tributario en la empresa familiar ante la Administración tributaria**. Las empresas familiares no han sido ajenas a la necesidad de gestionar el riesgo tributario conforme a las exigencias de la regulación legislativa del gobierno corporativo y los principios y recomendaciones contenidos en los códigos de buen gobierno, tal y como se refleja en la guía de buen gobierno de la empresa familiar. De forma paralela, las empresas familiares, en especial las pequeñas y medianas, no deben quedar extramuros del nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo de las obligaciones tributarias, pese a que, inicialmente, éste parece concebido únicamente para las grandes empresas, en contravención con el artículo 92.2 de nuestra Ley General Tributaria, que no circunscribe la noción de cumplimiento cooperativo a los grandes contribuyentes. Sobre estas premisas, el trabajo examina de forma crítica el modelo de relación cooperativa existente en España, así como su evolución, evidencia su falta de atractivo para las pymes familiares y propone mejoras en la línea de avanzar hacia un modelo más respetuoso con el principio de igualdad ante la ley.

La tercera de las aportaciones científicas, a cargo de Jorge De Juan Casadevall (Universitat Internacional de Catalunya), se centra en el **análisis del límite conjun-**

**to de imposición renta/patrimonio, establecido en el artículo 31.1 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio**, que sitúa el umbral impositivo máximo en el 60% de las bases imponibles de la renta, **desde la perspectiva de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad**. Para ello, el autor parte del estudio de nuestra jurisprudencia constitucional. Seguidamente, se detiene en el examen de la jurisprudencia constitucional comparada, así como del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de la que se desprende una idea primaria de justicia tributaria que situaría el umbral máximo de imposición en el justo medio, alrededor del 50% de la renta. Sobre la base de este estudio jurisprudencial, el autor defiende la necesidad de articular un escudo fiscal similar en nuestro ordenamiento tributario, cuya transgresión determine la existencia de confiscatoriedad

El cuarto trabajo científico, cuya autoría corresponde a Juan Ignacio Gorospe Ovieo (Universidad CEU San Pablo), lleva por título **“La implementación de las nuevas autoliquidaciones rectificativas: derecho al error y principio de buena administración frente a la merma de garantías”**. El estudio parte de un análisis de los antecedentes, justificación, concepto, naturaleza y efectos de la autoliquidación. A continuación, se exponen las principales características del régimen general “dual” de modificación de autoliquidaciones contemplado en la Ley General Tributaria con anterioridad a la aprobación de la Ley 13/2023. Tras ello, se aborda el análisis de la justificación, características, contenido y alcance del modelo “único” de autoliquidaciones rectificativas. El contraste entre ambos sistemas muestra, a juicio del autor, cómo el nuevo sistema genera inseguridad jurídica frente al anterior sistema de pago previo y solicitud de rectificación, ante la posibilidad de error y consiguiente sanción por solicitud u obtención indebida de devoluciones, sin posibilidad de explicar las discrepancias ni adjuntar documentación en el modelo normalizado, restringiendo el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de buena administración.

El quinto trabajo científico, bajo el título **“Fuentes de información y perfiles de riesgos en el ámbito de la Administración tributaria electrónica. El derecho de acceso a la información por parte del obligado tributario”**, corresponde a María Esther Sánchez López (Universidad de Castilla-La Mancha). Ante el aumento exponencial de las herramientas informáticas y el uso masivo de datos de carácter personal por parte de la Administración tributaria, la autora reflexiona sobre cómo la ausencia en nuestro país de un marco normativo adecuado y específico para salvaguardar la proporcionalidad en la obtención de los datos personales, la transparencia en las actuaciones automatizadas y, en última instancia, la protección de datos, supone un obstáculo fundamental en el doble objetivo de fortalecer la lucha y el control del fraude fiscal y avanzar hacia un nuevo modelo de relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente basado en la confianza y, por tanto, en la seguridad jurídica.

Por otra parte, el apartado de comentarios de bibliografía recoge en este número dos reseñas. La primera, realizada por Domingo Carbajo Vasco (Agencia Estatal de Administración Tributaria), glosa el trabajo monográfico **“El instrumento multilateral (Acción 15 BEPS): La implementación de las disposiciones sustantivas BEPS en la red española de convenios para evitar la doble imposición”** (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2024) cuya autoría corresponde a Ester Machanco-

ses García (Universidad de Valencia). La segunda reseña, efectuada por Diego Fierro Rodríguez (Letrado de la Administración de Justicia), comenta la obra colectiva “**Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes**” (Tirant lo Blanch, 2023), dirigida por José Manuel Almudí Cid y Miguel Ángel Martínez Lago (Universidad Complutense de Madrid).

Estamos seguras de que el contenido de este nuevo número de *Crónica Tributaria. Nueva Época* será de interés y utilidad para nuestros lectores.

**Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno**

Editoras Ejecutivas de *Crónica Tributaria. Nueva Época*



---

# Artículos Científicos

---





# LA RECIENTE REFORMA DEL ADEMPIMIENTO COLLABORATIVO: UN PASO ADELANTE EN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO COOPERATIVO EN ITALIA (\*)

---

**Susana Aníbarro Pérez**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Valladolid

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1930-6304>

*Recibido:* Junio, 2024

*Aceptado:* Julio, 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.4.1>

## RESUMEN

Este artículo se ocupa del análisis de la reciente reforma del régimen de *adempimento collaborativo*, existente en el ordenamiento italiano desde el año 2015. La reforma de 2023 ha contribuido a potenciar este modelo de colaboración entre la Administración tributaria y el contribuyente, en aras de la consecución de una relación entre ambas partes basada en la certeza y la transparencia. Su contrastación con la situación que actualmente existe en el ordenamiento español brinda la ocasión para reflexionar sobre la posible senda a seguir en nuestro país.

*Palabras clave:* *adempimento collaborativo*, cumplimiento cooperativo, riesgo fiscal, ordenamiento italiano.

---

(\*) Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación sobre “El Derecho tributario en la era del *Compliance*” (PID2020-118261RB-I00), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación/Agencia Estatal de Investigación (10.13039/501100011033).

# THE RECENT REFORM OF THE *ADEMPIMENTO COLLABORATIVO*: A STEP FORWARD IN COOPERATIVE TAX COMPLIANCE IN ITALY

---

Susana Aníbarro Pérez

## **ABSTRACT**

This paper deals with the analysis of the recent reform of the *adempimento collaborativo* regime, which has been in place in the Italian legal system since 2015. The 2023 reform has contributed to strengthening this model of collaboration between the tax administration and the taxpayer, in order to achieve a relationship between both parties based on certainty and transparency. Its comparison with the situation that currently exists in the Spanish system provides an opportunity to reflect on the possible path to follow in our country.

*Keywords:* *adempimento collaborativo*, cooperative compliance, tax risk, Italian legal system.

## SUMARIO

1. CONSIDERACIONES PREVIAS. 2. LA INTRODUCCIÓN DEL *ADEMPIMENTO COLLABORATIVO* EN EL ORDENAMIENTO ITALIANO. 3. LA REFORMA DEL RÉGIMEN DE *ADEMPIMENTO COLLABORATIVO* MEDIANTE EL DECRETO LEGISLATIVO N. 221/2023. 3.1. La ampliación del ámbito subjetivo de aplicación. 3.2. La certificación del *Tax Control Framework*. 3.3. La extensión de los efectos favorables derivados de la adhesión al régimen. 3.4. El régimen opcional de adopción del *Tax Control Framework*. 4. REFLEXIONES CRÍTICAS A LA LUZ DE LA CONTRASTACIÓN CON EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL. BIBLIOGRAFÍA.

### 1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Hoy en día, resulta difícilmente rebatible que el fenómeno del cumplimiento tributario cooperativo –entendido como un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes basado, no en la confrontación, sino en la transparencia y la colaboración a cambio de certeza– es una realidad en expansión que pretende en cierta medida superar el modelo tradicional.

Junto a la consolidada experiencia existente en algunos países, sobre todo de tradición jurídica anglosajona, como el Reino Unido o Australia (1), el modelo cooperativo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias se va abriendo paulatinamente paso en otros ordenamientos jurídicos próximos al nuestro.

El presente trabajo tiene por objeto, precisamente, analizar la experiencia italiana en materia de cumplimiento tributario cooperativo y los avances que de forma reciente ha experimentado el modelo que con carácter experimental se introdujo en sus inicios en el año 2013.

Habida cuenta de la común tradición jurídica que España comparte con el país transalpino, el examen de la regulación italiana y de su reciente reforma puede, conforme se expondrá, ofrecer pautas que permitan avanzar en la configuración del modelo español, que está a nuestro juicio necesitado de avances significativos en este ámbito.

### 2. LA INTRODUCCIÓN DEL *ADEMPIMENTO COLLABORATIVO* EN EL ORDENAMIENTO ITALIANO

El *adempimento collaborativo*, trasposición italiana de lo que a nivel internacional es conocido como *cooperative compliance*, se introdujo inicialmente con carácter experimental a través de un proyecto piloto, puesto en marcha por la Agencia tributaria (*Agenzia delle entrate*) el 25 de junio de 2013. En concreto, la Agencia tributaria invitaba a los

---

(1) Al respecto, puede consultarse Rozas Valdés, A. (2016): “Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de Derecho comparado desde el sistema tributario español”, *Documentos*, n.º 6, Instituto de Estudios Fiscales.

grandes contribuyentes que cumplieran determinados requisitos a comunicar, hasta el 31 de julio de 2013, su disponibilidad para participar en un proceso de selección para formar parte del citado proyecto piloto. De las ochenta y cuatro grandes empresas que inicialmente se postularon, la Agencia tributaria seleccionó finalmente solo a catorce.

En el contexto internacional, este proyecto piloto se enmarcaba en las recomendaciones de la OCDE, en particular, en el informe realizado en 2008 (2), en el que se sugería instaurar una relación entre empresas, especialmente las de mayores dimensiones, y Administración tributaria basada en el diálogo, la colaboración y la confianza recíproca (*enhanced relationship*). Ideas que fueron posteriormente objeto de desarrollo en un nuevo informe del año 2013 (3), que ponía el acento en la adopción de esquemas de *cooperative compliance*, a cuyo fin, según la OCDE, era fundamental que las empresas contasen con sistemas de control y gestión sistémica del riesgo fiscal integrados en el propio sistema de control de la empresa.

Este proyecto piloto no pasó en realidad de su fase inicial, ya que la Ley de 11 de marzo de 2013, n. 23 (4), en su artículo 6, apartados 1 y 2, delegó en el gobierno la introducción, a través de Decreto Legislativo, de normas en las que se previeran: i) formas de comunicación y de cooperación reforzada, incluso con carácter preventivo antes del vencimiento de los plazos fiscales, entre empresas y Administración tributaria; ii) sistemas estructurados de gestión y control del riesgo fiscal de la empresa con una clara asignación de responsabilidades dentro del sistema general de controles internos; y iii) incentivos, para quienes adopten tales sistemas, en forma de menos obligaciones, reducción de las posibles sanciones, así como formas específicas de consulta previa con procedimiento abreviado. El objetivo del legislador delegante no era otro, en definitiva, que favorecer la adopción de modelos de gestión y control del riesgo fiscal, previendo específicos incentivos para las empresas que adoptasen tales modelos.

En aplicación de la delegación efectuada por la Ley de 11 de marzo de 2013, el gobierno aprobó el Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, n. 128 (5), en cuyo Título III (artículos 3 a 7) se introdujo el régimen del *adempimento collaborativo*, que actualmente sigue en vigor, si bien con las modificaciones a las que más adelante se hará referencia.

En la regulación establecida por el citado Decreto Legislativo 128/2015, el acceso al mencionado régimen se configura con carácter voluntario y se supedita, desde el punto de vista objetivo, al hecho de que el contribuyente esté dotado de un sistema de «detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal», entendido dicho riesgo fiscal, de conformidad con el artículo 3, apartado 1, como el «riesgo de operar infringiendo normas

---

(2) OCDE (2008): *Study into the Role of Tax Intermediaries*.

(3) OCDE (2013): *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*.

(4) Legge 11 marzo 2014, n. 23. Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita (Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 59, 12-03-2014).

(5) Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128. Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23 (Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 190 del 18-08-2015).

de naturaleza tributaria o en contraste con los principios o los fines del ordenamiento tributario».

En consecuencia, quien desee adherirse voluntariamente al régimen de *adempimento collaborativo*, debe contar con un sistema eficaz de control interno para la gestión del riesgo fiscal (*Tax Control Framework*), respecto del cual, el artículo 4 del Decreto Legislativo, tras reconocer el respeto a la autonomía del contribuyente en la elección de las soluciones organizativas más adecuadas para la consecución de los objetivos previstos en la norma, fija algunos requisitos mínimos. En este sentido, en virtud del apartado 1 del artículo 4, el sistema debe asegurar: a) una clara atribución de funciones y responsabilidades a los distintos sectores integrantes de la organización de los contribuyentes en relación con los riesgos fiscales; b) procedimientos eficaces para la detección, medición, gestión y control de los riesgos fiscales, cuyo cumplimiento se garantice en todos los niveles de la empresa; c) procedimientos eficaces para subsanar las eventuales deficiencias descubiertas en su funcionamiento y activar las medidas correctoras necesarias. Estos requisitos esenciales han sido objeto de desarrollo, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 7.5 del Decreto Legislativo, mediante Resolución de 14 de abril de 2016, n. 54237 (6), en particular en su artículo 3 (7).

Si desde el punto de vista objetivo, la condición para poder acceder al régimen tiene como eje central el aludido *Tax Control Framework*, desde el punto de vista subjetivo no cabe duda de que el régimen se reserva a contribuyentes de grandes dimensiones. En efecto, en una primera fase de aplicación (8), el artículo 7, apartado 4, del Decreto Legislativo ha reservado la posibilidad de solicitar la adhesión al régimen a los “contribuyentes de mayores dimensiones”, esto es, aquellos que alcancen un volumen de negocios o de ingresos no inferior a diez mil millones de euros y, asimismo, a los contribuyentes que en su momento presentaron una solicitud de adhesión al proyecto piloto al que previamente se hizo mención y que, estando dotados de un sistema de control interno para la gestión del riesgo fiscal, alcancen un volumen de negocios o de ingresos no inferior a mil millones de euros. No obstante, el propio artículo 7.4 ha previsto que, mediante decreto del Ministro de Economía y Finanzas, pueda irse llevando a cabo una paulatina reducción

---

(6) Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, n. 54237 del 14 aprile 2016. Disposizioni concernenti i requisiti di accesso al regime di adempimento collaborativo disciplinato dagli articoli 3 e seguenti del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 128.

(7) El artículo 3, apartado 3, de dicha Resolución alude, como requisitos esenciales que debe presentar el sistema de gestión y control del riesgo fiscal, a los siguientes: una clara y documentada estrategia fiscal; una asignación clara de funciones y responsabilidades a personas con la preparación y experiencia adecuadas dentro de la organización, de acuerdo con los criterios de separación de funciones; la previsión de procedimientos eficaces para la detección (mediante el mapa de riesgos fiscales asociados a los procesos empresariales), medición, gestión y control del riesgo, la supervisión constante del funcionamiento del sistema de control y la activación de remedios en caso de deficiencias o errores; la adaptabilidad del sistema con respecto a los principales cambios que afectan a la empresa, incluidos los cambios en la legislación fiscal; por último, la presentación de un informe a los órganos de dirección (normalmente el consejo de administración) sobre los hallazgos realizados, los remedios activados y, en general, las actividades previstas en el marco del sistema de gestión y control del riesgo fiscal, al menos una vez al año.

(8) Esta primera fase de aplicación tenía como término el 31 de diciembre de 2019.

de los umbrales de aplicación del régimen (9). Precisamente, en uso de esta habilitación al Ministro, el umbral para acceder al régimen de *adempimento collaborativo* se ha reducido, mediante Decreto Ministerial de 30 de marzo de 2020 (10), a cinco mil millones de euros de volumen de negocios o ingresos para el bienio 2020-2021; y, más recientemente, el Decreto Ministerial de 31 de enero de 2022 (11) ha reducido de nuevo dicho umbral a mil millones de euros para los períodos impositivos 2022, 2023 y 2024.

Por lo tanto, ha tenido lugar, de forma progresiva, un significativo aumento del número de potenciales participantes en el régimen de *adempimento collaborativo*. Aunque la inicial restricción normativa en cuanto a los posibles destinatarios del régimen no ha estado exenta de críticas (12), también ha habido quien se ha mostrado escéptico en lo atinente a la viabilidad de ampliar en demasía la franja de eventuales sujetos adheridos, por las dificultades que ello pueda comportar para su correcta gestión por parte de la Administración tributaria (13).

Junto a los contribuyentes adheridos al régimen, en el otro lado de esta relación cooperativa la norma sitúa a la Agencia tributaria, más en particular, al denominado *Ufficio adempimento collaborativo* (14), al que se atribuye el papel de interlocutor único de

---

(9) Concretamente, el artículo 7.4 del Decreto Legislativo ha previsto que «un decreto del Ministro de Economía y Hacienda establecerá los criterios con arreglo a los cuales podrán identificarse progresivamente los contribuyentes adicionales que pueden acogerse al régimen y que alcancen un volumen de negocios o de ingresos no inferior a cien millones de euros o pertenezcan a grupos de empresas».

(10) Decreto 30 marzo 2020. Modifica dell'ambito di operativita' del regime dell'adempimento collaborativo (Gazzetta Ufficiale Serie Generale n.120 del 11-05-2020).

(11) Decreto 31 gennaio 2022. Estensione del regime dell'adempimento collaborativo (Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 32 del 08-02-2022).

(12) A este respecto, Gianoncelli ha destacado que esta limitación del número de posibles destinatarios provoca perplejidad, por cuanto, a la luz de las innegables ventajas que la adhesión al régimen conlleva, la misma produce una objetiva penalización de las empresas de dimensiones más reducidas que, sin embargo, representan en el tejido productivo italiano la inmensa mayoría. En Gianoncelli, S. (2020): "Cooperative compliance e tutela penale dell'interesse fiscale", *Rivista di Diritto Tributario*, núm. 3: 249-250.

(13) En este sentido, Garbarino y Rizzo alertan sobre el riesgo de la desnaturalización del instituto. Consideran que, al aumentar la base de empresas que pueden acceder al régimen, resulta claramente más complejo gestionar adecuadamente las relaciones individuales con las figuras de referencia de la empresa en el ámbito tributario. De hecho, las vías preferentes de interlocución que se ofrecen a las empresas que se adhieren al régimen de *adempimento collaborativo* exigen un gran esfuerzo de celeridad y eficacia por parte de la Administración tributaria y, con el aumento del número de participantes, se haría necesario mantener el nivel de respuesta adecuada y rápida a las consultas de los responsables fiscales de dichas empresas participantes. Salvo que se distorsione el régimen de *adempimento collaborativo* convirtiéndolo en un nuevo deber de información para las empresas. En Garbarino, C. y Rizzo, A. (2022): "Verso una progressiva riduzione delle soglie dimensionali di accesso all'adempimento collaborativo? Evoluzioni e criticità", *Fiscalità & Commercio Internazionale*, núm. 5 (versión electrónica).

(14) Así lo establece tanto el Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, n. 101573 del 26 maggio 2017, como el posterior Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, n. 74913 del 9 marzo 2022.

los sujetos adheridos, tanto en lo que concierne al ámbito de la interlocución constante y preventiva, como en lo atinente al control de las declaraciones y del correcto cumplimiento de otras obligaciones fiscales a las que estén sujetos los contribuyentes admitidos al régimen (15).

El régimen de *adempimento collaborativo* comporta para ambas partes, tanto la Administración tributaria como el contribuyente, deberes específicos a los que se refiere el artículo 5 del Decreto Legislativo 128/2015 y que desarrolla la Resolución de 26 de mayo de 2017, n. 101573, en sus artículos 2 y 3.

Así, de forma sintética, los deberes que corresponden a la Administración tributaria se estructuran en tres ámbitos: i) colaboración, equidad y transparencia, los cuales deben regir sus relaciones con los contribuyentes involucrados en el régimen; ii) certeza preventiva, mediante el examen previo de las situaciones susceptibles de generar riesgos fiscales significativos y la respuesta a las consultas de los contribuyentes lo antes posible, así como mediante la publicación de forma periódica de la lista actualizada de operaciones, estructuras y esquemas considerados de planificación fiscal agresiva; iii) evaluación del sistema de control interno del riesgo fiscal, con el compromiso de la Agencia tributaria de tener debidamente en cuenta los resultados de la revisión y las evaluaciones realizadas por los órganos de gestión.

Por lo que concierne a los deberes de los contribuyentes adheridos al régimen, estos también afectan a tres diversas esferas: i) eficacia del sistema de control, que se traduce en el establecimiento y mantenimiento del sistema de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal, para garantizar la consecución de los fines previstos en la norma, así como la aplicación de las modificaciones del sistema adoptado que la Agencia tributaria considere necesarias; ii) colaboración y transparencia, mediante la comunicación, de manera tempestiva y completa, de las situaciones susceptibles de generar riesgos fiscales significativos (16) y las operaciones que puedan formar parte de una planificación fiscal agresiva, así como mediante la respuesta a los requerimientos de la Agencia tributaria en el menor tiempo posible; iii) promoción de una cultura empresarial basada en los principios de honestidad, equidad y respeto de la normativa tributaria, garantizando la integridad y fiabilidad, así como la cognoscibilidad a todos los niveles de la empresa.

---

(15) Lo que, en opinión de Conte, resulta del todo coherente con la *ratio* del instituto, pues, a su modo de ver, el reconocimiento de un interlocutor único maximiza el beneficio del intercambio de certeza *versus* transparencia, tanto para los contribuyentes como para la Hacienda Pública, y reduce el riesgo de exponer al contribuyente a interpretaciones divergentes con vistas a fomentar el *tax compliance*. En Conte, D. (2021): “*Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco: il caso italiano*”, *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*”, Aranzadi: 120.

(16) En relación con estos “riesgos fiscales significativos”, para los que operan los deberes de colaboración y transparencia, el artículo 4, apartado 4, de la Resolución de 26 de mayo de 2017 establece que el contribuyente y la Administración tributaria acordarán los umbrales de naturaleza cuantitativa y cualitativa de los supuestos de hecho en relación con los cuales se pretende aplicar dichos deberes de colaboración y transparencia.

El artículo 6 del Decreto Legislativo 128/2015 se ocupa de regular los efectos que derivan de la adhesión a este régimen de *adempimento collaborativo*, lo que constituye una de las cuestiones nucleares del citado régimen.

Como primer efecto, la norma establece que la adhesión al régimen comporta la posibilidad de que los contribuyentes lleguen a una valoración común con la Agencia tributaria de las situaciones susceptibles de generar riesgos fiscales, antes de la presentación de las declaraciones tributarias, mediante formas de diálogo constante y preventivo sobre elementos de hecho, incluida la posibilidad de la anticipación del control. La Resolución de 26 de mayo de 2017, en su artículo 1, aclara que por “valoración común” se entiende la discusión preventiva sobre los elementos constitutivos del presupuesto de hecho susceptibles de generar riesgo fiscal, encaminada a obtener una orientación compartida entre las partes respecto de los efectos resultantes del propio supuesto de hecho.

En segundo lugar, la adhesión al régimen de *adempimento collaborativo* implica también para los contribuyentes un procedimiento abreviado de consulta previa sobre la aplicación de las disposiciones tributarias a casos concretos, respecto de los cuales el consultante percibe riesgos fiscales. En este procedimiento, que ha sido objeto de desarrollo mediante Decreto de 15 de junio de 2016 (17), la Administración tributaria, en el plazo de quince días desde la recepción de la consulta, debe comprobar y confirmar la idoneidad de la solicitud presentada, así como la suficiencia y adecuación de la documentación adjuntada con la misma. El plazo para la contestación a la consulta no puede exceder de cuarenta y cinco días, a contar desde la recepción de la consulta o desde la recepción de la documentación complementaria solicitada, en su caso, por la Administración tributaria. En caso de incumplimiento del plazo previsto, se entenderá que la Administración tributaria está de acuerdo con la interpretación o la conducta expuesta por el consultante. La norma indica asimismo que, limitadamente a la cuestión objeto de consulta, serán nulos de pleno derecho los actos administrativos dictados en contradicción con la respuesta dada por la Administración o con la interpretación derivada del consentimiento tácito.

Especialmente relevantes resultan, en tercer lugar, los efectos previstos en relación con la responsabilidad en materia de sanciones de carácter administrativo y penal.

En lo que atañe a las sanciones de tipo administrativo, el apartado 3 del artículo 6 del Decreto Legislativo 128/2015 ha previsto, inicialmente, que para los riesgos fiscales comunicados tempestiva y exhaustivamente a la Agencia tributaria (18), antes de

---

(17) Decreto 15 giugno 2016. Interpello per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128. (Gazzetta Ufficiale Serie Generale, n.148 del 27-06-2016).

(18) Como ya se apuntó, los contribuyentes adheridos al régimen de *adempimento collaborativo* tienen la obligación de comunicar aquellas situaciones susceptibles de generar riesgos fiscales significativos de forma completa y tempestiva, esto es, con antelación suficiente para permitir a la oficina competente un examen adecuado del asunto y, en todo caso, dentro del plazo de presentación de las declaraciones o antes del inicio de los plazos fiscales correspondientes. Tratándose de situaciones de las que puedan derivar riesgos fiscales no significativos, la Resolución de 26 de mayo de 2017, en su artículo 4.4 advierte que, en orden a la posible eficacia atenuante de las sanciones, esos riesgos se entienden oportunamente comunicados si se encuentran incluidos en el mapa de riesgos fiscales.

la presentación de las correspondientes declaraciones fiscales, si la Agencia no está de acuerdo con la posición del contribuyente, las sanciones administrativas aplicables se reducen a la mitad y, en cualquier caso, no podrán ser aplicadas por encima del importe mínimo legalmente previsto. En todo caso, se suspenderá su cobro hasta que la liquidación sea firme.

En cuanto a las sanciones de naturaleza penal, la Ley de 11 de marzo de 2013, por la que se delegaba al gobierno la aprobación del Decreto Legislativo, ordenaba, en su artículo 8, la revisión del régimen sancionador penal tributario conforme a criterios de predeterminación y proporcionalidad respecto a la gravedad de las conductas, previendo, entre otros aspectos, el efecto atenuante o eximente de la adhesión a las formas de comunicación y cooperación reforzadas contempladas en el apartado 1 del artículo 6 de la propia Ley. A este respecto, sin embargo, la intervención del legislador delegado podría tildarse de excesivamente tímida, limitándose a disponer, en el artículo 6.4 del Decreto Legislativo, que, en caso de denuncia por delitos fiscales, la Agencia tributaria deberá comunicar al Ministerio Público la adhesión del contribuyente al régimen de cumplimiento colaborativo. Algún autor ha considerado que la finalidad a la que responde este precepto es la de exigir a la Administración que dé cuenta de la transparencia y colaboración mostrada por el contribuyente, a fin de permitir a las autoridades judiciales penales apreciar la (in)existencia del elemento subjetivo (19).

Los restantes efectos que el Decreto Legislativo de 2015 vincula al régimen de *adempimento collaborativo* tienen, seguramente, un impacto menor, pero suponen también un incentivo en orden a la adhesión al mismo. Así, en cuanto a las devoluciones tanto de impuestos directos como indirectos, se prevé que los contribuyentes que se adhieran al régimen en cuestión no estén obligados a prestar garantía.

Por último, el efecto previsto en el artículo 6.5 tiene que ver con el impacto reputacional de la elección del contribuyente de adherirse al régimen y consiste en su inclusión en el listado correspondiente publicado en el sitio web institucional de la Agencia tributaria.

Por lo que concierne a los aspectos formales del régimen, previstos en el artículo 7 del Decreto Legislativo, los contribuyentes que deseen adherirse deben presentar la solicitud electrónicamente, utilizando para ello el formulario disponible en el sitio web institucional de la Agencia tributaria. La Agencia, comprobada la existencia de los requisitos previstos en la norma (20), comunicará a los contribuyentes la admisión al régimen dentro de los ciento veinte días siguientes, sin perjuicio de la posible suspensión de este plazo en caso de que sea preciso recabar ulterior información del solicitante. El régimen se aplica al período impositivo durante el cual se envía la solicitud de adhesión, considerándose renovado de forma tácita si el contribuyente no comunica expresamente su deseo de no permanecer en el régimen de *adempimento collaborativo*.

---

(19) Puede verse Gianoncelli, S. (2020): “Cooperative compliance e tutela penale dell’interesse fiscale”, *ob. cit.*: 271.

(20) Esta comprobación se lleva a cabo a través del procedimiento regulado en la Resolución de 14 de abril de 2016, n. 54237.

La exclusión del régimen podrá declararse, conforme establece el apartado 3 del artículo 7 del Decreto Legislativo 128/2015, mediante resolución administrativa motivada, bien por la pérdida de los requisitos previstos en la norma o bien por el incumplimiento de los deberes que atañen al contribuyente. Por su parte, el contribuyente puede comunicar formalmente, en cualquier momento, su deseo de no permanecer en el régimen (21).

### **3. LA REFORMA DEL RÉGIMEN DE *ADEMPIMENTO COLLABORATIVO* MEDIANTE EL DECRETO LEGISLATIVO N. 221/2023**

Con el propósito de avanzar en la senda del cumplimiento cooperativo, el legislador italiano ha aprobado la Ley de 9 de agosto de 2023, n. 111 (22), por la que se delega en el Gobierno, mediante Decreto Legislativo, la introducción de medidas dirigidas a potenciar el régimen de *adempimento collaborativo* en los términos previstos, fundamentalmente, en sus artículos 17.1.g), número 1, y 20.1.a), número 4.

Precisamente, para tratar de dar cumplimiento a esa delegación, se ha procedido a aprobar el Decreto Legislativo de 30 de diciembre de 2023, n. 221 (23) –cuya entrada en vigor ha tenido lugar el 18 de enero de 2024–, que modifica el Decreto Legislativo de 2015 para introducir diversas medidas encaminadas a reforzar el citado régimen, a cuyo análisis, al menos en sus aspectos esenciales, se dedican las líneas que siguen.

#### **3.1. La ampliación del ámbito subjetivo de aplicación**

Entre las medidas para potenciar el régimen de *adempimento collaborativo*, la Ley de 9 de agosto de 2023 recoge la necesidad de acelerar la progresiva reducción del umbral de acceso al mismo.

Como ya se indicó, desde la introducción en 2015 del régimen, se había ido llevando a cabo una paulatina reducción de los umbrales establecidos para su aplicación, de modo que, en principio, para los períodos impositivos 2022, 2023 y 2024, dicho umbral se había rebajado hasta fijarlo en mil millones de euros de volumen de negocios o ingresos.

Pues bien, para dar cumplimiento al mandato de la ley de delegación, el Decreto Legislativo 221/2023, a través de la introducción en el artículo 7 del Decreto Legislativo de 2015 de un nuevo apartado 1-bis, establece nuevos umbrales, reservando la aplicación del régimen a los contribuyentes cuyo volumen de negocios o ingresos no sea inferior a 750 millones de euros, a partir de 2024; a 500 millones de euros, a partir de 2026; y a 100 millones de euros, a partir de 2028.

Además, en el artículo 7.1-quater se añade una previsión para los grupos de sociedades en régimen de consolidación fiscal, en virtud de la cual, esos grupos de sociedades

---

(21) Así lo ha dispuesto el artículo 9.8 de la Resolución de 26 de mayo de 2017.

(22) Legge 9 agosto 2023, n. 111. Delega al Governo per la riforma fiscale (Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 189, 14-08-2023).

(23) Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 221. Disposizioni in materia di adempimento collaborativo (Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 2, 03-01-2024).

podrán acceder al régimen de *adempimento colaborativo*, siempre que al menos una de las sociedades del grupo cumpla los requisitos de tamaño establecidos por la norma y el grupo adopte un sistema integrado de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal, certificado en los términos que se expondrán en el apartado siguiente.

Sin perjuicio de la conveniencia de ir abriendo este modelo de cumplimiento cooperativo a cada vez mayor número de contribuyentes, es cierto que no cabe desconocer el problema que desde el punto de vista logístico ello puede acarrear para la Administración tributaria, lo que podría llegar a comprometer la viabilidad del sistema. El legislador no es ajeno a esta realidad y, de hecho, en la Ley de 9 de agosto de 2023, al tiempo que ordena la adopción de medidas para reducir progresivamente el umbral de acceso al régimen, se refiere, vinculándolo directamente a lo anterior, a la necesidad de dotar a la Administración tributaria, también de forma progresiva, de los recursos adecuados. No cabe duda de que la asignación de medios suficientes constituye un aspecto esencial para garantizar el éxito en la correcta aplicación del modelo de cumplimiento cooperativo.

### **3.2. La certificación del *Tax Control Framework***

La existencia de un sistema de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal o *Tax Control Framework* es, como ya se dijo, requisito imprescindible para poder acceder al régimen de *adempimento colaborativo*.

Este sistema de control interno para la gestión del riesgo fiscal, al que como se recordará se refiere el artículo 4 del Decreto Legislativo 128/2015, se ha visto también afectado por la reforma de 2023 en lo concerniente a los requisitos que el mismo debe cumplir. Así, por ejemplo, la nueva redacción del apartado 1 del artículo 4 incorpora, a través de una letra c-bis, la obligación que elaborar un mapa de los riesgos fiscales relacionados con los procesos empresariales, algo a lo que en realidad ya se referían previamente las normas de desarrollo del Decreto Legislativo 128/2015, en particular, la Resolución de 14 de abril de 2016, pero que ahora se ha considerado preferible incorporar expresamente al citado Decreto Legislativo.

No obstante, la modificación más relevante que la reforma ha operado en relación con el llamado *Tax Control Framework* es, sin duda, la que atañe a la certificación de este sistema de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal.

A ese respecto, la Ley de 9 de agosto de 2023, en su artículo 17.1.g), en concreto en su número 1.3, habla de «introducir la posibilidad de certificación por profesionales cualificados de los sistemas integrados de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal, también en lo que se refiere a su adecuación a las normas contables, sin perjuicio de las facultades de control de las autoridades fiscales».

En cumplimiento de ese mandato legal, el Decreto Legislativo 221/2023 ha añadido un nuevo apartado 1-bis al artículo 4 del Decreto Legislativo 128/2015, en virtud del cual, el sistema de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal deberá ser certificado, también en lo que se refiere a su adecuación a los principios contables, por profesionales independientes que ya estén en posesión de una cualificación profesional específica inscrita en el colegio de abogados o en el registro de censores jurados de cuentas y expertos contables. Por lo tanto, lo que la Ley preveía inicialmente como una posi-

bilidad, el Decreto Legislativo lo contempla como una condición de obligado cumplimiento para el acceso al régimen, remitiendo a posteriores normas de desarrollo en lo que concierne a la regulación de las directrices para la elaboración de un sistema eficaz de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal y su actualización, los requisitos exigidos a los profesionales habilitados para emitir la certificación, así como la necesaria adaptación periódica de dicha certificación.

La introducción, como requisito imprescindible, de la certificación del sistema interno de control del riesgo fiscal podía suscitar dudas en relación con la validez de tales sistemas articulados por los sujetos admitidos al régimen antes de la reforma. El Decreto Legislativo 221/2023 ha querido disipar tales dudas, disponiendo en su artículo 1.3 que los sujetos admitidos o que hayan solicitado la adhesión al régimen de *adempimento collaborativo* con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de dicho Decreto Legislativo –18 de enero de 2014– no están obligados a certificar el sistema de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal.

La exigencia con carácter obligatorio de una certificación realizada por profesionales habilitados al efecto puede traer consigo efectos positivos en cuanto garantía de la eficacia y fiabilidad del *Tax Control Framework*. Esto podrá redundar también en una simplificación del procedimiento administrativo de acceso al régimen. En este sentido, uno de los aspectos más problemáticos que ha planteado la aplicación del régimen de *adempimento collaborativo* ha sido, precisamente, el dilatado plazo necesario para la admisión al mismo, que está directamente ligado a la compleja actividad administrativa preliminar que se requiere para evaluar la idoneidad del mencionado *Tax Control Framework*. Con la previsión normativa de una especie de visado de conformidad para el *Tax Control Framework*, es probable que la actividad preliminar de la Administración tributaria pueda reducirse significativamente, con indudables efectos positivos en términos de agilización del procedimiento (24).

### **3.3. La extensión de los efectos favorables derivados de la adhesión al régimen**

La Ley de 9 de agosto de 2023, en orden a lograr el objetivo de profundizar en el cumplimiento cooperativo, establece, en su artículo 17.1.g), en concreto en el número 1.9, la necesidad de potenciar los efectos ventajosos asociados a la adhesión al régimen de *adempimento collaborativo*, en particular, en lo concerniente a las sanciones tanto de carácter administrativo como penal y a los plazos de caducidad de la acción para comprobar las obligaciones tributarias.

En relación con esto último, para dar cumplimiento al mandato legal, el Decreto Legislativo 221/2023 ha procedido a añadir un nuevo apartado 6-bis al artículo 6 del Decreto Legislativo 128/2015, en cuya virtud, respecto de los contribuyentes cuyo sistema integrado de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal esté certificado por profesionales cualificados independientes, los plazos de caducidad de la acción para comprobar las obligaciones fiscales –que, con carácter general son de cinco o siete años,

---

(24) Al respecto, puede verse Quaratino, L. (2023): “La Cooperative Compliance nella delega fiscale”, *Approfondimenti. Diritto Bancario*, Luglio (versión electrónica).

dependiendo de si se ha presentado o no la correspondiente declaración tributaria— se reducirán en dos años para los períodos impositivos a los que se aplique el régimen, lo cual supone una ventaja considerable en términos de seguridad jurídica. No obstante, la norma aclara que esta ventaja no resulta aplicable en el caso de que se constate la comisión de infracciones mediante el uso de documentación falsa o mediante artificio o engaño, lo cual resulta de todo punto lógico habida cuenta de que el régimen de *adempimento collaborativo* se sustenta sobre la base de la transparencia y la confianza mutua.

El Decreto Legislativo 221/2023 incorpora también importantes novedades en lo que atañe al régimen sancionador administrativo y penal.

Como ya se indicó, desde la introducción del régimen en 2015 uno de los principales incentivos que podían obtener los contribuyentes admitidos al mismo era, precisamente, la atenuación de las sanciones de carácter administrativo, las cuales podían verse reducidas a la mitad para los riesgos fiscales comunicados a la Administración tributaria de forma tempestiva y exhaustiva.

La reforma de 2023 profundiza en las ventajas que afectan al régimen sancionador, siguiendo las directrices establecidas en la ley de delegación, la cual ordena la reducción adicional, hasta la posible exclusión, de las sanciones tributarias de carácter administrativo para todos los riesgos fiscales comunicados con antelación, de manera tempestiva y completa, así como la eventual exclusión de las sanciones penales tributarias, en particular las relacionadas con el delito de declaración incorrecta (25).

En concreto, el Decreto Legislativo 221/2023 modifica, primeramente, el apartado 3 del artículo 6 del Decreto Legislativo 128/2015, para establecer que, en relación con los llamados riesgos fiscales significativos (26), en caso de que el criterio de la Administración no coincida con el del contribuyente, se excluye la aplicación de sanciones cuando dichos riesgos hayan sido comunicados formalmente, de manera tempestiva y completa, antes de la presentación de las declaraciones fiscales o antes del transcurso de los plazos correspondientes, siempre que el comportamiento adoptado por el contribuyente corresponda exactamente al indicado con ocasión de la comunicación. Esta exoneración de la responsabilidad administrativa no opera en caso de infracciones tributarias consistentes en conductas simuladas o fraudulentas, tales que socaven la confianza mutua entre las autoridades fiscales y el contribuyente.

En relación con los riesgos fiscales no significativos, el nuevo apartado 3-bis, incorporado al artículo 6 del Decreto Legislativo 128/2015 por el Decreto Legislativo 221/2023, establece que cuando el contribuyente realice una conducta reconducible a un riesgo fiscal no significativo incluido en el mapa de riesgos, las sanciones administrativas se

---

(25) Este delito de “dichiarazione infedele” está tipificado en el artículo 4 del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

(26) Conviene recordar que la determinación de estos “riesgos fiscales significativos” se lleva a cabo por el contribuyente adherido al régimen y la Administración tributaria, quienes deben acordar los umbrales de naturaleza cuantitativa y cualitativa de los supuestos de hecho que encajan en esta categoría, a los cuales se les van a aplicar los deberes de colaboración y transparencia, que se traducen en la obligación por parte del contribuyente de comunicar formalmente a la Administración las situaciones susceptibles de generar este tipo de riesgos.

reducirán a la mitad y en ningún caso podrán aplicarse por encima del mínimo legal, quedando su cobro suspendido hasta que la liquidación sea definitiva.

Por lo tanto, como puede apreciarse, la norma introduce un diverso trato ventajoso dependiendo del tipo de riesgo que represente el comportamiento del contribuyente, siendo ese trato más favorable para los llamados riesgos fiscales significativos. Este diverso tratamiento a efectos sancionadores en función del tipo de riesgo, significativo o no significativo, que no existía en la primitiva redacción del Decreto Legislativo de 2015 ni tampoco se recoge en la Ley 221/2023 de delegación, puede constituir uno de los aspectos más críticos de la reforma. En efecto, en la medida en que ambos tipos de riesgos hayan sido oportunamente comunicados a la Administración tributaria, no parece justificado el diferente trato de favor dispensado por la norma (27). De hecho, antes de la reforma de 2023, la Resolución de 22 de julio de 2021, n. 49 (28), había señalado que la elaboración del mapa de riesgos, con una indicación clara de los riesgos fiscales, abstractos y potenciales, asociados a los procesos y actividades de la empresa y de los controles implementados al efecto, satisfacía el requisito de “comunicación previa” exigido por las normas, pudiendo por tanto equipararse a las formas de comunicación establecidas *ad hoc* en relación con los riesgos fiscales significativos. No es por ello de extrañar que algún autor haya abogado por la superación de esta dicotomía entre riesgos fiscales significativos y no significativos, en cuanto al reconocimiento de los beneficios sancionatorios (29).

También en relación con las sanciones administrativas, la reforma ha introducido la posibilidad de que el contribuyente comunique los riesgos fiscales asociados a conductas realizadas en períodos impositivos anteriores al de admisión al régimen, siempre que dicha comunicación se realice de forma completa, antes de que el contribuyente haya tenido conocimiento formal del inicio de cualquier actividad de comprobación administrativa o investigación penal sobre los riesgos comunicados. Estas comunicaciones relativas a riesgos anteriores a la adhesión al régimen, para las que la norma establece un plazo de ciento veinte días desde la notificación de la resolución administrativa de admisión a dicho régimen, tienen como efecto que las sanciones administrativas aplicables se reduzcan a la mitad y, en todo caso, en una cuantía no superior al mínimo legal.

Desde el punto de vista penal tributario, conviene recordar que la primitiva regulación del régimen de *adempimento collaborativo* no había previsto ningún efecto atenuante

---

(27) En este sentido, puede verse Mezzi, R. (2024): “Riforma dell’adempimento collaborativo: tanti i punti aperti”, *Ius in Itinere. Rivista Giuridica* [<https://www.iusinitinere.it/riforma-delladempimento-collaborativo-tanti-i-punti-aperti-46016>] (última consulta el 11 de junio de 2024); y también, Doderò, A. y Ferroni, B. (2024): “Adempimento collaborativo potenziato e possibile estensione del sistema di controllo del rischio fiscale alle PMI”, *Il Fisco*, núm. 6 (versión electrónica).

(28) Risoluzione 22 luglio 2021, n. 49. Regime di Adempimento collaborativo - gestione delle interlocuzioni costanti e preventive di cui all’articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

(29) Al respecto, Di Marco, L. (2023): “Il potenziamento dell’adempimento collaborativo: qualche suggerimento per interventi in corsa”, *Rivista di Diritto Tributario. Supplemento online* [<https://www.rivistadirittotributario.it/2023/12/28/il-potenziamento-delladempimento-collaborativo-qualche-suggerimento-per-interventi-in-corsa/>] (última consulta el 11 de junio de 2024).

o exigente respecto de las sanciones de naturaleza penal. Ahora, la reforma introduce una nueva causa de no punibilidad en relación con el delito de declaración inexacta, tipificado en el artículo 4 del Decreto Legislativo 74/2000, en lo concerniente a los riesgos fiscales relativos a elementos del activo, comunicados de manera tempestiva y completa a la Administración tributaria, antes de la presentación de las declaraciones de impuestos o antes de que hayan transcurrido los correspondientes plazos tributarios.

### 3.4. El régimen opcional de adopción del *Tax Control Framework*

La Ley de delegación 221/2023, en su artículo 20, dedicado a los “Principios y criterios rectores para la revisión del régimen sancionador tributario, administrativo y penal”, en concreto en su apartado 1, letra a), número 4, ha establecido la necesidad de regular que la adopción voluntaria de un sistema eficaz de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal y la comunicación previa de un posible riesgo fiscal por parte de las empresas que no cumplan los requisitos para adherirse al régimen de *adempimento collaborativo* puedan ser relevantes para excluir o reducir el importe de las sanciones.

Esta previsión legal ha sido valorada positivamente, en la medida en que contribuye a proporcionar un trato de igualdad en aquellos casos en que un contribuyente, a pesar de no poder acceder al régimen por cuestiones de mera facturación, implementa correctamente un sistema interno de control del riesgo fiscal y se comporta según cánones de transparencia y prevención (30).

En cumplimiento del mencionado precepto legal, el Decreto Legislativo 221/2023 ha introducido un nuevo artículo 7-bis en el Decreto Legislativo 128/2015, bajo la rúbrica “Régimen opcional de adopción del sistema de control del riesgo fiscal”.

Con la introducción de este artículo 7-bis, el cual deberá ser oportunamente desarrollado a través de decreto ministerial, se da la posibilidad a aquellos contribuyentes que no cumplan los requisitos de tamaño necesarios para adherirse al régimen, de adoptar un sistema de detección, medición, gestión y control del riesgo fiscal, en los términos previstos en el artículo 4 del Decreto Legislativo 128/2015, mediante comunicación específica a la Administración tributaria.

La opción surtirá efectos desde el inicio del período impositivo en que se ejercite, tendrá una duración de dos períodos impositivos y será irrevocable. Transcurrido dicho plazo, la opción se entiende prorrogada tácitamente por otros dos períodos impositivos, salvo revocación expresa.

En caso de ejercicio de esta opción, las sanciones administrativas se reducen a un tercio, sin que en ningún caso puedan aplicarse en cuantía superior al mínimo legal, respecto de las infracciones relativas a riesgos fiscales comunicados formalmente antes de la presentación de las declaraciones tributarias o antes del vencimiento de los plazos tributarios correspondientes. Además, se prevé también la causa de no punibilidad respecto del delito de declaración incorrecta, a la que se hizo mención en el apartado anterior.

---

(30) En este sentido, Marino, G. (2023): “Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiede coraggio e fiducia”, *Il Fisco*, núm. 41 (versión electrónica).

Como se aprecia, las posibles ventajas, en particular respecto a las eventuales sanciones administrativas, a las que pueden tener acceso los contribuyentes que voluntariamente opten por este régimen son sensiblemente menores a las previstas con carácter general. Habida cuenta del esfuerzo que para contribuyentes de dimensiones más reducidas puede representar la correcta articulación de un sistema de control interno del riesgo fiscal y el cumplimiento de los deberes de transparencia y colaboración, habría resultado, a nuestro juicio, más equitativo establecer una reducción de las sanciones administrativas aplicables, al menos, a la mitad.

#### 4. REFLEXIONES CRÍTICAS A LA LUZ DE LA CONTRASTACIÓN CON EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL

En términos de producción normativa, el desarrollo alcanzado en nuestro país en lo que al cumplimiento tributario cooperativo se refiere debe calificarse necesariamente de exiguo.

En efecto, su presencia en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) es puramente testimonial y se reduce, al menos con carácter explícito, a una breve mención en el artículo 92.2 de la misma, incorporada a través de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (31).

De hecho, la senda del cumplimiento cooperativo en España se ha abierto paso, fundamentalmente, a través de mecanismos de lo que se ha dado en denominar *soft law*, es decir, medidas que carecen de fuerza vinculante, como es el caso de los llamados códigos de buenas prácticas o las normas de estandarización.

En este sentido, ya en el año 2009, al objeto de favorecer la colaboración entre la Agencia Tributaria (AEAT) y las grandes empresas, se creó el Foro de Grandes Empresas, en cuyo seno se aprobó un año después el Código de Buenas Prácticas Tributarias, que pretende promover una relación recíprocamente cooperativa entre la AEAT y las empresas que lo suscriban. Con posterioridad, se han creado nuevos foros con el propósito de servir de cauce para el diálogo y la colaboración, como el Foro de Asociaciones y de Profesionales Tributarios que vio la luz en 2011 y que en julio de 2019 aprobó dos textos: el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios; el Foro de Pequeñas y Medianas Empresas y el Foro de Federaciones y Asociaciones de Trabajadores Autónomos, ambos creados en febrero de 2022, que, por el momento, no han dado como fruto la aprobación de ningún código de conducta al estilo de los previamente reseñados; y, más recientemente, el Foro de Empresas, Instituciones y Entidades Públicas, que también

---

(31) Este precepto, ubicado en la sección dedicada a la “Colaboración social en la aplicación de los tributos”, dice: «En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal».

ha aprobado un Código de Buenas Prácticas Tributarias, en esencia idéntico al elaborado en el seno del Foro de Grandes Empresas (32).

Si bien, como se acaba de indicar, varios de los foros que se han ido creando han dado como resultado diversos códigos de buenas prácticas, no obstante, es en el marco del Foro de Grandes Empresas donde se ha logrado un mayor progreso en términos de cumplimiento cooperativo, conforme se puede apreciar seguidamente, siendo a su vez el modelo más parangonable con el régimen italiano objeto de estudio.

En efecto, junto al inicial Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT), posteriormente han ido viendo la luz, tras su aprobación por el Pleno del Foro de Grandes Empresas, otros instrumentos de *soft law* (33), con los que se ha buscado avanzar en la senda del cumplimiento cooperativo entre la Administración tributaria y las empresas adheridas al CBPT.

El primero de ellos es el documento de Conclusiones elaborado por el Grupo de trabajo de Relación cooperativa y aprobado por el pleno del Foro de Grandes Empresas en su sesión de 16 de octubre de 2013. En dicho documento se establece, en desarrollo de algunas previsiones del CBPT (34), un «canal de relación bidireccional y especializado entre la empresa y la Agencia Tributaria», a través del cual tanto las empresas como la Administración tributaria pueden obtener información de forma ágil sobre operaciones de especial relevancia o complejidad.

En segundo lugar, en la sesión plenaria de 2 de noviembre de 2015, se aprueba el documento de Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las Empresas. Este documento pretende avanzar en el seguimiento y evaluación del cumplimiento de las recomendaciones del CBPT y en el tratamiento de los supuestos de observancia o inobservancia de dichas recomendaciones.

Junto a los anteriores, en la sesión plenaria de 20 de diciembre de 2016, se aprueba la Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias, mediante la cual se crea el denominado “Informe Anual de Transparencia Fiscal para empresas

---

(32) También otras Administraciones tributarias han implementado Códigos de Buenas Prácticas, como es el caso del Ayuntamiento de Málaga, que mediante Resolución 2019/89757 aprobó el Código de Buenas Prácticas Tributarias del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y otros servicios del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, que pueden suscribir todas las personas físicas y jurídicas que pretendan mantener los principios que en el mismo se recogen en el curso ordinario de sus actuaciones y en sus relaciones con esa Administración municipal.

(33) Conforme advierte Sanz Gómez, «los documentos que emanan del Foro de Grandes Empresas reciben nombres diversos, pero debe entenderse que la naturaleza de todos ellos es equivalente. Son adoptados de la misma forma (los aprueba el Pleno del Foro por consenso) y constituyen, simplemente, compromisos voluntarios y no vinculantes, englobados bajo el ámbito de lo que se denomina “*soft law*”». En Sanz Gómez, R. (2016): “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España”, *Crónica Tributaria*, n.º 161: 222.

(34) Fundamentalmente, en desarrollo de lo previsto en los apartados 2.3 y 3.3 del mismo.

adheridas al CBPT”, cuya finalidad es el temprano conocimiento de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales de las citadas empresas.

Más recientemente, en la sesión plenaria de 8 de junio de 2023, se aprueba la Propuesta para la aportación voluntaria de la documentación sobre operaciones vinculadas en el seno del Código de Buenas Prácticas Tributarias, con idéntica finalidad que la perseguida a través del Informe Anual de Transparencia.

Las diferencias entre la experiencia española en materia de cumplimiento cooperativo y el régimen italiano previamente descrito son ciertamente notables.

Así, aunque en ambos casos la adhesión por parte de las empresas es de carácter voluntario, en nuestro país no está supeditada a ningún tipo de actuación administrativa dirigida a comprobar el cumplimiento de requisitos de naturaleza subjetiva y/o objetiva (35), a diferencia de lo que acontece en el régimen italiano. De hecho, en ningún momento se define qué se entiende por “gran empresa” a efectos de la posible adhesión al CBPT, de modo que, *a priori*, cualquier empresa podría solicitar ser admitida, con independencia de su dimensión real.

También por contraposición con lo que ocurre en el régimen de *adempimento collaborativo*, ni el CBPT ni ningún otro de los documentos aprobados con posterioridad en el seno del Foro de Grandes Empresas prevén un cauce para la expulsión de aquellas empresas que, tras su adhesión, no cumplan con las recomendaciones en ellos contenidas. A este respecto, el documento de Conclusiones aprobado el 2 de noviembre de 2015, en su apartado 1.C) dedicado al “Tratamiento de los supuestos de observancia o inobservancia de las recomendaciones del Código”, apenas prevé consecuencias en caso de inobservancia persistente, más allá de la posibilidad de que el Director General de la Agencia, si lo estima necesario, informe de la inobservancia grave al consejo de administración de la empresa.

A las diferencias que se acaban de exponer se une el hecho de que la adhesión al CBPT y el cumplimiento de las recomendaciones que ello comporta no tiene como contrapartida ventajas sustanciales para las empresas, en contraste nuevamente con lo que ocurre en el ordenamiento italiano.

---

(35) En este sentido, el Anexo al CBPT sobre “Adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias y seguimiento de la aplicación del mismo”, prevé en su apartado 2 que «la decisión de adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias deberá formalizarse a través de un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad, que se comunicará a la Agencia Tributaria. De la misma forma podrá comunicar en cualquier momento su baja del mismo». Por su parte, en el documento sobre “Procedimiento de adhesión de las entidades al Código de Buenas Prácticas Tributarias” se establece el cauce a seguir, que sucintamente consiste en que, una vez que el consejo de administración u órgano equivalente de la entidad acuerda su adhesión al CBPT, lo comunica a la Secretaría Técnica del Foro de Grandes Empresas, la cual, a su vez, lo pone en conocimiento de la Delegación Especial de adscripción de la empresa o, en su caso, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. No se prevé ningún otro trámite adicional, más allá de la indicación de que, salvo manifestación expresa en contra de la empresa afectada, la Agencia Tributaria publicará la relación de empresas adheridas al CBPT en su página web.

En este sentido, es cierto que en el marco del canal de relación bidireccional entre la empresa y la Agencia Tributaria, al que previamente se hizo mención, se contempla la posibilidad de que las empresas adheridas planteen a la Agencia Tributaria sus dudas sobre el tratamiento fiscal de operaciones de especial complejidad y trascendencia económica, con el compromiso de la Agencia de emitir un informe en el plazo de tres meses. Sin embargo, a diferencia de lo que sucede con el procedimiento abreviado de consulta previa, del que pueden hacer uso los adheridos al régimen italiano de *adempimento collaborativo*, no se contempla que el informe emitido por la Agencia Tributaria resulte vinculante (36), si bien, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 179.2.d) de la LGT (37), cabría al menos plantear la posible exclusión de la responsabilidad en el ámbito sancionador en caso de actuar conforme al criterio administrativo recogido en el citado informe.

Otro de los principales alicientes previsto en el régimen italiano es, como se recordará, el relativo a la atenuación o, incluso, exclusión de la responsabilidad en materia de sanciones de carácter administrativo y penal, en relación con los riesgos fiscales comunicados tempestiva y exhaustivamente a la Administración. Tampoco en este caso es posible encontrar ninguna previsión que se asemeje a lo anterior para las empresas adheridas al CBPT, ni siquiera en relación con aquellas empresas que de forma voluntaria presenten el Informe Anual de Transparencia Fiscal, recogido en la Propuesta de 20 de diciembre de 2016, cuyo objetivo consiste justamente en propiciar *un temprano conocimiento de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales* de las empresas (38). Aunque el apartado V de la mencionada Propuesta, bajo la rúbrica “Utilidad del informe para las empresas”, trata de reseñar las ventajas que la aportación voluntaria de dicho informe puede traer consigo, la contrapartida no va más allá de la posibilidad de iniciar un proceso de discusión informal con la Agencia Tributaria o de que, sobre la base del apartado 2.4 del CBPT, en la medida en que los datos comunicados se adapten a la realidad y los criterios aplicados estén razonablemente fundamentados, pueda valorarse favorablemente a efectos de determinar la diligencia, el dolo o la culpa (39).

---

(36) De hecho, el documento de Conclusiones de 10 de octubre de 2013, que desarrolla el canal de relación bidireccional, señala en su apartado 2, párrafo tercero, que «cuando el número, complejidad y naturaleza de las cuestiones planteadas por las distintas empresas no permita a la Agencia Tributaria, con los medios disponibles en cada momento, atender en el citado plazo alguna solicitud, se entenderá que la Agencia no ha analizado ni ha formado criterio alguno sobre la cuestión planteada».

(37) Recuérdese que este precepto excluye la responsabilidad por infracción tributaria «cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias».

(38) El contenido que, de forma orientativa, se propone para este Informe Anual de Transparencia Fiscal comprende aspectos como la estructura y actividad internacional del grupo; la presencia en paraísos fiscales; la tributación internacional y aduanera; los cambios significativos en estructuras *holding* y *subholding*; las operaciones societarias más significativas; la estrategia fiscal aprobada por los órganos de gobierno; las operaciones fiscales sometidas al consejo de administración; las instrucciones en materia de prevención de operaciones ilícitas, blanqueo o alzamiento de bienes; o la explicación de los principales litigios fiscales existentes.

(39) En opinión de Delmas González, «resulta evidente que las entidades, presenten o no presenten el informe, no pueden esperar ningún trato de favor por parte de la Administración tributaria, ya que los principios constitucionales y de actuación derivados de las leyes procedimentales administrativas lo impide». En Delmas González, F. J. (2019): “Los informes de transparencia: análisis y virtualidad”, *Practicum Compliance Tributario 2020*, Thomson Reuters: 705.

Tampoco ha supuesto un avance significativo en lo que atañe al reconocimiento de una actuación diligente por parte del contribuyente a efectos sancionadores la publicación, el 28 de febrero de 2019 (40), de la norma UNE 19602, sobre “Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso” (41), la cual constituye un estándar que establece los requisitos y las directrices para adoptar, implementar, mantener y mejorar continuamente un sistema de gestión de *compliance* tributario eficaz en las organizaciones (42), pudiendo dicho sistema ser objeto de certificación por alguna entidad certificadora (43). Si bien algún autor, con el que coincidimos, ha sugerido la conveniencia de incluir en la LGT una causa específica de exoneración de la responsabilidad sancionadora, al estilo de lo que se ha hecho en materia penal (44), para las empresas que tengan articulado un programa de cumplimiento tributario (45), lo cierto es que por el momento no se ha implementado ninguna medida en tal sentido.

La evolución, en definitiva, del cumplimiento tributario cooperativo en España no permite hacer un balance excesivamente optimista, en contraste con otros ordenamientos, como el italiano.

En este sentido, cabe mencionar que en la sesión plenaria del Foro de Grandes Empresas de 15 de noviembre de 2022 se planteó la conveniencia de que, después de tantos

---

(40) De lo que se daba noticia mediante la Resolución de 1 de marzo de 2019, de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, por la que se publica la relación de normas UNE aprobadas por la Asociación Española de Normalización, durante el mes de febrero de 2019 (BOE de 15 de marzo de 2019).

(41) Esta Norma ha sido elaborada dentro del subcomité técnico de Normalización de UNE (Asociación Española de Normalización), en concreto, el CTN 165/SC4 *Compliance* tributario.

(42) Esta norma tiene un carácter meramente voluntario, como la mayor parte de las normas UNE. No obstante, en algunos casos, la legislación hace referencia a estas normas como medio privilegiado, o incluso requisito obligatorio, para dar cumplimiento a disposiciones específicas. No es este el caso de la UNE 19602, a la que por el momento no se dotado de relevancia alguna en el ordenamiento tributario español.

(43) Estas entidades certificadoras deben haber obtenido la correspondiente acreditación por parte de ENAC (Entidad Nacional de Acreditación).

(44) Como es sabido, con ocasión de la reforma del Código Penal (CP) a través de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, y en conexión con el reconocimiento desde 2010 de la responsabilidad penal a las personas jurídicas en un elenco cerrado de delitos –entre ellos, los delitos contra la Hacienda Pública–, se introdujo, a través de los artículos 31.bis, apartados 2 y 4, y 31.quater del CP, una causa de exoneración o atenuación, según los casos, de la citada responsabilidad penal, para las entidades que, contando con un modelo de organización y gestión en los términos previstos en el apartado 5 del artículo 31.bis, cumplieran los restantes requisitos a que se refieren los preceptos antes mencionados. Para un estudio detallado sobre el tema, puede verse AA. VV. (2019): *Tratado sobre Compliance Penal. Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y Modelos de Organización y Gestión*, Tirant lo Blanch.

(45) En esta línea, Martínez Muñoz considera que «sería aconsejable aprovechar una futura reforma de la LGT para incluir un ejemplo más de diligencia necesaria del obligado tributario, derivado de la implantación de un modelo de prevención de riesgos fiscales, cuyos requisitos podrían ser establecidos, siguiendo la guía proporcionada por la norma UNE, en la correspondiente norma reglamentaria». En Martínez Muñoz, Y. (2021): “*Compliance* fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios”, *Crónica Tributaria*, n.º 179: 58.

años de funcionamiento, se llevase a cabo una evaluación acerca de la situación del modelo de relación cooperativa, con el propósito de corregir deficiencias y seguir avanzando en la construcción del mismo. Con este objetivo, el Grupo de Trabajo de Relación cooperativa consideró que, para obtener una visión más global en relación con la situación actual del modelo, era conveniente la preparación de cuatro encuestas que estuvieran dirigidas, por parte de las empresas, a los miembros del Foro y a las empresas adheridas al CBPT y, por parte de la Administración, a los Inspectores Jefes de las Dependencias de Control Tributario y Aduanero y a los Jefes de Equipos Nacionales de Inspección, ya que los primeros mantienen entrevistas en relación con los informes de transparencia y los segundos son los que más fácilmente habrán trabado contacto, durante sus actuaciones, con contribuyentes adheridos al CBPT.

Los resultados de estas encuestas de diagnóstico han quedado plasmados, si bien de forma esquemática, en el Acta de la reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas de 8 de junio de 2023 (46). Estos resultados ponen de manifiesto algunos aspectos de gran interés en lo que a nuestro objeto de estudio se refiere.

Respecto de la opinión expresada por parte de la Administración tributaria, conviene destacar que, si bien la valoración global del modelo es favorable, no se aprecia, en general, modificación en el comportamiento de las entidades a partir de su incorporación al Foro o su adhesión al CBPT. Los Informes Anuales de Transparencia que voluntariamente se han presentado (47) se califican como correctos, aunque muy generalistas, ahondando relativamente poco en los aspectos de estrategia y riesgo fiscal. Especialmente reseñable resulta que la Administración sigue apoyando el modelo tradicional de comprobación, mostrándose abiertamente partidaria de continuar realizando a las entidades procedimientos de comprobación generales en profundidad durante los años siguientes.

Por lo que a las empresas se refiere, estas coinciden con la Administración en valorar positivamente el modelo. Sin embargo, consideran que en las actuaciones administrativas no se emplean criterios razonables, primando el afán recaudatorio. Afirman que, en las actuaciones de control a las que han sido sometidas, los actuarios se comportan frente a una empresa adherida al Código igual que ante otra que no lo está. Mayoritariamente, no aprecian que se haya logrado una disminución de la litigiosidad y un porcentaje relevante critica que, del empleo de algunos de los mecanismos del modelo, como el informe de transparencia, no se deriven consecuencias concretas.

El corolario que cabría extraer de lo que previamente se ha ido exponiendo es que, si verdaderamente se quiere apostar por el cumplimiento cooperativo, quizás haya llegado el momento de transitar desde los instrumentos de *soft law* hasta el *hard law*.

---

(46) Según se recoge en el acta, está previsto que el resultado de la encuesta se recoja en un documento donde se plasme la visión sobre el modelo tanto de las empresas como de la Administración, así como un análisis estadístico de los datos.

(47) El último dato actualizado refleja que el Informe Anual de Transparencia del ejercicio 2022 fue presentado por treinta y cinco empresas. Las entidades adheridas al CBPT, a 12 de abril de 2024, eran doscientas dos.

La apuesta por una regulación de derecho positivo ha sido, como se ha visto, el criterio seguido en Italia, en consonancia, según han destacado varios autores, con su tradición jurídica en línea con los sistemas del *Civil Law* (48).

En nuestro país, las iniciativas que hasta el momento se han adoptado arrojan, como se ha podido comprobar, un resultado que no satisface a ningunas de las dos partes de la relación cooperativa. La Administración sigue apostando decididamente por el modelo tradicional de control *ex post* del cumplimiento de las obligaciones tributarias y las empresas reclaman a la Administración una actitud diversa y más proclive al entendimiento.

Sin una norma jurídica en la que se definan con claridad las reglas a las que deben atenerse tanto los órganos de la Administración tributaria como los contribuyentes que de forma voluntaria decidan adherirse al modelo de cumplimiento cooperativo parece complicado seguir avanzando (49). De hecho, una de las conclusiones que, del examen de las encuestas antes mencionadas, extrae el Grupo de trabajo de Relación Cooperativa del Foro de Grandes Empresas consiste, precisamente, en la necesidad de algún tipo de cobertura jurídica que, según se dice, las empresas llevan tiempo reclamando (50).

Y es que, en efecto, no resulta ilógico reivindicar que la transparencia que se demanda a los contribuyentes en el marco de un modelo de cumplimiento cooperativo pueda verse recompensada con algo más que una mejor consideración de su reputación por parte de la sociedad o con alguna expectativa incierta de una valoración más favorable de su actitud diligente por parte de la Administración. Contrapartidas que, en la situación actual, sin una norma de cobertura, no parecen siquiera viables.

## BIBLIOGRAFÍA

AA. VV. (2019): *Tratado sobre Compliance Penal. Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y Modelos de Organización y Gestión*, Tirant lo Blanch.

---

(48) Como advierte Ferroni, «en el contexto italiano, se consideró necesaria la intervención del legislador para definir el nuevo régimen de cumplimiento cooperativo mediante una norma primaria, aunque teniendo en cuenta los regímenes de cumplimiento cooperativo adoptados en los últimos años por varios países, casi exclusivamente de derecho anglosajón, que prevén la adhesión del contribuyente a un acuerdo con las autoridades fiscales previsto sobre la base de medidas administrativas». En Ferroni, B. (2016): “Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo”, *Il Fisco*, núm. 21 (versión electrónica).

(49) En este sentido, Sendín Cifuentes considera que «nuestra normativa tributaria debe tender a una regulación expresa de los efectos que tendrá para las empresas la implantación de un modelo de compliance tributario», añadiendo que «cualquier medida diferente no dejará de ser una declaración de intenciones sin mayor trascendencia». En Sendín Cifuentes, J. L. (2019): “Buenas prácticas tributarias. Aspectos concretos en la aplicación del sistema tributario. Apartado XV. La empresa ante la inspección tributaria”, *Practicum Compliance Tributario 2020*, Thomson Reuters: 248.

(50) Véase el Acta de la reunión del Pleno del Foro de Grandes Empresas celebrada el 8 de junio de 2023.

- Conte, D. (2021): “*Tax governance* e cooperazione rafforzata con il Fisco: il caso italiano”, *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*, Aranzadi.
- Delmas González, F. J. (2019): “Los informes de transparencia: análisis y virtualidad”, *Practicum Compliance Tributario 2020*, Thomson Reuters.
- Di Marco, L. (2023): “Il potenziamento dell’adempimento collaborativo: qualche suggerimento per interventi in corsa”, *Rivista di Diritto Tributario. Supplemento online* [<https://www.rivistadirittotributario.it/2023/12/28/il-potenziamento-delladempimento-collaborativo-qualche-suggerimento-per-interventi-in-corsa/>].
- Dodero, A. y Ferroni, B. (2024): “Adempimento collaborativo potenziato e possibile estensione del sistema di controllo del rischio fiscale alle PMI”, *Il Fisco*, núm. 6.
- Ferroni, B. (2016): “Cooperative compliance: finalmente ai blocchi di partenza il regime di adempimento collaborativo”, *Il Fisco*, núm. 21.
- Garbarino, C. y Rizzo, A. (2022): “Verso una progressiva riduzione delle soglie dimensionali di accesso all’adempimento collaborativo? Evoluzioni e criticità”, *Fiscalità & Commercio Internazionale*, núm. 5.
- Gianoncelli, S. (2020): “Cooperative compliance e tutela penale dell’interesse fiscale”, *Rivista di Diritto Tributario*, núm. 3.
- Marino, G. (2023): “Adempimento collaborativo e dintorni: una sfida culturale che richiede coraggio e fiducia”, *Il Fisco*, núm. 41.
- Martínez Muñoz, Y. (2021): “*Compliance* fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios”, *Crónica Tributaria*, núm. 179.
- Mezzi, R. (2024): “Riforma dell’adempimento collaborativo: tanti i punti aperti”, *Ius in Itinere. Rivista Giuridica* [<https://www.iusinitinere.it/riforma-delladempimento-collaborativo-tanti-i-punti-aperti-46016>].
- OCDE (2008): *Study into the Role of Tax Intermediaries*.
- OCDE (2013): *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*.
- Quaratino, L. (2023): “La Cooperative Compliance nella delega fiscale”, *Approfondimenti. Diritto Bancario*, Luglio.
- Rozas Valdés, A. (2016): “Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de Derecho comparado desde el sistema tributario español”, *Documentos*, núm. 6, Instituto de Estudios Fiscales.
- Sanz Gómez, R. (2016): “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España”, *Crónica Tributaria*, núm. 161.
- Sendín Cifuentes, J. L. (2019): “Buenas prácticas tributarias. Aspectos concretos en la aplicación del sistema tributario. Apartado XV. La empresa ante la inspección tributaria”, *Practicum Compliance Tributario 2020*, Thomson Reuters.





# LA GESTIÓN DEL RIESGO TRIBUTARIO EN LA EMPRESA FAMILIAR: DE LOS CÓDIGOS DE BUEN GOBIERNO A LA RELACIÓN COOPERATIVA CON LA ADMINISTRACIÓN

---

M.<sup>a</sup> Cristina Bueno Maluenda

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Zaragoza

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5707-5922>

*Recibido:* Julio, 2024

*Aceptado:* Septiembre, 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.4.2>

## **RESUMEN**

La necesidad de gestionar el riesgo tributario surgió en los usos empresariales –códigos de buen gobierno– dando lugar a reformas legislativas. La empresa familiar no ha sido ajena al fenómeno que ha contribuido al cambio de paradigma en las relaciones con la Administración. El CBPT es a las grandes empresas lo que los programas de *compliance* serán a las pymes. Se evidencia, no obstante, la falta de atractivos para la pyme familiar y la inadecuación de los contenidos de los códigos de buenas prácticas a la regulación general tributaria pudiendo afectar incluso al principio de igualdad ante la ley.

*Palabras clave:* riesgos tributarios, empresa familiar, *compliance*, relación cooperativa, buen gobierno corporativo, asesor fiscal.

# TAX RISK MANAGEMENT IN FAMILY BUSINESSES: FROM GOOD GOVERNANCE CODES TO THE COOPERATIVE RELATIONSHIP WITH THE ADMINISTRATION

---

M.<sup>a</sup> Cristina Bueno Maluenda

## ***ABSTRACT***

The need to manage tax risk arose in business practices – codes of good governance – giving rise to legislative reforms. Family businesses have not been immune to the phenomenon that has contributed to the paradigm shift in relations with the Administration. The CBPT is to large companies what compliance programs will be to SMEs. However, the lack of appeal for family SMEs and the inadequacy of the content of the codes of good practice to the general tax regulation are evident, which may even affect the principle of equality before the law.

*Keywords:* Tax risks, family businesses, compliance, cooperative relationship, corporate governance, tax consultant.

## SUMARIO

1. LA EMPRESA FAMILIAR Y EL BUEN GOBIERNO CORPORATIVO DE LAS EMPRESAS. 1.1. Introducción. 1.2. Aproximación al concepto de empresa familiar. 1.3. El gobierno corporativo en las empresas familiares. 1.4. Los códigos de buen gobierno de las sociedades. 1.4.1. *El código de buen gobierno de las sociedades cotizadas*. 1.4.2. *El código de buen gobierno en la empresa familiar*. 2. SOBRE EL RIESGO TRIBUTARIO EN LOS CÓDIGOS DE BUENAS PRÁCTICAS MERCANTILES. 3. EL CAMBIO DE PARADIGMA EN LAS RELACIONES ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CIUDADANOS. 3.1. Introducción: “potenciar el cumplimiento cooperativo”. 3.2. Premisas y derivadas del cumplimiento cooperativo: la gestión de riesgos, la relación cooperativa y el *tax profiling*. 3.3. Recepción en España para las grandes empresas: el Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias. Reflexiones críticas. 4. LA EXTENSIÓN DE LA RELACIÓN COOPERATIVA A LAS PEQUEÑAS EMPRESAS: LA NORMALIZACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO O DE *COMPLIANCE*. 4.1. Introducción. 4.2. *Compliance* tributario: clave de la extensión de la relación cooperativa con la Administración. 4.3. Estructura de un programa de cumplimiento: elementos fundamentales. 4.4. ¿Ventajas de la adopción de un programa de cumplimiento para una pyme familiar? 4.5. Las nociones de riesgo y contingencias tributarias en los planes de cumplimiento. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA Y DOCUMENTACIÓN.

## 1. LA EMPRESA FAMILIAR Y EL BUEN GOBIERNO CORPORATIVO DE LAS EMPRESAS

### 1.1. Introducción

El presente trabajo surge en el seno de la Cátedra de Empresa Familiar de la Universidad de Zaragoza en desarrollo de la XI convocatoria de proyectos de investigación articulada en el área temática general de la “Gestión y gobierno de la empresa familiar”. En este sentido, el proyecto presentado se orientaba en una doble dirección: una, el abordaje teórico del modo en que las empresas y, particularmente, la empresa familiar se ha enfrentado a los riesgos tributarios o exigencias de la normativa fiscal –gestión del riesgo– y cómo esta cuestión adquiere en este momento una mayor dimensión ante el surgimiento de una nueva forma de relación con la Administración tributaria y el papel de los programas de cumplimiento; y dos, el estudio de concretos riesgos tributarios que afectan más especialmente a la empresa familiar, que el equipo de trabajo desarrollaría en otra publicación.

La importancia de la empresa familiar en España se refleja en los datos estadísticos. La mayor parte de las empresas españolas, aproximadamente un 80 por ciento, son empresas familiares y, dentro de estas, predominan las de pequeño o mediano tamaño (1), con nota-

---

(1) En el estudio piloto sobre empresas familiares del INE (2016: 5) se recogen los siguientes datos: el 82,80% del total de las empresas en España eran empresas familiares y el 49,9% de los ocupados y el 38% de la facturación provienen de estas.

bles excepciones de grandes empresas familiares. De esta forma, nos hemos centrado en aquella tipología, analizando las cuestiones comunes y destacando las singularidades que como empresa familiar tienen que encarar frente a la gestión de sus riesgos tributarios.

Relacionado con este primer objetivo se hacía necesario examinar la manera en que las empresas han ido abriendo camino a esta necesidad mediante la creación de unos códigos de buenas prácticas, auténtico *soft law*, que han servido de anticipo a reformas legales. Ya sea como consecuencia de ello o porque la cuestión tributaria es indisociable de la gestión empresarial, en la práctica tributaria se ha abierto un nuevo tipo de relaciones, aunque reservado, en principio, para las grandes empresas, sustentada en el principio de transparencia y anticipación frente a la Administración. En paralelo, los programas de cumplimiento de los riesgos tributarios han visto cómo se culminaba su articulación mediante la norma UNE 19602 lo que va a ser clave en la extensión de la relación cooperativa a las pymes familiares.

## 1.2. Aproximación al concepto de empresa familiar

Cuando se trata de la empresa familiar resulta chocante la indefinición normativa de un concepto, o si se quiere de una institución social tan arraigada, como es la familia (2). Es cierto que sí se utiliza en las normas y que en ciertos ámbitos se concreta, pero cuando lo hace es en campos muy parciales o sectores muy específicos, por ejemplo, para determinar las ayudas de las familias numerosas, ello a pesar del reconocimiento en el artículo 39.1 de la Constitución española acerca de que «los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia».

La “empresa familiar” (3) tampoco está normativizada (4), pero sí hay un cierto acuerdo sobre una noción base que todo el mundo puede aceptar: la empresa familiar sería el

---

(2) Un intento loable de búsqueda lo representa la monografía de Lorenzo-Rego (2014). Acerca de las nuevas familias véase, Tena Piazuelo (2011: 79-89).

(3) La necesidad de una regulación a nivel europeo sobre la empresa familiar se puso de manifiesto entre otros, en la conclusión 1.3 del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo”, DOUE, C 13, de 15 de enero de 2016. La definición incluye los siguientes elementos: que la mayoría de los derechos de voto esté en posesión de la persona que creó la empresa (originario o por adquisición) o en posesión de sus cónyuges, padres, hijos o herederos directos de estos. En segundo lugar, que exista el “grupo familiar” como unidad de acción en la dirección del proyecto empresarial de ahí que de alguna forma los miembros del grupo familiar administran y dirigen la empresa.

(4) Con la única excepción, si bien es algo tangencial, de la definición contenida en el preámbulo del RD 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad del protocolo familiar, al que nos referiremos más adelante. De acuerdo con ello, las «sociedades de carácter familiar» son «aquellas en las que la propiedad o el poder de decisión pertenecen, total o parcialmente, a un grupo de personas que son parientes consanguíneos o afines entre sí». La resolución del Parlamento Europeo, de 8 de septiembre de 2015, sobre las empresas familiares en Europa [A8-0223/2015], en sus considerandos K y L reconoce que: no existe una definición armonizada de empresa familiar jurídicamente vinculante a escala europea y que, en ausencia de definición, no existen datos comparables entre los Estados miembros y esa falta de datos fiables constituye una traba para la adopción de decisiones políticas para atender a las necesidades de las empresas familiares.

proyecto empresarial de un fundador y los miembros de su familia (5) del que responde el propio patrimonio familiar. Como se ha señalado en la doctrina, se combinan dos ámbitos muy diferentes sustentados en criterios y objetivos dispares: la empresa –y sus principios de eficiencia y rendimiento– y la familia, regida por las relaciones afectivas y la lealtad (6). Lo característico de la empresa familiar no es su forma jurídica ni su tamaño (7), sino la circunstancia de que la propiedad es familiar y que los familiares participen y/o dirigen la empresa donde, al menos, un representante de la familia participará en la gestión o gobierno de la familia (8).

De esta forma, puede afirmarse sin temor a equivocarse que la empresa familiar sí tiene una clara diferencia con las que no lo son. Son los objetivos que llevan al fundador o fundadores de la idea de negocio a que esta se desarrolle en beneficio del conjunto familiar, sea cual sea el alcance que este llegue a tener, y que la dirección del proyecto empresarial no cambie o no salga del entorno familiar. De esta forma, el ropaje jurídico que el proyecto empresarial adopte será el que se considere más adecuado a las características de aquel, salvo que existan regulaciones específicas, por ejemplo, como fue el caso de las empresas familiares agrarias (9). Dadas estas notas definitorias, la gestión es clave en la empresa familiar ya que este tipo de empresa no solo persigue el rendimiento y los

---

(5) Pérez-Serrabona González, F. J. (2022: 353). Sobre la elaboración de un concepto de empresa familiar en el derecho europeo y español y las aportaciones doctrinales al respecto, véase: Pérez-Serrabona González, J. L. (2022: 412-424).

(6) Pérez-Serrabona González, F. J. (2022: 358) en referencia a Vicent Chuliá (2002: 4536).

(7) IEF (2023: 12) señala que: «A las compañías cotizadas se les aplica la definición de empresa familiar si la persona que fundó o adquirió la compañía (su capital social), o sus familiares o descendientes poseen el 25% de los derechos de voto a los que da derecho el capital social».

(8) En el Informe del IEF (2023: 14) se señala que la presencia de los miembros de la familia en las distintas áreas de gestión es mayoritaria: entre un 72,3% y 76% de los miembros del Consejo de Administración y entre un 60,5% y 79,5% de los cargos de alta dirección.

(9) Así, la derogada Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes, derogada por la vigente Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias. En esta última norma, aunque se citan las «explotaciones agrarias familiares» frente a las «asociativas» (artículo 3), no se encuentra ninguna definición ni se ofrece una relación de características o requisitos que hubieran de reunir, salvo quizás el hecho de que, cuando la ley habla de la explotación familiar lo hace en términos de que su titular ha de ser una persona física o bien sea una explotación agraria que pertenezca a una comunidad hereditaria y otras sobre las que exista pacto de indivisión (artículo 4). De hecho, en el caso de las explotaciones asociativas, el artículo 6 establece que deban adoptar las formas jurídicas de sociedad cooperativa, SAT, sociedad civil, laboral o mercantil, en este caso, si son anónimas sus acciones deberán ser nominativas. En esta norma se incluían, por otra parte, los beneficios fiscales para determinados actos y contratos en ITPAJD, en transmisiones *inter-vivos* y *mortis-causa* en ISD y la concesión de ayudas para jóvenes agricultores. Actualmente, la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias contiene los beneficios fiscales para las explotaciones agrarias prioritarias (art. 4) con el objetivo de mantener la integridad de las explotaciones y otros beneficios específicos para la promoción de la actividad agraria de jóvenes agricultores. En el citado artículo 4 cuya rúbrica es «explotaciones familiares y otras cuyos titulares sean personas físicas» como tales explotaciones familiares sólo se refiere a las «explotaciones agrarias que pertenezcan a una comunidad hereditaria y sobre las que exista un pacto de indivisión» (véase apartado 3º del citado artículo 4 de la Ley).

beneficios, sino que también busca su propia perpetuación, incluso la consecución de determinados valores o señas de identidad de la familia.

### 1.3. El gobierno corporativo en las empresas familiares

Como acertadamente se ha señalado en la doctrina, en la empresa familiar confluyen tres sectores interconectados –empresa, familia y propiedad– (10) de esta forma, la dirección de la empresa, su organización y la manera de gestionarla difieren de aquellos otros proyectos empresariales donde el componente familiar no se encuentra.

La cuestión del gobierno de las empresas familiares siempre ha estado en el centro de atención de los estudios sobre este tipo de organización empresarial. Por ello, siguiendo a Roca Fernández, para que el sistema de gobierno sea eficaz cada uno de esos tres elementos debe tener un papel y una función definidos por lo que habría que distinguir entre «órganos que gestionan la actividad empresarial, tales como el Consejo de Administración, la Junta General de Accionistas o el Comité de Dirección, de aquellos que favorecen las relaciones familiares y resuelven los posibles conflictos que puedan surgir, como son el Consejo de Familia, la Asamblea Familiar o la Junta de Parientes, así como la elaboración de un protocolo familiar consensuado por todos, que sirva de instrumento previsor y marco regulador de las relaciones familia-empresa» (11). Aunque, como ya se ha señalado anteriormente, dependiendo de la forma jurídica adoptada los órganos de gobierno también variarán. Si nos centramos en formas jurídicas societarias, el órgano de administración, podrá ser administrador único o plural, en forma de un Consejo de Administración, y particularmente en la sociedad comanditaria por acciones, necesariamente a cargo de los socios colectivos de acuerdo con el artículo 252 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC).

Los citados órganos que caen del lado de las relaciones familiares no dejan de ser una articulación específica para las empresas familiares de prácticas empresariales en garantía de su gobernabilidad y de la realización de sus objetivos, valores y proyectos específicos. Una expresión, en definitiva, del “buen gobierno corporativo” al que nos referiremos a continuación.

No obstante, es esta todavía una cuestión pendiente de articulación en España ya que, de acuerdo con el estudio de varias universidades españolas «las empresas familiares españolas se sitúan entre las que menos utilizan mecanismos de gobierno corporativo para gestionar sus proyectos, tales como los consejos de administración (12% de las empresas de la muestra). Sin embargo, se encuentran entre las más activas en el uso de mecanismos de gobierno de la relación empresa-familia. (...)» (12).

---

(10) Elementos que destaca Roca Fernández-Castanys (2022: 433). Asimismo, anteriormente en IEF (2005: 19): *Guía de Buen Gobierno en la Empresa Familiar*.

(11) Roca Fernández-Castanys (2022: 438).

(12) Escribá-Esteve *et al.* (2019: 3).

## 1.4. Los códigos de buen gobierno de las sociedades

### 1.4.1. El código de buen gobierno de las sociedades cotizadas

La cuestión del gobierno corporativo de las sociedades ha venido incrementando su interés desde el punto de vista económico y jurídico y, en las últimas décadas, se ha añadido un adjetivo, el “buen gobierno corporativo” (13), como indicador de valor de la empresa, que puede ser reconocido por los mercados al ser expresión de mayores cotas de transparencia en su gestión, con una articulación eficaz en la cadena de responsabilidades y una gestión más profesionalizada (14). En estos últimos años se ha pasado de un reconocimiento del valor de ciertos códigos o prácticas empresariales de buen gobierno a su análisis por comités de expertos que han dado lugar a reformas legislativas importantes en la regulación del gobierno corporativo de las sociedades de capital –así en la realizada en el TRLSC de 2014– (15). No obstante, en la Ley no se recoge todo y la utilidad de los códigos de buen gobierno sigue siendo fundamental, aunque sus disposiciones solo actúen en el plano de las recomendaciones de buenas prácticas.

---

(13) Podríamos considerar que el antecedente normativo más directo en España sea el actual Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas que fue aprobado por Acuerdo del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), de 22 de mayo de 2006, junto con las recomendaciones de gobierno corporativo ejecutando, así, el mandato que la Orden Ministerial ECO/2722/2003, de 26 de diciembre, sobre el informe anual de gobierno corporativo y otros instrumentos de información de las sociedades anónimas cotizadas y otras entidades –actualmente derogado–. Este Código ha sido últimamente revisado por la CNMV en 2020. El buen gobierno corporativo se relaciona con los criterios ESG (*environmental, social, governance*) forman parte de la referencia para la inversión socialmente responsable (ISR). La gobernanza alude a un gobierno con políticas de transparencia en su información pública o por la adopción de códigos de conducta.

(14) De acuerdo con el Informe IEF (2023: 24) «el buen gobierno corporativo en las empresas familiares institucionaliza un sistema de valores que une a la familia entre generaciones, a los trabajadores y a los directivos».

(15) La exposición de motivos de la última reforma del TRLSC, efectuada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, para la mejora del gobierno corporativo reconoce que tiene como antecedente el informe elaborado por la Comisión de expertos en materia de gobierno corporativo creada por Acuerdo de Consejo de Ministros de 10 de mayo de 2013. El objetivo final de estos trabajos fue «velar por el adecuado funcionamiento de los órganos de gobierno y administración de las empresas españolas para conducir las a las máximas cotas de competitividad; generar confianza y transparencia para los accionistas e inversores nacionales y extranjeros; mejorar el control interno y la responsabilidad social corporativa de las empresas españolas y asegurar la adecuada segregación de funciones, deberes y responsabilidades en las empresas, desde una perspectiva de máxima profesionalidad y rigor». Como puso de manifiesto Sanz Gómez (2016a: 224) con anterioridad a esta reforma del TRLSC, el Código de Buenas Prácticas Tributarias introdujo como buena práctica empresarial en 2010 –con carácter de *soft-law* y solo para las grandes empresas– que el responsable de los asuntos fiscales de la empresa presentase al Consejo de Administración las políticas de gestión del riesgo fiscal seguidas durante el ejercicio. A su juicio, el avance que hacía falta era involucrar al Consejo de Administración en la formulación de las políticas fiscales, tal y como proponía el Libro verde de la Comisión Europea «La normativa de gobierno corporativo de la UE» [COM (2011) 164 final] o las Directrices de la OCDE para empresas multinacionales de 2011.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, CNMV) ha venido trabajando en este sentido tiempo atrás y culminó elaborando un código de buen gobierno de las sociedades cotizadas. A pesar de que su ámbito de aplicación se dirija a este concreto tipo de sociedad de capital resulta de gran interés destacar algunos principios y recomendaciones allí contenidos pues son un buen exponente de lo que se debe hacer en cualquier organización empresarial para la mejora de la gestión del riesgo en general. Así, se establece como un principio para la actuación del Consejo de Administración que la comisión/órgano/persona que tenga la función de la gestión de riesgos esté integrada por miembros con una pericia (*expertise*) adecuada y que se doten de normas de funcionamiento que refuercen su especialización, independencia y ámbito de actuación (16). De forma complementaria, en el principio 21 del Código se recomienda, no es imperativo, que la sociedad disponga de una función de control y gestión de riesgos ejercida por una unidad o departamento interno bajo la supervisión de la comisión de auditoría o de otra comisión especializada del Consejo de Administración.

Es importante recordar que la existencia en la empresa de una política de control y gestión de riesgos viene normativizada en la ley desde 2014 como una facultad indelegable del Consejo de Administración (art. 529.ter TRLSC). Las empresas –también las familiares– deben ser conscientes de la necesidad de desarrollar esta función y de que, con independencia de su tamaño, sería una buena práctica profesionalizar dicho encargo, bien mediante la ayuda o consulta a profesionales expertos de dentro de la organización o ajenos a ella. En el caso de las sociedades cotizadas, el Código desarrolla en la recomendación 45 el contenido mínimo para esta política, y además, desde el punto de vista de la organización, se sugiere que esta función de control y gestión de riesgos sea «ejercida por una unidad interna de la sociedad a la que se le asignen expresamente esas funciones, bajo la supervisión de una comisión especializada del Consejo de Administración (que podrá ser la comisión de auditoría u otra comisión con una composición adecuada)». Finalmente, en la recomendación 55 del Código –versión 2020– se incluye expresamente el desarrollo del contenido mínimo recomendado de la política de responsabilidad social corporativa, letra a) art. 529.ter) (17) o sostenibilidad en materias medioambientales

---

(16) CNMV: Código de Buenas prácticas, principio 20. En las sociedades cotizadas se refiere a la comisión de auditoría. Así dispone que: «20. En la designación de los miembros de la comisión de auditoría se tendrán en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría y gestión de riesgos, tanto financieros como no financieros, y sus normas de funcionamiento reforzarán su especialización, independencia y ámbito de actuación». Recomendación 21: «La sociedad dispondrá de una función de control y gestión de riesgos ejercida por una unidad o departamento interno, bajo la supervisión directa de la comisión de auditoría o, en su caso, de otra comisión especializada del Consejo de Administración». Acerca de la necesaria profesionalización de la gestión, Roncero Sánchez (2021: 194), la identifica como otro de los grandes ejes de los principios del gobierno corporativo, la necesidad de gestión técnica y profesional con independencia de la familia, como la buena práctica de que el acceso a los cargos de gestión se determine en función de criterios de mérito y capacidad.

(17) El informe de 19 de mayo de 2006 del Grupo especial de trabajo sobre buen gobierno corporativo de las sociedades cotizadas excluyó expresamente de su ámbito a la responsabilidad social corporativa. Los redactores del Código de 2020 reconocen la importancia actual de este concepto, como una realidad cada vez más asentada en España y que, por tanto, exige una adecuada atención por los sistemas de gobierno corporativo de las sociedades. CNMV (2020: 9). Recientemente,

y sociales, por la que se propone que en estas políticas se identifiquen: los «principios, compromisos, objetivos y estrategia en lo relativo a accionistas, empleados, clientes, proveedores, cuestiones sociales, medio ambiente, diversidad, *responsabilidad fiscal*, respeto de los derechos humanos y prevención de la corrupción y otras conductas ilegales» y que se incluyan los métodos o sistemas para el seguimiento del cumplimiento de las políticas, de los riesgos asociados y de su gestión. Además, se sugiere en la recomendación 53, que se atribuyan funciones específicas en esta materia a una comisión especializada, como la comisión de auditoría –en las cotizadas– o una comisión *ad hoc*. A esta comisión, que debería estar integrada por consejeros no ejecutivos, en su mayoría independientes, también se le encargaría la supervisión del cumplimiento de las políticas de gobierno corporativo y de los códigos internos de conducta.

#### 1.4.2. *El código de buen gobierno en la empresa familiar*

De forma casi simultánea en el tiempo, el Instituto de Empresa Familiar (18) publicó en 2005 la primera Guía de Buen Gobierno de la Empresa Familiar. Esta guía fue objeto de una actualización en 2012 (19). Se trata de un conjunto estructurado de información y buenas prácticas recopiladas por el Instituto basada en la experiencia real de las empresas familiares y las propuestas que se han ido formulando para la mejor gobernabilidad de la empresa familiar. Sobre el concepto de “gobierno corporativo” se ha dicho que es el modelo más adecuado para dirigir la empresa familiar ya que es una herramienta que anticipa riesgos en un ambiente de claridad y confianza estableciendo estructuras de gobierno corporativo que facilitan la intervención de los propietarios en la organización, al dividir y administrar las decisiones empresariales y los asuntos de familia (20). De acuerdo con la Guía (21), existen varios tipos de órganos de administración en las empresas familiares: el modelo de administración individual a cargo del fundador o sucesor; los paneles informales de asesores, formados por expertos en derecho de la empresa (mercantil, fiscal, finanzas y contabilidad) y algunos clientes o proveedores con los que se mantiene una larga relación comercial; y finalmente, los consejos de administración.

---

en el Parlamento Europeo se ha aprobado la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre diligencia debida de las empresas en materia de sostenibilidad y por la que se modifican la Directiva (UE) 2019/1937 y el Reglamento (UE) 2023/285 [Bruselas, 13 de mayo de 2024 PE-CONS 9/24, 2002/0051 (COD)] que representa nuevas obligaciones en materia de protección del medio ambiente y de respeto a los derechos humanos sobre la base del concepto de diligencia debida de la guía OCDE “Líneas directrices para Empresas Multinacionales” y las Guías OCDE de diligencia debida para «una conducta empresarial responsable».

(18) IEF es el Instituto de Empresa Familiar y tiene 18 asociaciones territoriales, incluida la Asociación de la Empresa Familiar de Aragón. IEF: [<https://www.iefamiliar.com/>].

(19) Hay otros ejemplos, de este *soft-law*, por ejemplo, la guía para las empresas familiares: el consejo de familia en ACEF y Cuatrecasas (2021). Se destaca la importancia de este órgano para la pervivencia de la empresa familiar en: Beltrán (2021: 3) y en Guillén Corbe y Escribá-Estevé (2002). En este último, se analizan las características de las 111 empresas familiares de la Comunidad Valenciana y se concluye que las empresas familiares que avanzan hacia modelos evolucionados de gobierno muestran mejores resultados y un mayor repertorio estratégico.

(20) Pérez-Serrabona González, F. J. (2022: 354).

(21) Quintana (2012: 16-17).

La elección sobre todo depende del tamaño y actividad de la empresa, pero es aconsejable que se transite desde un sistema basado en órganos individuales o informales a la creación del Consejo de Administración.

Pero, además de estas recomendaciones sobre los órganos y comisiones legalmente previstos, en este código de buenas prácticas se establecen estructuras de gobierno que no son requeridas por el TRLSC. Así, en el apartado II de la Guía, dedicado al gobierno familiar, se define éste como: «el sistema formado por las relaciones entre los miembros de una familia que tiene el control político y, en la mayoría de los casos, de la gestión de una empresa y los diferentes mecanismos creados para la consecución de los siguientes objetivos: definir y materializar la misión que desde el punto de vista de la familia tiene la empresa; diseñar una adecuada planificación patrimonial, que compatibilice las necesidades financieras de la familia con las de la empresa; preservar los valores y la cultura de la familia emprendedora y evitar conflictos familiares o, en caso de no lograrse este fin, ayudar a solucionarlos y evitar que se trasladen a la empresa» (22).

Son conocidas las siguientes estructuras: la Asamblea Familiar y el Consejo Familiar. De acuerdo con la Guía (23), la Asamblea Familiar tiene como misión fomentar la unión, el compromiso y la concordia entre los miembros de la familia mediante un encuentro anual, como mínimo, constituye el foro de comunicación entre la familia y la empresa. Por su parte, el Consejo Familiar «es el nexo de unión entre la familia y la empresa, con la que se comunica el Consejo de Administración». Es el órgano “director” de la política de la empresa familiar en cuanto a la preservación y actualización de los valores de la familia y de su imagen al exterior. Representa la garantía de su continuidad, ya que en este seno se prepara la sucesión de la empresa. Es quien evalúa también la política de dividendos que se articulará por los órganos legalmente previstos en la Ley y quien decide «la compra o venta de participaciones dentro o fuera de la familia y otros mecanismos para crear liquidez», así como «la política de reparto de acciones entre las generaciones». Define la política de blindajes o «exigencia de mayorías reforzadas en los consejos de administración, de ciertos requisitos relacionados con la pertenencia a la familia para poder ser presidente de la empresa y la limitación del derecho de voto en las Juntas Generales» y, en definitiva, le corresponde «desarrollar planes para la gestión del patrimonio familiar y decidir sobre la conveniencia de crear una oficina familiar», así como gestionar cierta información sensible (relativa a personas y cargos) y sobre todo, le corresponde dirigir los trabajos para la elaboración, actualización o revisión del protocolo familiar (24) y el establecimiento de un

---

(22) Quintana (2012: 42).

(23) Quintana (2012: 44-53).

(24) Acerca de la formación, objetivos y contenido recomendado del protocolo familiar, puede consultarse en: Quintana (2012: 54-59). El protocolo familiar, como reconoce el Preámbulo del RD 171/2007, de 9 de julio, que regula la publicidad de estos en sociedades mercantiles no admitidas a negociación, se incardina en la cultura “*shareholders agreement*” basada «en prácticas económicas y de buen gobierno de las sociedades familiares de los países de nuestro entorno, especialmente anglosajones, en cuanto es considerada una garantía adicional para terceros, inversores y acreedores, además de para los propios socios, al dotar de previsibilidad el relevo generacional en la sociedad». Acerca de la publicidad registral del protocolo familiar véase Gallego Domínguez (2022: 109-140). En Alonso-Muñumer (2021: 150-156), véase la parte relativa a la utilización de mecanismos societarios como refuerzo de la eficacia jurídica del protocolo familiar.

«código de conducta que debe gobernar al propio consejo de familia». Finalmente, debería ser el impulsor de la «educación de los accionistas familiares, presentes y futuros, sobre sus responsabilidades» para potenciar el interés de las siguientes generaciones.

En cuanto al citado protocolo familiar, este se viene incardinando en lo que el TRLSC denomina pactos parasociales o pactos reservados entre los socios, previsiones extrasocietarias que organizan la empresa familiar y su relación con la sociedad (25). Desde el punto de vista jurídico, la única mención al protocolo familiar se ha recogido en el Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, que tiene por objeto la regulación de la publicidad de los protocolos familiares de las sociedades mercantiles no admitidas a cotización y especialmente el acceso al registro mercantil de los mismos. En esta norma se define el «protocolo familiar» como «aquel 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 afectan a la entidad» (art. 2.1). Su contenido será configurado por la autonomía negocial, de acuerdo con el principio de autonomía de la voluntad, —*ex* art. 28 TRLSC—, como pacto parasocial —*ex* arts. 530 y ss TRLSC—, limitado con carácter general por el ordenamiento civil y, de forma específica por el societario, siendo su adopción siempre voluntaria. También deja atisbar ciertas relaciones o vinculaciones con el órgano de administración. El artículo 6 del citado Real Decreto señala que, con ocasión de la presentación de las cuentas anuales, el órgano de administración podrá incluir entre la documentación correspondiente copia o testimonio del documento público en que conste el protocolo, por cuanto dicho documento «puede afectar al buen gobierno de la sociedad familiar».

Si bien este Protocolo ayuda en la mejora del gobierno corporativo y familiar «no es imprescindible para lograr este objetivo, al menos no en el primer ciclo generacional. Tampoco lo es el que exista un Consejo de Familia. No obstante, en estos casos resulta vital que la familia y la dirección de la empresa busquen vías alternativas para dar respuesta a los retos (del gobierno familiar)» (26). Las empresas familiares deben superar la fase de confusión entre el ámbito familiar y el ámbito empresarial si quieren tener alguna posibilidad de supervivencia y perpetuación (27), ya sea mediante la vía de la protocolización de las relaciones entre la familia y la dirección de la empresa o mediante, alternativa o simultáneamente, la introducción de elementos de profesionalización de la gestión (28). Por otra parte, estas estructuras no son de utilidad si efectivamente no existe un cauce real y articulado de intercambio de información con las previstas

---

(25) Así, Pérez-Serrabona González, F. J. (2022: 357-358).

(26) Quintana (2012: 59).

(27) Véase, entre otros, el documentado artículo de Roncero Sánchez (2021: 159-198).

(28) El estudio del IEF (2023: 26) destaca que la pertenencia a redes profesionales como el propio instituto de empresa familiar, supone un impulso para institucionalizar el gobierno corporativo y familiar ya que según la encuesta realizada un 55% de las empresas familiares asociadas cuentan con un protocolo familiar, mientras que el porcentaje cae al 28% entre las no asociadas. De forma similar, el informe señala que el 49% de los asociados cuenta con un consejo de familia frente al 35% de las no asociadas (2023: 27).

en la Ley haciéndose necesaria la existencia de modelos de comunicación (29) y una adecuada supervisión de cada órgano (30). En la Guía se recomienda a las empresas familiares evolucionar hacia la institucionalización de los mecanismos de comunicación entre el componente familiar de la empresa y el gobierno de la propia empresa (31). Las ventajas de establecer un buen gobierno corporativo en las empresas familiares no son meramente teóricas, sino que pueden cuantificarse y se explicitan en muchos informes de consultoras e institucionales (32).

Finalmente, no pueden dejarse de lado las conexiones que los pactos y compromisos plasmados en el protocolo familiar van a tener, desde el punto de vista de derecho privado, en las personas físicas, esto es “la familia”. Así, por ejemplo, la existencia de un protocolo familiar debería llevar aparejada la idea de la realización de capitulaciones matrimoniales de los miembros de la familia, de modo que, de esta forma, se hace más eficaz la planificación que todo protocolo familiar conlleva (33). Sin olvidar tampoco las disposiciones para la sucesión de la empresa. Solo cuando en la empresa familiar los ámbitos familiar y empresarial están bien definidos en sus objetivos y funciones y articulados entre sí, siendo conscientes del valor que ofrece incorporar procedimientos y protocolos de buen gobierno corporativo, se estará en mejores condiciones para su perpetuación, competitividad y crecimiento.

## 2. SOBRE EL RIESGO TRIBUTARIO EN LOS CÓDIGOS DE BUENAS PRÁCTICAS MERCANTILES

No existe el riesgo cero en materia tributaria ni para las empresas ni para los particulares. La aspiración a tener bajo control el correcto cumplimiento de las numerosísimas obligaciones tributarias no deja de ser eso, una aspiración, un deseo. No obstante, este riesgo puede atenuarse si se anticipa y, de esta forma, si se planifican las actuaciones que pueden tener repercusión tributaria.

Como ya se ha señalado, desde el año 2014 en relación con las sociedades cotizadas, la atribución de competencias indelegables a los consejos de administración sobre el riesgo

---

(29) Acerca de los posibles modelos de comunicación, véase: Quintana (2012: 65-67).

(30) En la Guía de Buen Gobierno en la Empresa Familiar del IEF (2005: 67) se señala que el Consejo de Administración supervisa la gestión de la dirección; el Consejo de Familia, si la Junta General de Accionistas lo autoriza, puede supervisar la gestión del Consejo de Administración y el Consejo de Familia no supervisa la gestión de la dirección.

(31) Quintana (2012: 42).

(32) Así, Global Corporation Center (GCC) (2017) y en Beltrán (2021).

(33) A este respecto, es muy útil la parte segunda dedicada a la “Planificación de la Empresa Familiar”, contenida en la *Guía Jurídica sobre la Empresa Familiar. Vías jurídicas de prevención y gestión del conflicto en las sociedades familiares*, AAVV (2016: 49-139). Así, según estos autores: «Las capitulaciones matrimoniales constituyen el mejor instrumento jurídico para poder dar cumplimiento a las reglas pactadas en el protocolo familiar. Su contenido puede ser muy amplio, pues además de establecer el régimen económico que regirá entre los cónyuges, suele contener el desarrollo de los derechos y obligaciones esbozados en aquel, con la ventaja de poder incluir penalidades en caso de incumplimiento y gozando de eficacia contra terceros», AAVV (2016: 91).

fiscal ha dado impulso y protagonismo a esta cuestión. Se trata de las facultades recogidas en el artículo 529.ter del TRLSC (34). Son las únicas menciones al riesgo fiscal en el TRLSC junto con, aunque solo referida a las sociedades anónimas cotizadas, la obligación de que estas sociedades hagan público con carácter anual un informe de gobierno corporativo en el que se incluirá una descripción de las principales características de los sistemas internos de control y gestión de riesgos en relación con el proceso de emisión de la información financiera (art. 540.4 letra h). La comisión de auditoría, compuesta exclusivamente por consejeros no ejecutivos nombrados por el Consejo de Administración que en su mayoría deben ser independientes, tiene como función la de supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos (art. 529 quaterdecies.4 letra b).

En relación con otros tipos sociedades, la normativa mercantil es menos precisa. En las sociedades de capital en general, la previsión acerca de los riesgos se limita al informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera y la propuesta de aplicación del resultado así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados (art. 253 TRLSC) y, según el artículo 262.1 del mismo texto legal, «habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta». Ante tal laconismo, será preciso entender que, dentro de esos riesgos, también se encontrarán los tributarios.

Como veremos a continuación, las referencias al riesgo tributario en los códigos de buenas prácticas de las empresas tienen aún un cierto grado de generalidad y falta de concreción. En el Código de la CNMV no se han incluido contenidos específicos sobre la política fiscal de la empresa y la prevención de los riesgos fiscales. Solo de forma indirecta cabe apreciar estos temas. Así, por ejemplo, tal y como hemos visto anteriormente, cuando se alude al riesgo fiscal formando parte de la «política de responsabilidad social corporativa» (35) entendiendo que la mención que se realiza en dicho documento a la «responsabilidad fiscal» haga referencia al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa (36); o bien, también podrá desprenderse mediante una interpretación amplia del concepto de «riesgos» manejado en diversas partes del texto y, en particular, la referencia al «riesgo no financiero de carácter legal» (37).

---

(34) Son las siguientes: «La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que, por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general», letra f); la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control, letra b); y la determinación de la estrategia fiscal de la sociedad, letra i).

(35) En algunos informes sobre la responsabilidad social corporativa, como Global Corporation Center (GCC) (2018: 14-24) no se encuentra ninguna referencia a la política fiscal o los riesgos fiscales.

(36) Esta inclusión de la “responsabilidad fiscal” dentro de la responsabilidad social corporativa (RSC) se aleja de la definición original de esta por muchos aceptada en la norma ISO 26000 (Cajazeira & D., 2007; Hahn, 2013) que la define como: «la responsabilidad de una organización ante los impactos de sus decisiones y actividades en la sociedad y el medio ambiente» según se recoge en el informe de Global Corporation Center (GCC) (2018: 24).

(37) Véase en la Recomendación 45.

En la Guía de Buen Gobierno de la Empresa Familiar, si nos centramos en la cuestión de los riesgos, en su redacción de 2005, la referencia a su gestión se limitaba a la siguiente consideración: que será competencia indelegable del Consejo de Administración la «identificación de los principales riesgos de la sociedad e implantación y seguimiento de los sistemas de auditoría interna y externa» (38). En la actual versión (39), ya se incluye la mención a la elaboración de “mapas de riesgos” (identificación de los principales riesgos de la sociedad) dentro de las facultades indelegables del Consejo de Administración; y se destaca, asimismo, que la comisión de auditoría tiene una importante función de velar por el correcto funcionamiento del control interno de la empresa y que en todas las empresas familiares se debería exigir un nivel mínimo de control interno que permita responder a preguntas sobre, ¿quién vigila si se está al día en hacienda? Se recomienda su profesionalización (profesionalización del control interno) (40).

Efectivamente, toda esta construcción acerca de códigos y riesgos se convierte en papel mojado si las empresas no incorporan o se apoyan en profesionales adecuados para la gestión de los riesgos y, en particular, del riesgo tributario. La profesionalización es una asignatura pendiente. Si tomamos como ejemplo una comunidad autónoma pujante desde el punto de vista económico, como lo es la valenciana (41), un porcentaje elevado de sus empresas familiares (un 41,3%) puede clasificarse como empresas concéntricas, esto es, empresas en las que la superposición de roles es predominante, el fundador es el CEO de la entidad, carecen de experiencia en asesores externos, no incorporan personas independientes en el Consejo y, en su mayoría, con presencia de una única familia propietaria. En este tipo de empresa se ven claramente superpuestas las tres dimensiones características: propiedad, familia y empresa. De acuerdo con este estudio, en las empresas familiares evolucionadas los miembros de la familia dejan paso a la entrada de profesionales con diferentes perfiles y su rol se centra algo más en los órganos de control y obtienen mejores resultados y mayor repertorio estratégico.

A nuestro juicio, la incorporación del responsable del control tributario debería ser realizada *ad intra*, en el seno mismo de la organización para que pudiera actuar de forma sincrónica con las decisiones que adopten los órganos familiares (y orgánicos) de la entidad. Se trataría de incorporar la cultura de la prevención antes que la de la cura.

Finalmente, la relevancia de la gestión adecuada del riesgo tributario en el seno de las empresas familiares tiene mayor interés si se conecta con otro fenómeno general impulsado por los organismos internacionales –el cual también tiene su ramificación en otras materias como la penal o la administrativa– para el control del fraude fiscal, entre otros, y para asegurar la recaudación de los territorios, esencialmente. Nos referimos al hecho de que cabe apreciar una relación entre la incorporación del riesgo fiscal en los códigos de buenas prácticas de las empresas y los códigos de buenas prácticas tributarias y la gestación de una nueva relación entre los contribuyentes y la Administración tributaria, como veremos a continuación.

---

(38) IEF: Guía (...) *op. cit.*: 29.

(39) Quintana (2012: 19).

(40) Quintana (2012: 38).

(41) Guillén Corbe y Escribá-Esteve (2002: 1-2), Cuadro 1 Tipo de empresa/características.

### 3. EL CAMBIO DE PARADIGMA EN LAS RELACIONES ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CIUDADANOS

#### 3.1. Introducción: “potenciar el cumplimiento cooperativo”

De forma paralela o muy próxima en el tiempo a los avances en los códigos de buen gobierno en las empresas, el inicio de las nuevas relaciones con la Administración tributaria tuvo lugar tímidamente a través de la modificación parcial de la Ley General Tributaria (LGT) efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. El nuevo apartado 2 del artículo 92, dentro de la sección dedicada a la colaboración social en la aplicación de los tributos, viene a introducir la posibilidad de que dicha colaboración social se instrumente a través de «acuerdos con la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal». Se ha señalado que el encaje constitucional de esta relación colaborativa se sustenta en el artículo 103.1 de la Constitución española (42).

¿Qué significaba potenciar el “cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias”? En aquel año 2015 el alcance final de esta declaración, así como la gran capacidad de transformación de la forma de relación entre los contribuyentes y la Administración que observamos en nuestros días, solo se empezaba a vislumbrar (43). Además, esta noción quedaba oscurecida por el mayor protagonismo y extensión que se otorgaba entonces a la de colaboración social en la aplicación de los tributos contenida en el mismo artículo 92 (44).

---

(42) Lagos Rodríguez (2023: 304), «en la medida en que tal relación es compatible con la exigencia de que la Administración sirva con objetividad a los intereses generales y actúe de acuerdo a los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho».

(43) Entre los primeros puede citarse a González De Frutos (2010: 65-95); Carbajo Vasco (2014: 23-27); Sanz Gómez (2016b: 39-54) y el excelente estudio de este último, Sanz Gómez (2016a: 209-238).

(44) No obstante, este fenómeno ha sido abandonado por el legislador en favor del Ejecutivo. Como bien apunta Sanz Gómez (2016a: 214): «Existe una profunda deslegalización de esta materia probablemente por el carácter voluntario de la colaboración social». Sin embargo, por otra parte, no considero que ambos fenómenos estén estrechamente relacionados al menos en el sentido que tenía la colaboración social en la redacción anterior del art. 92 LGT. Inicialmente, la colaboración social se integraba perfectamente en el sistema diseñado por la LGT al asentarse por un lado en el derecho del contribuyente a tener una administración más eficaz y, por otro, al desarrollo del contenido del deber de asistencia de la Administración tributaria con los ciudadanos, en este caso, no de forma individual sino colectiva, mediante organizaciones empresariales o profesionales. El segundo párrafo del artículo 92 introducido en 2015 cambia esta perspectiva al asociar el “cumplimiento cooperativo” con la cooperación social, lo que, desde nuestro punto de vista, expresa una declaración de intenciones clara y señala el inicio del cambio de paradigma en las relaciones entre la Administración tributaria y el ciudadano y la pretensión de su extensión más allá del ámbito de las grandes empresas. Distingue también dos ámbitos diferentes el artículo 92, Ribes Ribes (2022: 171) el que se dirige a facilitar o simplificar el cumplimiento tributario y el que se focaliza en la pre-

En el momento actual, no se puede tomar en consideración el concepto de “cumplimiento cooperativo” sin abordar el de “relación cooperativa” que supone una nueva relación jurídica entre el obligado tributario y la Administración tributaria, asentada sobre unas bases relacionales diferentes y diametralmente opuestas a las tradicionales. El fenómeno no es únicamente español o europeo. En aras a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias –idea nada rechazable habida cuenta de la complejidad cada vez mayor del ordenamiento tributario– en el ámbito internacional principalmente (y, por ende, también en el europeo) se han ido instalando nociones ajenas a nuestra tradición, como la transparencia, la aportación de información tributaria *previa* a la realización de los actos o hechos con transcendencia tributaria, en definitiva, la generación de un entorno de confiabilidad entre las partes, esto es, una relación cooperativa entre ambas. Lo que no deja de ser paradójico, ya que estas partes, por definición, tienen intereses contrapuestos: la Administración, que tenderá siempre a optimizar la recaudación (45) y el ciudadano, cuya pretensión será pagar lo menos posible al fisco dentro de las opciones tributarias lícitas de las que disponga. Sin perder de vista también, que en la materia tributaria el principio de legalidad es su pilar fundamental y los acuerdos y la negociación quedan en principio proscritos (46).

No obstante, en determinados sectores del derecho tributario, en particular, en el derecho internacional y el derecho europeo, la cooperación entre ambas partes aparece en estos momentos como la mejor solución, el *fair-play* (47) como máxima y el intercambio de información y la comunicación de aquellas decisiones empresariales con mayor índice de riesgo fiscal (las practicas potencialmente agresivas). Pero, adviértase, que este fenómeno encabezado por los estudios de la OCDE y demás foros internacionales y europeos se dirige a reorientar las relaciones entre la Administración tributaria y los grandes

---

vinción y, en su caso, corrección del fraude fiscal. Gómez Requena (2022: 112) desarrolla la teoría acerca de la existencia de un principio de cumplimiento cooperativo en el ordenamiento tributario fundamentado en el deber general de contribuir.

(45) Aunque lo correcto sería lo indicado por Palao Taboada que: «Lo que debe regir en los procedimientos tributarios es la *distribución objetiva* de la carga de la prueba que supone que el aplicador de la ley ha de buscar por sí mismo la verdad material, sin esperar la actividad de las partes. Y ello conlleva a admitir que la Administración, en su labor de aplicación del sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y este no es otro que conseguir la efectiva realización del deber de contribuir», de acuerdo con la referencia de García Novoa (2019), en el apartado II. “La conflictividad en materia tributaria”.

(46) Salvo excepciones, como, por ejemplo, en el seno de las actas con acuerdo.

(47) González De Frutos (2010: 83), «(...) si la Hacienda se compromete a entablar relaciones de cooperación (de tipo horizontal, a diferencia de las de control, que serían verticales) con las grandes empresas, necesita una garantía de que su interlocutor asume las reglas del “*fair play*”»; Soler Roch (2019: 1) que resume con estos términos “*fair-play*” el proceso de cambio de relaciones con la administración. A su juicio, la transparencia «no puede ni debe ser un fin, sino un instrumento para hacer posible el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias». Para Sánchez López (2020: 190), citando a aquélla pone de relieve que se está produciendo un fenómeno preocupante en los sistemas tributarios, ya que en aras de la transparencia se está desplazando al principio de seguridad jurídica, debido a que la construcción de esta relación cooperativa no se sostiene en normas sino en acuerdos (*soft-law*) en organismos privados como es la OCDE, lo que incide directamente sobre el modo de producción normativa y el principio de seguridad jurídica.

contribuyentes (grandes empresas, empresas internacionales, algunas de ellas también empresas familiares). Ya advertía Carbajo Vasco (2014: 26) que el nuevo modelo de relaciones si se refiere solo a las grandes empresas genera «muchas dudas de legalidad y equidad (...) pues no parece que la Administración tributaria plantee destinar medios humanos o materiales específicos a diseñar marcos de control fiscal para particulares y pymes» (48).

### 3.2. Premisas y derivadas del cumplimiento cooperativo: la gestión de riesgos, la relación cooperativa y el *tax profiling*

Como anteriormente se señaló, el fenómeno del cumplimiento cooperativo se formó en torno a las grandes empresas en su tráfico internacional. Esto se explica por dos motivos fundamentales: por su mayor potencial de defraudación fiscal y por tener más capacidad para integrar modelos de gestión de riesgos fiscales. Pero la noción de cumplimiento cooperativo no aparece en nuestra Ley General Tributaria circunscrita a este tipo de grandes contribuyentes, sino que se articula como un postulado general. De este modo, es preciso atender a lo que supone este cumplimiento cooperativo. Como resumió en 2014 Carbajo Vasco: «[...] conlleva, en consecuencia, un modelo de gestión de riesgos fiscales, un marco de control fiscal vinculado en la empresa al desarrollo de una amplia responsabilidad corporativa y a la asunción de responsabilidades al respecto por parte de algún o algunos miembros del Consejo de Administración, cuya finalidad es velar y controlar que ese marco se cumpla y que la Administración tributaria pueda estar convencida de que las declaraciones y hechos imponible declarados por la empresa no suponen incumplimiento y que, en el caso de existir dudas al respecto, aquélla sería informada sobre tal circunstancia, pidiéndole la entidad una consulta o informe acerca de la tributación pertinente a la operación o contrato correspondiente» (49).

Por otra parte, este cumplimiento cooperativo debe desarrollarse necesariamente en el marco de un nuevo tipo de relación con la Administración: la relación cooperativa. Así pues, de acuerdo con García Novoa (2019: 1) se trata de sustituir el control *a posteriori* por una relación permanente, basada en la prevención y la evaluación de riesgos fiscales mediante la creación de perfiles. Y como señala Martínez Muñoz (2021: 41): «el pilar fundamental sobre el que se asienta la relación de cumplimiento cooperativo es la revelación de datos y la transparencia de los contribuyentes». En desarrollo de esta relación ambas partes, como señala la autora, «(...) deberían actuar de acuerdo con unos criterios, por un lado, para la Administración, comprensión de las razones comerciales de la empresa (*commercial awareness*), imparcialidad, proporcionalidad, transparencia y

---

(48) Este autor resalta que fue la *Australian Taxation Administration* (ATO), la administración tributaria de Australia la que justificaba que la relación cooperativa fuese solo con los grandes contribuyentes: por su relevancia recaudatoria directa e indirecta; por la cantidad de información que poseen, por gran capacidad gestora y por la existencia entre ellas de una cultura corporativa consolidada. A juicio de este autor, tales razones son «oportunistas» y la «(...) exclusividad no se justifica, ni se sustenta en razones legales, ni se expone los problemas de discriminación que puede conllevar».

(49) Carbajo Vasco (2014: 25).

receptividad, y por el otro lado, en relación con el contribuyente, su actuación debe estar presidida por la cooperación y la transparencia». En conclusión, «la gestión del riesgo [tributario] es una herramienta importante que permite a la Administración priorizar el mismo y asignar recursos de forma efectiva» (50).

Esto significa dar un giro copernicano al sistema inquisitivo, de control *a posteriori* de la actuación de los obligados tributarios. Sistema en el que las garantías y los derechos de los contribuyentes y la efectividad del cumplimiento de los deberes de la Administración se dilucidan, en última instancia, en los procedimientos tributarios y finalmente en el orden judicial. La consecuencia natural es la elevada conflictividad en materia fiscal, lo que, desde nuestro punto de vista, no es algo negativo, sino al contrario, fuerza dinámicamente a la Administración a hacer bien las cosas y a respetar los derechos de los contribuyentes establecidos en la Ley. De esta forma, en la LGT el control por parte de la Administración siempre es *a posteriori* y en la misma no se contemplan otros cauces de comunicación de las empresas con la Administración salvo las consultas tributarias y las solicitudes ex. arts. 90 y 92 de la misma ley, con los efectos beneficiosos que normativamente se han establecido para ellas. Así, solo de forma voluntaria en un *quid pro quo* normativamente establecido en los instrumentos citados de la LGT, las empresas pueden desvelar a la Administración sus estrategias fiscales o sus proyectos operativos.

Por otra parte, como acertadamente apunta García Novoa (2019) (51) en el modelo inquisitivo y de confrontación, la Administración debe investigar de oficio todos los hechos tomando en consideración la totalidad de las circunstancias relevantes al caso, favorables y desfavorables. El obligado tributario tiene el deber de colaborar con la Administración informándole de todos los hechos relevantes e indicando los medios de prueba que sean conocidos, pero este modelo “inquisitivo” se está poniendo hoy en duda por las tendencias internacionales que propugnan un “cumplimiento cooperativo”, como sistema alternativo a la actual gestión de los tributos. Desde la Agencia Tributaria, señala el mismo autor, se ha hablado, incluso, de liberar del control de la Inspección de Hacienda a aquellos contribuyentes –en este caso, empresas– que acrediten un historial de buenas prácticas en materia tributaria, que sean transparentes con su información fiscal y dispongan de un esquema de control interno *compliance tributario* suficiente como para inhibir cualquier actividad de riesgo en materia tributaria por parte de sus empleados. Pero estas supuestas bondades no se recogen en ninguna norma conocida. Sin embargo, esta nueva relación no es incompatible con el reforzamiento de las medidas de control tributario. De hecho, la intensificación de las potestades de control se ha realizado en nuestro país en sucesivas reformas de la LGT (Ley 7/2012 y Ley 34/2015) y en otros países como en Gran Bretaña precisamente para, paradójicamente, incentivar el cumplimiento voluntario basado en el esquema de la relación cooperativa (52).

---

(50) Ambas citas en Martínez Muñoz (2021: 40)

(51) García Novoa (2019: apartado II. “La conflictividad en materia tributaria”).

(52) Sanz Gómez (2016a: 212-213) y Sanz Gómez (2016b: 46) señala que: «En Gran Bretaña, una reforma de la Ley de Sociedades Anónimas facultó a las autoridades tributarias, previa autorización judicial, a hacer público que la contabilidad de una empresa no es reflejo fiel de su situación económica real. González De Frutos vincula esta reforma (que incentivó fuertemente el reforza-

La segunda derivada de la relación cooperativa es la segmentación de los contribuyentes en niveles de riesgo, o lo que viene llamándose “perfiles de riesgo” o *tax profiling* y surge o es consecuencia directa del origen en el que se concibe la relación cooperativa. Ya hemos señalado anteriormente cómo esta nueva relación se dirige a los grandes contribuyentes. La idea que subyace es que una fiscalización intensa y preventiva en estos momentos es imposible llevarla a cabo para el conjunto de los contribuyentes por lo que era preciso segmentarlos, clasificarlos y priorizar los esfuerzos de la Administración para el control de los “no colaboradores”. La segmentación trae su origen de los trabajos de la Administración tributaria australiana que acogió posteriormente la OCDE en su estudio del año 2004 (53) y lleva inexorablemente a la jerarquización de las actuaciones administrativas. Lo que Sanz Gómez (2016a: 213) llama «pirámide de cumplimiento». En definitiva, la relación cooperativa facilita una mayor tranquilidad, a quienes se acogen a ella, porque los mayores esfuerzos de control se dirigirán sobre los no cooperativos.

Finalmente, desde el punto de vista del derecho tributario, en la relación cooperativa se ponen sobre el tablero de juego, como contrapartida o ventajas para el contribuyente, algunas técnicas de resolución de conflictos, vía negociación o de prevención o anticipación de estos, además de una intensificación de los mecanismos de colaboración con la Administración para el intercambio de información por parte de la empresa/contribuyente a cambio de una respuesta más rápida y personalizada de la “interpretación administrativa” al respecto. Todo ello, como hemos dicho anteriormente, de forma voluntaria, sin que realmente esté contemplado este desarrollo de la colaboración social en la Ley General Tributaria y con un riesgo claro de afectación al principio de igualdad de los contribuyentes ante la ley.

### **3.3. Recepción en España para las grandes empresas: el Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias. Reflexiones críticas**

Es indudable la influencia de la OCDE (54) y otros organismos internacionales en el cambio de paradigma, el cual, no solo afecta a España. En nuestro país, «el Plan de Prevención del Fraude Fiscal del año 2008 incluyó la relación cooperativa como medida de fomento del cumplimiento voluntario» (55). Y, por otra parte, estas ideas se recibieron en el seno del Foro de Grandes Empresas (FGE) creado en la AEAT en 2009 cuyos trabajos

---

miento de los mecanismos de control empresarial), con la construcción progresiva de la relación cooperativa en ese país (...).

(53) OCDE (2004): *Compliance Risk Management: managing and improving with tax compliance*.

(54) De acuerdo con Carballo Vasco (2014: 23): «En los momentos actuales de globalización e internacionalización económica y social, la OCDE constituye, sin ningún género de dudas, la institución configuradora del derecho tributario internacional, como demuestra la prevalencia en el Ordenamiento Jurídico Financiero de documentos generados por la misma, caso de la “Guía de Precios de Transferencia” o actualmente el desarrollo del llamado “Proyecto BEPS” (*Base Erosion and Profit Shifting*)».

(55) Martínez Muñoz (2021: 38).

dieron lugar al Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT), aprobado el 20 de julio de 2010 con el carácter de *soft law* (56).

Este Foro de Grandes Empresas (57) es un órgano informal creado en el entorno de la AEAT y es producto de su potestad de autoorganización. Su objetivo se focaliza en las relaciones entre las grandes empresas y los problemas en la aplicación del sistema tributario. Entre sus principales funciones se cuentan: en primer lugar, ser un foro de discusión especialmente relevante, dada la composición mixta que lo integra, las grandes empresas de nuestro país, de una parte, y de otra, una representación de la Administración tributaria (AEAT) al máximo nivel; y, en segundo lugar, ser el emisor o fuente de documentos que podrán traducirse o no en normas pero que, en todo caso, van a tener un carácter de recomendaciones (*soft law*).

El primer fruto relevante en materia de cumplimiento cooperativo fue relativamente temprano. Si el acta de la primera reunión fue en 2009 (58), el Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT) (59) vio la luz en la tercera sesión de julio de 2010. En el acta de la reunión (60) se incide en «la decidida apuesta de la Administración tributaria por la implantación de un nuevo tipo de relación con los contribuyentes: una relación cooperativa basada en los principios de transparencia y confianza mutua» afirmando que «España es pionera en la elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias, tarea llevada a cabo conjuntamente con las empresas». Con posterioridad, para el re-

---

(56) Coinciden en señalar este punto temporal como inicio de la recepción y expresión formal en España de la relación cooperativa, configurada como una “buena práctica” a adoptar por, en principio, solo las grandes empresas. Así, Martínez Muñoz (2021: 41) y Aldea Gamarra (2022: 175) y González De Frutos (2010: 66-68). Si bien, como señala este último autor, en la página 67, la relación cooperativa se había enmarcado como un medio contra el fraude fiscal y así se incluyó en el Plan de prevención del Fraude Fiscal de 19 de noviembre de 2008. Asimismo, Carbajo Vasco (2014: 25).

(57) Para conocer el funcionamiento, composición, funcionamiento y estructura internas, véase Sanz Gómez, R. (2016a: 220-222). También puede explorarse la sección dedicada al Foro en la página *web* de la AEAT: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html>] (Consulta 28 de junio de 2024).

(58) En: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/sesiones/primer-sesion-10-julio-2009.html>]. Con 27 participantes, en orden alfabético los siguientes: Acerinox; ACS; Banco de Santander; BBVA, La Caixa; Caja Madrid; CEPSA; COFARES; El Corte Inglés; ENDESA; FCC; Gas Natural; Generali España; Iberdrola; Iberia; INDITEX; MAPFRE; Mercadona; Michelin; Norfin Holder; Renault; REPSOL YPF; SEAT; Siemens; Telefónica; Vodafone y Wam Acquisition (Consulta 28 de junio de 2024).

(59) Acerca del Código de Buenas Prácticas Tributarias y el Anexo de Adhesión véase en: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>]. En este momento, según publica la página *web* de la AEAT, el número de entidades adheridas al CBPT se eleva a la cifra de 196 a fecha de 6 de septiembre de 2023. (Consulta 28 de junio de 2024).

(60) Intervención de la Vicepresidenta Segunda del Gobierno y Ministra de Economía y Hacienda (Elena Salgado Méndez) en el Acta de la reunión de 20 de julio de 2010, disponible en: [[https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Tema/Empresas/ForoGrandesEmpresas/Sesiones/3/ACTA\\_FORO\\_20-07-2010.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Empresas/ForoGrandesEmpresas/Sesiones/3/ACTA_FORO_20-07-2010.pdf)] (Consulta 28 de junio de 2024).

forzamiento de la relación cooperativa, el Pleno del Foro aprobó dos nuevas propuestas: en la sesión de 28 de octubre de 2016, acerca del reforzamiento de las buenas prácticas en transparencia fiscal empresarial (61) y la más reciente de 8 de junio de 2023, para la aportación voluntaria de la documentación sobre operaciones vinculadas (62).

En resumen, siguiendo los apartados del Código (63) por cuanto toca a los compromisos de las grandes empresas, se incluye: a) una declaración general de reducción de riesgos fiscales significativos y prevención de conductas que los generen (1.1); b) las empresas evitarán el uso de estructuras opacas para obtener ventajas fiscales y se aclara que estas serán: interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales y análogos, o con el propósito de impedir el descubrimiento del responsable final de las actividades o del titular último de los bienes o derechos implicados (1.2); c) empresas y Administración colaborarán para detectar prácticas fiscales fraudulentas presentes o futuras así como para buscar las soluciones oportunas (1.3); d) asumirán el compromiso de que el Consejo de Administración u órgano equivalente esté informado de las políticas fiscales de la empresa y el responsable de los asuntos fiscales de la entidad le informará de las políticas seguidas en el ejercicio, antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración de Impuesto sobre Sociedades (1.4). A estos habría que añadir otros dos que se desprenden de los acuerdos plenarios de 2016 y 2023: la aportación de un informe de transparencia (64) y la aportación voluntaria de documentación sobre operaciones vinculadas.

Por su parte, la Administración asume unos compromisos o buenas prácticas que se dirigen a ofrecer al contribuyente una mayor seguridad jurídica y transparencia en la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Lo que se materializa en una serie de medidas de reforzamiento de su deber de asistencia al contribuyente. Las técnicas o vías de refuerzo son las siguientes: a) la AEAT velará porque se respete la unidad de criterio administrativo aplicando los criterios administrativos ya evacuados y, en caso de duda, solicitará informe a la DGT. Asimismo, se establece un protocolo para la centralización en el Comité permanente de la AEAT de los criterios interpretativos (conflictivos o controvertidos) que se pretenda aplicar en los diferentes Departamentos de la Agencia (2.1); b) una información sobre los criterios que utiliza en sus procedimientos de control,

---

(61) Véase en: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-reforzamiento-bp-transparencia-fiscal.html>] (Consulta 28 de junio de 2024).

(62) Véase en: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-operaciones-vinculadas-precios-transferencia.html>] (Consulta 28 de junio de 2024).

(63) Pueden verse dichos apartados de forma desarrollada en: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-reforzamiento-bp-transparencia-fiscal.html>] (Consulta 28 de junio de 2024).

(64) De acuerdo con Ribes Ribes (2022: 170) las empresas solicitan de forma recurrente a la administración un *feedback* oficial (acerca de los Informes de Transparencia) que puedan presentar a sus Consejos de Administración, sin embargo, la Administración se limita a recordar «la falta de previsión de tal acción en el ordenamiento vigente». Ciertamente curioso, cuando la creación el mismo Foro y los compromisos recíprocos han sido fruto del *soft law*.

en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general, que va más allá o «sin perjuicio de la regulación aplicable en cuanto a la interpretación y calificación de las normas tributarias y de la labor de información y asistencia a los obligados tributarios» (2.2); c) consultas previas y evacuadas con mayor celeridad (2.3); d) se permitirá que los contribuyentes presenten, junto a sus declaraciones, un anexo explicativo sobre aquella (2.4) y, finalmente, e) compromiso de garantía por la Agencia de que «en su actividad de aplicación del sistema tributario, garantiza el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes» (*sic*) (2.5) (65).

Sin entrar en una crítica exhaustiva desde el punto de vista de los derechos y deberes establecidos en la Ley General Tributaria, no obstante, hay cuestiones sobre las que debemos detenernos pues resultan sorprendentes. Por ejemplo, el compromiso 2.5 de la Administración, que por su obviedad cae por su propio peso, nos referimos a la garantía del pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes; porque, ¿este parámetro no es el que supuestamente debería guiar la actuación de la Administración pública en todo momento y lugar y, sobre todo, para todo contribuyente, haya o no suscrito su adhesión a este CBPT?

Acerca de los demás compromisos de la Administración, en el fondo suponen un tratamiento privilegiado para los contribuyentes que se adhieren que queda al margen de lo dispuesto con carácter general en la Ley General Tributaria, con evidente desprecio al principio de generalidad y de igualdad que debería presidir la aplicación del sistema tributario. Y todo ello contando con el único respaldo del acuerdo entre las partes. A nuestro juicio, esto supone una deslegalización que se produce entre tanto el desarrollo reglamentario de la noción “potenciación del cumplimiento cooperativo” (art. 92.2 LGT) no ha sido abordado todavía.

Aparece también –según creemos– una nueva función de los órganos de Inspección tributaria que no está contemplada en la Ley General Tributaria y que se desprende también de este CBPT: el análisis *previo* de riesgos fiscales de las empresas –solo para las adheridas al CBPT y que asuman ciertos compromisos de transparencia–. A nuestro entender, es lo que se desprende del Acuerdo del Pleno del Foro aprobado en 2016 (66) y que se concretaría, en síntesis, en el compromiso de las empresas a entregar a la Administración información sobre la actividad económica en paraísos fiscales (Informe de Transparencia) y sobre la estructura de financiación, en su caso, del grupo empresarial y el grado de congruencia con las acciones del “Paquete BEPS” de la OCDE; además de una explicación de las operaciones societarias más significativas, en definitiva sobre su estrategia fiscal y el catálogo de operaciones que se someten al Consejo de Administración de la entidad. El momento temporal para la aportación del Informe se recomienda que sea con carácter *previo*

---

(65) Pueden verse dichos apartados de forma desarrollada en: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-reforzamiento-bp-transparencia-fiscal.html>] (Consulta 28 de junio de 2024).

(66) Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al CBPT, aprobada en la sesión plenaria del 20 de diciembre 2016, en: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/propuesta-reforzamiento-bp-transparencia-fiscal.html>] (Consulta 28 de junio de 2024).

a la presentación de la declaración del IS pues así tiene sentido la contraprestación asumida por la Administración y que supone esta nueva función para los órganos de inspección. Tal y como señala el acuerdo: «(...) a la vista de la información contenida en el Informe de Transparencia y de la documentación posteriormente aportada a la Inspección, ésta trasladará a la empresa su valoración en relación con determinados aspectos recogidos en el Informe que permitirán a aquella conocer los criterios administrativos aplicables sobre aspectos a los que se refiera el informe y que puedan ser útiles tanto para el desarrollo de las buenas prácticas tributarias, en general, como para la presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, en particular» (67).

Y asociada a esta nueva labor, se introducen una serie de cambios en el procedimiento inspector que no figuran tampoco en la normativa general cuyo objeto declarado es potenciar el acuerdo en todas las fases procedimentales de este procedimiento (3.2), compromiso que se asume tanto por la AEAT como por las empresas en aras de la reducción de los litigios tributarios y la evitación de conflictos.

Otros compromisos que asume la Administración pueden ser criticados, como hemos hecho anteriormente, por tratarse de declaraciones de intenciones que deberían aplicarse no solo en el marco de las relaciones bilaterales que acoge el CBPT, pues tendrían que ser un postulado general de ética profesional y de respeto a la Ley. Nos referimos al compromiso del apartado 3.3 del CBPT en donde la Administración asume «reducir la carga fiscal indirecta que representa para los contribuyentes el cumplimiento de determinadas obligaciones y la atención de determinados procedimientos, la Agencia Tributaria intentará delimitar lo más posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas y procurará limitar lo duración de los procedimientos de comprobación e investigación al tiempo estrictamente necesario para poder realizar una adecuada actuación de control». Algunos autores opinan acerca del programa español de cumplimiento cooperativo, que su «objetivo último debe ser alcanzar una gestión de riesgos en tiempo real» (68) lo que parece ser ya una realidad con las modificaciones introducidas en la normativa tributaria, como en el IVA, el suministro inmediato de información (SII) (69) o el suministro inmediato de libros contables de impuestos especiales (SILICIE) (70).

---

(67) En el apartado IV, letra C del Acuerdo.

(68) Sanz Gómez (2016a: 223).

(69) Introducido por Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA y de modificación del RGGI (RD 1065/2007) y del reglamento de facturación (RD 1619/2012) y relacionado con ello, la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por el que se regulan las especificaciones normativas y técnicas para la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.

(70) Mediante la modificación del artículo 50 del reglamento de la Ley de Impuestos Especiales (RD 1165/1995) y la Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre, que regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación cuya característica principal es que el cumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad en el entorno de los IIIEE, se realizará mediante el suministro electrónico de los asientos contables a través de la sede electrónica de la AEAT a cambio de la reducción de la obligación de presentación de ciertas declaraciones informativas. Un sistema cuyo plazo es bastante exigente, ya que se debe registrar el movimiento, operación o proceso, en las 24 horas hábiles siguientes al momento de producirse, y suministrar los datos del asiento contable a la AEAT en el plazo de cinco

Lo cierto es que, como anticipó Martín Fernández (71), es preciso que una norma legal sistematice los preceptos que regulan el cumplimiento cooperativo en materia tributaria.

## 4. LA EXTENSIÓN DE LA RELACIÓN COOPERATIVA A LAS PEQUEÑAS EMPRESAS: LA NORMALIZACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO O DE *COMPLIANCE*

### 4.1. Introducción

Como hemos dejado anteriormente señalado, el nacimiento de las relaciones cooperativas o reforzadas entre las empresas y la Administración se enmarca en un movimiento internacional para la protección de las haciendas de los Estados como reacción, entre otras causas, a la pérdida de recaudación y traslado de beneficios a territorios de baja o nula tributación o a la planificación fiscal agresiva. Junto a ello, en el mundo empresarial estaba surgiendo la noción de la responsabilidad social corporativa (72) y la redacción de códigos éticos y de códigos de buenas prácticas empresariales.

De este modo, el foco se pone en la *autorregulación para la mejora en la transparencia y en la cadena de decisiones*. El origen, por tanto, tiene motivaciones empresariales y surge justamente en el ámbito mercantil (73). La reputación (la buena reputación) de la empresa es un valor codiciado por las empresas (74) y tal logro ha de hacerse visible a los destinatarios de los bienes y servicios, ya que la buena reputación (y su cara opuesta, la evitación del riesgo sobre el prestigio o reputación de la empresa) debe tener un cauce para hacerse visible. De esta forma, la empresa que adopta un código de buenas prácticas (75) (empresariales) en materia social o medioambiental tiene una ventaja compe-

---

días hábiles. Sistema que, por el momento, es opcional para los contribuyentes.

(71) Martín Fernández (2018: 11).

(72) Para García Novoa (2019), en el apartado III. “El llamado cumplimiento cooperativo”, el antecedente inmediato de las relaciones cooperativas se encuentra en las prácticas de las empresas que se incluyen bajo el concepto de *responsabilidad social corporativa*. Alude a la definición del Observatorio de la Responsabilidad Social Corporativa, que la define como «una forma de dirigir las empresas basado en la gestión de los impactos que su actividad genera sobre sus clientes, empleados, accionistas, comunidades locales, medioambiente y sobre la sociedad en general». No solo consiste, como dice ese autor, en el respeto a las leyes y el cumplimiento de las normas imperativas sino en la adopción *motu proprio* de posturas que contribuyan a la mejora social, económica y ambiental.

(73) Para Aldea Gamarra (2022: 168): «El *compliance* asépticamente concebido hunde sus raíces en el sentimiento de preocupación por la gestión de los riesgos corporativos que se empezó a gestar en las últimas décadas del siglo pasado [...]. Inicialmente esta institución nace como respuesta a la necesidad de proteger el patrimonio empresarial en aquellas sociedades donde el capital se encontraba separado de la gerencia de las mismas, sobre todo, frente a eventuales vulneraciones del deber fiduciario confiado a los gestores».

(74) Como señala el informe Global Corporation Center (GCC) (2017: 10): «En 2016, el 68% respondió que la información no financiera jugaba un papel fundamental con frecuencia u ocasional, en comparación con el 52% y el 58% en 2015 y 2013, respectivamente».

(75) De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 31/2014 de reforma de la LSC, España ha sido consciente de la importancia de que las sociedades cuenten con un buen gobierno corpo-

titiva sobre el resto. Desde las reformas de 2014 y 2017 (76) de la ley de sociedades de capital se acoge normativamente en España esta extensión de los objetivos propios y, en su momento, únicos de cualquier empresa. Se impone a la empresa que no persiga solo el bienestar de sus accionistas (lucro) sino que toda empresa debe mirar por la sociedad en general, los denominados *stakeholders* (empleados, proveedores, el conjunto de la sociedad). Así, la política de responsabilidad social corporativa es una facultad indelegable del Consejo de Administración (art. 529.ter) y dicha política tiene ramificaciones en aspectos como la política de remuneración (art. 529.novodécies), política de diversidad, de paridad lo que se recogerá en el informe anual de gobierno corporativo (arts. 538 y 540) (77).

---

rativo. Se impulsó en 1997, 2003 y 2006 la constitución de grupos de expertos para estudiar el funcionamiento de las sociedades cotizadas y elaborar criterios y recomendaciones. Fruto de esos trabajos fue el Informe Olivencia de 1998, código ético en los consejos de administración y que sirvió de base para el Código de Buen Gobierno de 2003, Informe Aldama, hasta el presente Código Unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas.

(76) La reforma de 2017 fue consecuencia de la trasposición en España de la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de octubre que modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos. La trasposición se realizó mediante el Real Decreto-ley 18/2017, de 24 de noviembre, de modificación del Código de Comercio, del texto refundido de la Ley de Sociedades y de la Ley de auditoría de cuentas, en materia de información no financiera y diversidad y por la que se establece la obligación de incluir en el informe anual de gestión, un estado de información no financiera o elaborar un informe separado con el mismo contenido, esta obligación se impone a las empresas y entidades públicas con un número medio de trabajadores superior a 500 o en las que el total de las partidas de su activo consolidado sea superior a 20 millones de euros o en las que el importe anual de su cifra neta de negocios supere los 40 millones de euros. Véase, asimismo, la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, de modificación del Código de Comercio, de la LSC y de la de Auditoría de Cuentas. Por otra parte, la Directiva (UE) 2017/828 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva 2007/36/CE en lo que respecta a la implicación a largo plazo de los accionistas, pone el acento en otro aspecto del gobierno corporativo, el que se focaliza en los inversores y los gestores de activos, y viene a exigirles que hagan pública su política de inversión y otra información relativa a esta cuestión, es decir, les impone mayor transparencia a su actuación. La Disposición Adicional 1ª de la citada Ley 11/2018, dispone que el Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas (CERSE) emitirá un informe anual en donde establecerá la «calidad, comparabilidad, fiabilidad de la información emitida en los estados de información no financiera», y este informe será presentado ante el Senado. Además, la Disposición Adicional 2ª de la misma, establece la obligación de que «en cualquier proyecto legislativo relacionado con la responsabilidad social de las empresas, el gobierno deberá contar con el informe no vinculante del Consejo Estatal de Responsabilidad Social de las Empresas». El CERSE, como se explicita en la *web* del Ministerio de Trabajo y de Economía social es «un órgano asesor y consultivo adscrito al Ministerio competente en materia de políticas públicas de impulso y fomento de la responsabilidad social de las empresas del Gobierno de España (actualmente el Ministerio de Trabajo y Economía Social)» adscrito hoy a la Dirección General de la Responsabilidad Social de las Empresas. Este órgano nació, no obstante, en 2008 por virtud del Real Decreto 221/2008, de 15 de febrero, actualmente modificado por Real Decreto 144/2021, de 9 de marzo.

(77) Con carácter previo, la reforma realizada en 2003 (Ley 26/2003, de 17 de julio) con el fin de reforzar la transparencia de las sociedades cotizadas que las obligó a que se dotasen de regla-

No obstante, el derecho tributario, como derecho positivo y además basado en la coactividad que se impone a los ciudadanos, de ahí su consideración como obligados tributarios, se cohonestaba mal con la autorregulación y con la transparencia. Y, como acertadamente pone de manifiesto García Novoa (2019: 1): «En lo relativo a la fiscalidad, el cumplimiento de las leyes tributarias, imperativas por naturaleza, parece que no deja espacio para los comportamientos socialmente responsables. Parece que, en materia fiscal, lo socialmente responsable es cumplir la ley, que es, al mismo tiempo, lo jurídicamente exigido por la misma».

Sin embargo, es un hecho que la tendencia que se está imponiendo también en España: la extensión de estas buenas prácticas tributarias en el seno de las empresas. Contribuyó también a esta tendencia otras reformas legislativas como fue la ruptura del principio *societas delinquere non potest* (78) con la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. La vigente redacción del artículo 31.bis del Código penal (CP) determina que las personas jurídicas serán penalmente responsables de delitos si bien, como dice Sanz Gómez (2016a: 225-226), se establecen también unas eximentes y atenuantes en el mismo precepto « (...) que se construyen en torno a la existencia de un sistema de control interno y un órgano que supervise su implementación (llamado «*compliance officer*»). De esta forma, el legislador penal apuesta por la llamada “autorregulación regulada” en la prevención de delitos en las empresas, dando como resultado un sistema jurídico complejo donde interaccionan normas jurídicas estatales y normas de auto-organización empresarial».

Consecuentemente, el siguiente impulso ha sido la estandarización de modelos de *compliance*, en un primer lugar solo penales, pero tras la introducción en el TRLSC del riesgo tributario y la recepción de la doctrina internacional tributaria sobre la transparencia y las relaciones reforzadas con la Administración, también ahora de carácter tributario (79). Se trata de la publicación de la Norma UNE: 19602, primera regulación del *compliance fiscal* en España (80).

---

mentos de la junta general y del Consejo de Administración.

(78) Brocardo latino que significa que no se podrá exigir responsabilidad penal a una persona jurídica, a diferencia de lo que ocurre con una persona física.

(79) Acerca del significado y origen de los procesos de normalización puede verse García Novoa (2019) apartado VIII.

(80) La Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR) publicó el 28 de febrero de 2019 la norma UNE 19062 de “Sistemas de Gestión de *Compliance* Tributario. Requisitos con orientación para su uso”. De acuerdo con Sánchez Macías y Leo Castela (2020: 19), «(...) está basada en la estructura de alto nivel utilizada por la Organización Internacional de Normalización (ISO), que es una estructura común a todos los sistemas de gestión. Ello facilita la integración (...) con otros subsistemas, como los de gestión de calidad, de *compliance* penal, de gestión ambiental, de riesgo de soborno, etc. El hilo conductor de esta norma, y su desarrollo recuerda el llamado ciclo PDCA (*Plan, Do, Check, Act*) o ciclo de Deming (...)».

#### 4.2. *Compliance* tributario: clave de la extensión de la relación cooperativa con la Administración

Se define el *compliance* o *corporate compliance* como «todas aquellas políticas corporativas dirigidas a la implantación de medidas y procedimientos internos en el seno de una empresa que posibilitan el control y la prevención de los incumplimientos normativos. Se trata de un modelo organizativo y estratégico que pretende asegurar o garantizar que todos los integrantes de una organización cumplen adecuadamente las normas. Esta institución aglutina las funciones de prevención, detección y gestión de riesgos contribuyente a promover y desarrollar una cultura de cumplimiento proactivo en el fuero interno de las sociedades» (81). En realidad, el término que se está acogiendo, es el abreviado “*compliance*” que, en el fondo, debe leerse como “*compliance with the law*”, esto es, cumplimiento legal adecuado.

El *compliance* tributario como todo programa de cumplimiento, es un instrumento (*soft-law*) que, en materia tributaria, constituye un (el) medio para el control del riesgo tributario en las empresas. Como señala Aldea Gamarra (2022: 170), el sistema de *compliance* –y sus posibles subsistemas– que una organización implanta comparte la idea de que los riesgos son por naturaleza graduables y predecibles por lo que pueden ser objeto de medidas de prevención y de control *ex ante*. No obstante, hay que señalar que un programa de *compliance* suele llevar asociado un programa ético o de conducta en las empresas que estas deciden asumir voluntariamente, por tanto, va más allá de la estricta observancia de las normas (82). En resumen, acogemos la definición de aquel autor para quien el *tax compliance* es «(...) en esencia, un sistema interno de gestión y control de los riesgos fiscales diseñado conforme a estándares normalizados con el fin de prevenir y evitar incumplimientos de esta naturaleza. Se trata de un conjunto de mecanismos de detección, vigilancia y corrección de los riesgos asociados al cumplimiento de la normativa tributaria, así como de técnicas de aprendizaje y neutralización para el caso de que estos se llegaran a materializar» (83).

En España, el estándar que permite diseñar un programa de cumplimiento tributario es la citada norma UNE-ISO 19602 (84) y está previsto que pueda ser usado por todo tipo de empresas para implantarlo. La ventaja de contar con una norma UNE es, entre otras, la posibilidad de incorporar una suerte de “módulo tributario” al sistema de *compliance* que la empresa pueda haber ya implantado (por ejemplo, uno de tipo penal).

---

(81) Aldea Gamarra (2022: 170). Este autor establece la necesidad de diferenciar el concepto de *compliance* de la noción de cumplimiento cooperativo.

(82) De acuerdo con este autor, entre la parte de los sistemas de *compliance* que harían referencia a un “comportamiento ético” de la sociedad destacan: el *whistleblowing* y la inclusión de sistemas correctivos para los miembros de la organización desobedientes con los protocolos establecidos.

(83) Aldea Gamarra (2022: 172).

(84) Sobre los antecedentes de esta norma, véase, Campanón Galiana (2019), apartado II; Menéndez Fernández (2019), apartado I y García Novoa (2019), apartado VIII.

Algunos autores señalan que esta norma es un paso hacia delante en el concepto de la responsabilidad social y el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias (85) lo que no deja de ser en parte cierto y en parte no. En la norma UNE, la cultura de *cumplimiento* se contempla como un elemento de apoyo a los sistemas de *compliance*, y se define como el conjunto de «valores, ética y creencias que existen en una organización y que interactúan con las estructuras y sistemas de control de la misma para producir normas de comportamiento que conducen a obtener los objetivos derivados de la aplicación de esta norma UNE» (86). Tal y como lo entendemos, esta cultura es un modo de desenvolvimiento del conjunto de la entidad, que va más allá de las buenas prácticas empresariales, pues incluye un componente ético y de valores que han de conformar la llamada “política de *compliance* tributario” de la empresa. Es precisamente esta parte de la norma UNE la que más se acerca a la noción de relación cooperativa. Pues a través de este compromiso adquirido por la empresa será cómo la Administración podrá abordar el inicio de las relaciones de confianza y transparencia exigidas en el contexto de la relación cooperativa.

No obstante, y a pesar de lo dicho, estamos más de acuerdo con Aldea Gamarra (2022: 171-173) que se pregunta el porqué de la confusión o el deseo de equipararlo en el ámbito tributario con el cumplimiento cooperativo. Efectivamente, no pueden equipararse ambos conceptos: el *compliance* es un sistema de gestión de riesgos especificado para el riesgo tributario –*tax compliance*– en tanto que la relación cooperativa es un nuevo modelo de relación entre el contribuyente y la Administración y el cumplimiento cooperativo, su consecuencia necesaria. Pero, sí es evidente que entre ambos existe una íntima relación (87). Aunque, no tanto como precedente para la confluencia de ambos conceptos, sino como una necesaria premisa previa: la “gestión del riesgo” en el seno de las empresas es previa a la relación cooperativa y es necesaria para que pueda ser implantada y pueda evolucionar.

Como hemos puesto de manifiesto anteriormente, la relación cooperativa ha comenzado su andadura en el marco de las relaciones con las grandes empresas de nuestro país (88). Y la razón por la que esto ha sido así la puso de relieve González De Frutos

---

(85) Así, Campanón Galiana (2019), apartado I. Menéndez Fernández (2019), apartado I.

(86) *Vid.* 3.10 norma UNE. Los elementos fundamentales de esta cultura se refieren en 7.1.

(87) Aldea Gamarra (2022: 173-174), considera que existen una serie de circunstancias o precedentes comunes que puede considerarse el primer punto de confluencia entre ambas realidades. Señala, entre otras, la complejidad de los ordenamientos tributarios; las constantes modificaciones normativas y la inseguridad jurídica: la proliferación de los procedimientos de comprobación; la progresiva implantación de las acciones BEPS: transparencia y planificación fiscal agresiva; la digitalización de determinados aspectos el cumplimiento tributario; la generalización de las técnicas de gestión pública de los riesgos fiscales para la categorización de los contribuyentes según su perfil de cumplimiento; el aumento de las competencias indelegables de los Consejos de Administración y finalmente, el exponencial desarrollo del buen gobierno corporativo, la responsabilidad fiscal societaria y la ética de los negocios.

(88) Esto ha sido así según Córdoba Ocaña (2018): apartado I, porque: «No puede olvidarse que el enfoque cooperativo ha venido considerando casi con exclusividad a los grandes contribuyentes en la medida en que son estos los que ofrecen unas características y necesidades más acordes con el esquema en el que se suele desenvolver este modelo de relación. Sin embargo, si bien no todos

(2010: 66-67), ya que a su juicio la gestión del riesgo fiscal en las empresas es el elemento clave en la delimitación de los sujetos que pueden acogerse a la relación cooperativa. «Ciertamente, por ahora, solo pueden hacerlo las empresas cotizadas, y ello porque el compromiso del cumplimiento responsable debe venir avalado por herramientas que permitan lo que ahora se llama “control sistémico”, un entorno en que se ha renunciado al control exhaustivo de todas las operaciones sustituyéndolo por un juicio de permeabilidad de los procedimientos y sistemas informáticos de gestión económica de las empresas para las operaciones fraudulentas. El dispositivo que permite crear un entorno de cumplimiento sistémico se llama “controles internos” y existe en las empresas cotizadas no para la tranquilidad de la Hacienda, sino, fundamentalmente, para la de los accionistas».

Así pues, el avance habido en los controles internos de las empresas, que como hemos visto anteriormente han respondido a diferentes motivaciones, algunas puramente de estrategia empresarial y/o de prestigio (reputación), de autoprotección de los accionistas y otras han sido impuestas por las reformas legales en materia mercantil (que incluye ya el riesgo fiscal) y penal, todo ello permite afirmar en este momento el contexto ha cambiado y no son solo las sociedades cotizadas las que podrían acogerse a la relación cooperativa con la Administración tributaria (89). Como colofón, y para completar el cuadro, la publicación de la norma UNE 19602 en 2019 para la prevención y el control de los riesgos fiscales, es el punto de inflexión para la definitiva –tal y como prevemos– extensión de los programas de cumplimiento en las empresas y con ello, para contribuir al convencimiento en la Administración de avanzar en la expansión de esta relación cooperativa y la apertura de canales de relación reforzados (*enhanced relationship*) con las pequeñas y medianas empresas.

En este sentido, viendo el avance de esta nueva realidad, urge una regulación legal de las relaciones cooperativas de los ciudadanos, empresas, etc., con la Administración (90). Creemos que ya debió haberse hecho la modificación de la Ley General Tributaria en este sentido, pues con más de 13 años de experiencia desde la publicación del CBPT y en tanto en cuanto, esta experiencia podríamos llamarla “piloto”, este ensayo de las relaciones cooperativas entre las grandes empresas y la Administración se está consolidando, puesto que el número de grandes empresas adheridas no ha decrecido, sería ya oportuno acabar con la deslegalización de las relaciones cooperativas y su regulación en la norma general.

---

los elementos esenciales de la relación cooperativa son aptos para cualquier tipo de contribuyente, algunos de ellos incorporan enfoques de fomento del cumplimiento voluntario que son en buena medida trasladables a otros tipos de contribuyentes».

(89) El propio González De Frutos (2010: 67) señaló: «Esto no significa que las demás entidades [las no cotizadas] no puedan, en el futuro, alcanzar una forma de relación cooperativa, aunque ello dependerá de la disponibilidad de instrumentos de control sistémico». Futuro que, a nuestro juicio, ya está aquí.

(90) Ribes Ribes (2022: 190) propone al menos, la inclusión de un Título dentro de la LGT que contemple el régimen de los contribuyentes que participen en la relación cooperativa. Anteriormente, García-Herrera Blanco (2017: 29).

Por otra parte, no olvidemos cuál ha sido la motivación última del movimiento internacional para el cambio de paradigma en las relaciones con los contribuyentes: la evidencia de que no es posible controlar a todos los contribuyentes en un contexto internacionalización actual: la lucha contra el fraude y la planificación fiscal agresiva. En el plano nacional, la situación es la misma. ¿La solución, o el intento de solución? La segmentación de los contribuyentes. No hay recursos ilimitados en las Haciendas públicas para poder controlar a todos los contribuyentes y menos aún, a los que actúan en el plano internacional (91).

Pero en las pymes, un gran número son empresa familiar, a diferencia de en las grandes empresas, no existe un cauce todavía para la adhesión fuera del dudoso acceso a suscribir el CBPT, no porque en sí mismo esté vedado expresamente, sino por la complejidad y el diseño de este código, más pensado para las grandes empresas, sin lugar a dudas, a pesar de la declaración de principios del propio código que afirma ser aplicable en todas. Por este motivo, una empresa cumplidora que haya incorporado un sistema interno de gestión de riesgos (*compliance*) tributario o general, no tendrá acceso a las “contrapartidas” que ofrece la Administración a las empresas adheridas al CBPT. En este sentido, solo estará en mejor posición ante un eventual procedimiento de comprobación para demostrar su diligencia y falta de culpabilidad ante la infracción tributaria a diferencia de las consecuencias en materia penal, como veremos. Pero el cambio en esta situación se está produciendo en fechas recientes. A principios del año 2022, en el seno de la AEAT se ha creado el Foro de Pequeñas y Medianas Empresas (92) con unos objetivos similares a los ya examinados en relación con el Foro de Grandes Empresas. Se trata de un paso significativo en la consolidación y extensión de la nueva cultura de relaciones con la Hacienda pública. En aquel momento podría augurarse una próxima publicación de un código de buenas prácticas tributarias para pymes lo que, en resumen, dilucidaría las contrapartidas que la Administración está dispuesta a ofrecer a cambio del compromiso de las pequeñas y medianas empresas con los postulados de la transparencia y del cumplimiento voluntario. No obstante, las sesiones tratadas desde entonces por este Foro (93) van enfocadas hacia otros temas diferentes, principalmente relacionados con la información y asistencia en general en sus particulares obligaciones tributarias.

---

(91) Véase las reuniones de la OCDE, de Seúl 2006, Ciudad del Cabo 2008. Así lo avanzaba González De Frutos (2010: 68): «La multiplicación de los agentes económicos y la diversificación de sus operaciones en un contexto de internacionalización económica, con empleo masivo de las tecnologías de la información y de las comunicaciones, y el extraordinario desarrollo de los servicios financieros y de asesoría tributaria han puesto a las Haciendas en la difícil situación de aceptar que no tienen recursos para controlar a todos los contribuyentes, de donde surge la necesidad de priorizar, y así se empieza a hablar de la gestión de riesgos, como elemento esencial en la planificación de las actuaciones de control [de la AT]».

(92) Junto a este, se ha creado también el Foro de Trabajadores Autónomos.

(93) El Foro lleva en total cuatro sesiones, la última de 13 de marzo de 2024.

### 4.3. Estructura de un programa de cumplimiento: elementos fundamentales

Lo que primero destaca en la norma UNE es el ámbito subjetivo al que se dirige. Si bien estamos acostumbrados a hablar del *compliance* de las sociedades y de las personas jurídicas privadas es menos conocido que este sistema también está dirigido a personas físicas, como trabajadores independientes, siempre que constituyan una unidad operativa o de negocio. Y, aunque menos desarrollado, no se excluye ni al sector público ni al sector de las entidades sin ánimo de lucro. El objetivo, en todo caso, es crear una estructura interna que esté adaptada a cada caso, por lo que lo primero y más importante antes de nada es realizar lo que en la doctrina se ha llamado un “proceso de *Due Dilligence*” (94). Se trata de un análisis previo que habría de realizar un tercero para que este fuera más exitoso, pues se trata de mirar a la organización desde fuera, de forma objetiva, para establecer varias cosas. En primer lugar, las propias características de la empresa: su tamaño, su estructura, si tiene relaciones con organizaciones vinculadas, etc. De ahí se obtendrán las principales obligaciones fiscales que tenga que afrontar en el futuro y se conocerá cómo se ha respondido a obligaciones pasadas y presentes y, en la medida en que los ejercicios no estén prescritos, se facilitará una estimación (cuantificación) del riesgo en el que se está (sanciones, intereses, etc.) y en el que pueden incurrir en el futuro de no mediar medidas. Este examen *ex-ante* por un tercero es un primer paso muy relevante para una implantación efectiva del sistema de cumplimiento.

El control de terceros también se hace imprescindible para establecer un análisis de cumplimiento del propio sistema de cumplimiento. Se realizará cuando haya transcurrido algún tiempo tras la implantación. El tercero será capaz de detectar el origen de los incumplimientos y la efectividad de las medidas (o sistemas correctores) que las empresas hubieran articulado para la prevención del riesgo tributario.

El funcionamiento del sistema de cumplimiento depende de una figura central: el *compliance officer* tributario. El experto en materia tributaria que debe estar en una posición relevante en la estructura de poder de la entidad. Por una parte, debe tener unas competencias transversales para poder ordenar ciertos comportamientos o imponer determinados protocolos de actuación (ej.: en materia de contabilidad, finanzas, compras, inversiones, etc.) es decir, en todo ámbito de la actividad de la empresa que tenga repercusión fiscal. Por otra parte, debe estar en contacto directo con la dirección (consejo de dirección o de gobierno) en caso de que sea necesario elevar conductas sospechosas, por ejemplo. Sin embargo, ha de ser un órgano autónomo (en la toma de las decisiones que correspondan al objeto de salvaguardar a la empresa de los riesgos tributarios) y si dispone de un departamento a su cargo, todo él habría de tener esta autonomía funcional. El modo en que pueda integrarse esta figura en el seno de una empresa familiar pequeña o mediana debería ser objeto de reflexión, ya que no es trasladable en la mayoría de los entornos empresariales de las empresas familiares de nuestro país que, como ya hemos dejado sentado anteriormente, no separan adecuadamente la relación familiar de la profesional.

---

(94) Campanón Galiana (2019), apartado 4.1. Otros autores como Lagos Rodríguez (2023: 308) se refieren a esta como la fase de planificación.

El sistema se retroalimenta a sí mismo a través de los canales de denuncias (*whistle-blowing*) (95) en donde se anima a los miembros de la organización a que se denuncien incumplimientos de los protocolos de *compliance* (96). Además, se prevé la reacción correctiva a estos comportamientos en el propio sistema de *compliance*. La existencia de estos canales de denuncias en la pequeña empresa familiar de nuestro país no es realista por cuanto la tipología predominante entre ellas no permite garantizar el anonimato, dado su escaso tamaño y la imbricación de las relaciones familiares con las profesionales en el seno de la organización. En cierta forma, esto se confirma en la regulación normativa de esta parte de los sistemas de *compliance*. Así la Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del derecho de la Unión solo obliga a la implantación de un canal de denuncias a las empresas de más de 50 empleados o con un volumen de negocios anual de más de diez millones de euros y se impone sobre un conjunto de materias o ámbito objetivo mínimo (97). En tanto que, en la trasposición española de esta norma, realizada por medio de la Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción (98) la obligación se establece en el sector privado que tenga contratados esos 50 o más trabajadores, sin embargo, no se establece ninguna cifra de negocios mínima, por lo que al eliminar este segundo requisito se amplían los posibles obligados por la Ley, de modo que será la cifra de los 50 trabajadores el único parámetro para es-

---

(95) La Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del derecho de la Unión da valor de norma jurídica y con ello complementa y apoya la ejecución de esta parte (los canales de denuncias) de los programas de *compliance*. En relación con la protección del denunciante y del denunciado, puede verse el trabajo de Vázquez De Castro (2020) especialmente, apartados II y III. Así como a Campanón Galiana (2020).

(96) En la norma UNE se ha ido más allá del mero cumplimiento o incumplimiento de la ley pues lo que se requiere es tener bajo el punto de mira los protocolos y requisitos que se autoimpone la organización [8.7 a)]. *Vid.* la definición de requisitos –exigencia prevista y obligatoria– de la norma UNE pero, sobre todo, las notas explicativas en (3.30).

(97) Se trata de las señaladas en el artículo 2.1 letra a) de la Directiva. Así: contratación pública; servicios y mercados financieros y prevención del blanqueo y la financiación del terrorismo; seguridad de los productos y conformidad; seguridad del transporte; protección del medio ambiente; protección frente a radiaciones y seguridad nuclear; seguridad de alimentos, sanidad y bienestar animal; salud pública; protección de los consumidores; protección de la privacidad y de los datos personales, redes y sistemas de información. Junto con infracciones [art. 2.1 letras a) y b)] que afecten a los intereses financieros de la Unión, al mercado interior incluyendo las normas de competencia y ayudas de Estado, «así como las infracciones relativas al mercado interior en relación con los actos que infrinjan las normas del impuesto de sociedades o a prácticas cuya finalidad sea obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la legislación aplicable del impuesto de sociedades».

(98) No obstante, la Directiva tenía un plazo de transposición que había vencido el 17 de febrero de 2021. En febrero de 2022 un representante del grupo mixto del Congreso registró una pregunta solicitando explicaciones por el retraso. *Vid.* en: [[https://www.congreso.es/entradap/114p/e18/e\\_0188523\\_n\\_000.pdf](https://www.congreso.es/entradap/114p/e18/e_0188523_n_000.pdf)]. Finalmente, la Ley entró en vigor el 13 de marzo de 2023 (Consulta 28 de junio de 2024).

tablecer estos canales de denuncias (99). De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.1 a) 3º de la Ley —el ámbito material de aplicación— esta ley protegerá a los informantes de cualesquiera acciones u omisiones puedan constituir infracciones del derecho de la Unión Europea siempre que incidan en el mercado interior en relación con los actos que infrinjan las normas del impuesto sobre sociedades o con prácticas cuya finalidad sea obtener una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la legislación aplicable al impuesto sobre sociedades, así como las recogidas en el artículo 2.1.b) de la misma, esto es, «Acciones u omisiones que puedan ser constitutivas de infracción penal o administrativas graves o muy graves que impliquen quebranto económico para la Hacienda Pública y para la Seguridad Social».

Las empresas, por tanto, han de realizar el esfuerzo de incorporar estos canales de denuncias en sus organizaciones, hayan o no acogido sistemas de *compliance*. Además, han de tener en cuenta que la Autoridad Independiente de Protección del Informante (AAI), creada por la propia ley, puede ejercer la potestad sancionadora (Título IX de la Ley) para sancionar conductas relacionadas con el entorpecimiento de la denuncia o de represalias para el denunciante (100).

En cuanto propiamente al sistema de gestión de *compliance* tributario este se define como el conjunto de elementos de una empresa interrelacionados o que interactúan para concretar y medir el nivel de consecución de los objetivos de *compliance* tributario, así como las políticas, procesos y procedimientos para lograr dichos objetivos. En términos sencillos, la prevención de las contingencias tributarias hay que organizarla. Ello exige, planificación y organización y alguien que lidere el proceso. El liderazgo en este compromiso involucra al órgano de gobierno y a la alta dirección. Ellos son los que habrán de decidir el nivel de implicación de toda su organización para que el sistema de *compliance* sea más o menos permeable en todas sus instancias. Defender como un valor fundamental el cumplimiento de la norma y fomentar una cultura de cumplimiento (101) y, a partir de esa decisión, impulsar una política de cumplimiento tributario, con compromisos ciertamente sorprendentes, como en 5.2 c) de la Norma UNE, que señala que se «prohíba la comisión dolosa de infracciones tributarias (...)». Dejando de lado lo anecdótico de esta prohibición, lo que se pondrá encima de la mesa es el compromiso por minimizar los riesgos tributarios antes citados y así evitar caer en las contingencias tributarias.

Es fundamental, por otra parte, la asignación de roles y responsabilidades en el diseño del sistema de *compliance*. A este respecto, ya nos hemos referido al órgano fundamental que asumirá la responsabilidad en la ejecución del sistema: el *compliance officer*,

---

(99) El plazo para el establecimiento fue bastante ajustado, de acuerdo con la disposición transitoria segunda de la Ley 2/2023, el plazo general era de tres meses a partir de la entrada en vigor de la misma.

(100) También, por otra parte, se regulan supuestos de exención y de atenuación de la sanción, en el artículo 40 de la Ley.

(101) El compromiso del líder 5.1.1.a) norma UNE: «Establecer y defender, como uno de los valores fundamentales de la organización, que las actuaciones de sus miembros sean siempre conformes al ordenamiento jurídico en general y a las normas de naturaleza tributaria en particular, promoviendo una cultura de *compliance* adecuada en su seno».

es «el máximo garante de la supervisión, vigilancia y control» (102) del cumplimiento en la empresa y hacia fuera de la misma. Tiene encomendada la responsabilidad de supervisar el funcionamiento y eficacia del sistema. En relación con esta figura fundamental, hay que precisar que, en general, podrá tener naturaleza colegiada o ser unipersonal. No obstante, en las sociedades cotizadas, sociedades emisoras de valores y sociedades de interés público es requisito legal la creación de una comisión de auditoría con la función de supervisar los controles internos, sin embargo, en las pymes el órgano de *compliance* tributario puede ser el propio órgano de gobierno (103). En todo caso, si fuera otra persona o entidad, debería tener acceso directo e inmediato al órgano de gobierno, evitando, por supuesto, cualquier tipo de conflicto de intereses con la empresa.

Directamente relacionado con esto, la aplicación del sistema y su éxito dependerá de la definición de las acciones y de los procesos para el cumplimiento, pero, obsérvese, que la clave no es superponer estructuras sino implicar a la estructura misma de la empresa, a sus procesos de negocio en las acciones con los procedimientos del sistema de cumplimiento. No de otra forma se conseguirá la efectividad del proceso de evaluación de los riesgos tributarios (104). Una de las facetas de esta evaluación es la identificación de los riesgos tributarios, lo que exige relacionar “lo que tiene que ser cumplido” (la norma tributaria) con las actividades, productos, servicios y aspectos relevantes de las operaciones de la empresa como: controles financieros (8.3), controles no financieros (8.4); controles sobre otras entidades (8.5) y las cláusulas contractuales (8.6). Otras facetas tienen que ver con la medición de la efectividad del sistema de cumplimiento y su seguimiento.

Finalmente, otra parte importante del sistema de cumplimiento es su propia depuración. La evaluación del desempeño y las propuestas de mejora que impedirán que el sistema devenga obsoleto o sencillamente, ineficaz. El papel protagonista en este punto es el informe de *compliance* tributario que habrá de llegar al órgano de gobierno, la alta dirección y al órgano de *compliance*. Se exigirán auditorías periódicas cuyo principal objetivo será la determinación de que el sistema de *compliance* de la empresa se ajusta a las directrices UNE y se recomienda, en este caso, que sean realizadas por terceros ajenos a la empresa. Estas auditorías se suman a las revisiones que se imponen al órgano de *compliance* y a los propios órganos de gobierno y de alta dirección. Y, por último, se habrán de articular fórmulas para la revisión del sistema que permitan corregir errores, adaptar las medidas y los protocolos al cambiante ordenamiento jurídico tributario y al de los criterios administrativos y judiciales, so riesgo de que el sistema quede superado y, por tanto, resultar inútil a los fines previstos. El objetivo es llegar a la mejora del sistema implantado.

---

(102) *Vid.* 5.3.2 *in fine*, norma UNE, el conjunto de funciones que se le asignan. Además, deberá contar con los recursos suficientes y contar con personal que tenga las competencias, estatus, autoridad e independencia adecuadas.

(103) *Vid.* 3.23, norma UNE.

(104) Así, Mercedes Martín (2015: 4) recomienda «huir de la mera copia o uso de programas de cumplimiento certificados o estandarizados conforme a normas ISO, sin estar debidamente correlacionados con cada empresa y con los roles de sus directivos y administradores». Aunque esta manifestación fue referida a los programas de cumplimiento penales es perfectamente aplicable al *compliance* tributario.

Todos los componentes señalados fundamentan un programa de cumplimiento y una articulación personalizada que realizase una empresa para adaptarla a sus características particulares podría funcionar como elemento de prevención del riesgo fiscal y ser útil. No obstante, no podría recibir la certificación de AENOR si no se ajusta a los parámetros exactos de la norma UNE. Esta certificación, tiene su valor como elemento que contribuirá a la mejora de su imagen y su reputación: el balance entre este beneficio y el coste que supone la implantación UNE en la empresa lo tendrá que realizar cada una de ellas y decidir. Lo que, en todo caso, debe ser tenido en consideración es que la modificación de las actitudes ante el riesgo fiscal, mediante un sistema que pueda prevenir y anticipar respuestas a la empresa, es un esfuerzo que sí merece la pena ser realizado.

#### 4.4. ¿Ventajas de la adopción de un programa de cumplimiento para una pyme familiar?

Debe desterrarse la idea de que adoptar un sistema de cumplimiento hace que el riesgo tributario sea cero. Las entidades que disponen de un sistema de *compliance* manifiestan una voluntad de querer cumplir con la normativa tributaria, y evidencian así su buena disposición de cara al conjunto de la sociedad, otorgando valor al cumplimiento normativo como un “activo” valorable por los ciudadanos (efecto en la reputación o mayor prestigio) (105). De ahí, que una de las ventajas que el sistema reporta no caen del lado de lo jurídico sino de lo sociológico y, por ende, en lo económico –mayor valor de la empresa–. El beneficio en la reputación de la entidad que manifiesta su voluntad de cumplir con sus obligaciones fiscales. No obstante, como se ha señalado en la doctrina para las pequeñas y medianas empresas este beneficio no está tan claro. Y, por el contrario, el coste económico y la complejidad de la puesta en marcha de estos sistemas homologados no llega a compensar (106).

Se han señalado (107) otros beneficios, como la reducción del riesgo de cometer errores, la mayor seguridad jurídica, la disminución de los litigios, una mayor agilidad en la operatividad interna a consecuencia de la planificación fiscal previa, mejora de su imagen y ofrecer mayor confianza con los sujetos con los que se relaciona. Estas ventajas solo pueden atribuirse a los programas de *compliance* cuando la empresa ha entrado en el sistema de relación cooperativa con la Administración tributaria, puesto que en sí mismo, no asegura, como veremos, la reducción del riesgo tributario de mejor forma que lo haría un asesor fiscal ni, por supuesto, la disminución de los conflictos o litigios, sobre todo si tenemos en cuenta el coste organizativo, formal, de cambio de mentalidad o monetario, que supone la implantación de un programa de cumplimiento.

---

(105) De acuerdo con Menéndez Fernández (2019), apartado IV, refiriéndose a la reputación empresarial: «Se estima, según algunos estudios, que la contribución al valor de capitalización en el mercado de una empresa es, de media, de más de un 25% de su valor».

(106) Lagos Rodríguez (2023: 321).

(107) Álamo Cerrillo y Romero Saiz (2023: 29 y 36).

Entre las ventajas más tangibles que se han señalado en la doctrina (108) está la que se relaciona con la exigencia de responsabilidad tributaria a los administradores de la sociedad. La posibilidad de tener una posición más fuerte y mejores posibilidades de defensa, frente a la comisión de delitos (en materia tributaria) e infracciones tributarias, con el argumento de la ausencia de culpabilidad se basa en la idea de que es fácil poder demostrar a la Administración el cumplimiento diligente y la buena fe de la empresa en ejecutar adecuadamente sus obligaciones fiscales sustentada en el hecho de disponer de un sistema de cumplimiento tributario en la empresa.

Así, de cara a la responsabilidad tributaria por *culpa in vigilando* de los administradores de la sociedad, la preexistencia de un programa de cumplimiento en la empresa es cierto que será un apoyo para intentar demostrar que no se ha incurrido en ella; pero —a nuestro juicio— las empresas deben tener en cuenta que la mera existencia de este *tax compliance* en la empresa, esté o no certificado por AENOR, no elimina automáticamente la responsabilidad tributaria porque siempre habrá que destruir la relación causal, y por el momento, en la norma tributaria el *tax compliance* en la empresa no es sino otro elemento de prueba para poder demostrar la falta de culpabilidad en la responsabilidad subsidiaria de los administradores, entre otras. Algunos autores (109) han expresado su deseo de que esta certificación tenga un valor privilegiado como prueba, no obstante, eso no es en este momento una realidad en nuestra norma general.

Cuestión diferente ocurre en lo que se refiere a la comisión de infracciones (o delitos) tributarios por el juego de la carga de la prueba en materia sancionatoria. En estos casos, el hecho de que la empresa cuente con un sistema de *compliance* certificado, en teoría, obliga a la Administración, con mayor intensidad, a la prueba de la culpabilidad. Por otra parte, sería recomendable que la empresa tuviera un sistema de *compliance* integral, o al menos, uno penal y tributario, pues en este aspecto ambos convergen. Sin embargo, en materia tributaria a diferencia de lo que ocurre en el Código penal no existe una eximente de responsabilidad penal para las personas jurídicas que hayan adoptado «modelos de organización y gestión de riesgos» confiados «a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica», ni tampoco una atenuación de la pena, lo que sí sucede en el nuevo artículo 31.bis, apartado 2 del Código penal.

En el Código penal, además, se incluye una especificación para el caso de las pequeñas y medianas empresas asumiendo que, si bien a las grandes empresas puede exigírseles para la eximente que se separe la supervisión del sistema de *compliance* del órgano

---

(108) Para García Novoa (2019) apartado VII: «Los programas [de compliance] serán un apoyo para evitar la responsabilidad tributaria *in vigilando* de los administradores en aquellos casos en que el *corporate compliance* hubiese impuesto al organigrama dependiente del consejo una especial diligencia y cuidado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios».

(109) Martínez Muñoz (2021: 60). Pero se trata más bien de lo que señala García Novoa (2019), apartado IX, que más bien es solo un elemento de prueba más: «(...) el certificado de cumplimiento de *compliance* puede ser un elemento de prueba para demostrar, ante la Agencia Tributaria o los tribunales, la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones fiscales y enervar la eventual pretensión del Fisco de entender que ha existido voluntad de defraudar».

de gobierno de la entidad (condición 2ª) no es siempre posible para las pymes (110). De ahí, que en el apartado tercero del citado 31.bis se disponga que, en tal caso, las funciones de supervisión podrán ser asumidas directamente por el órgano de administración. Pero, en materia tributaria, dada la redacción actual del artículo 179 LGT la empresa no podrá invocar como eximente de diligencia debida, sin más, la existencia de un sistema de *compliance* en su organización, lo que a nuestro juicio debería ser así, en particular cuando este sistema está certificado (111).

En resumen, en estos momentos, no servirá tanto a la prueba de la ausencia de culpabilidad la existencia o evidencia formal de que la empresa ha incorporado un sistema de *compliance*, cuanto la de que en la actuación de prevención de los riesgos tributarios y, por tanto, en las decisiones tributarias adoptadas en la empresa se ha hecho uso de una interpretación razonable de la norma o se ha actuado con la diligencia debida. Por todo ello y a nuestro juicio, para una pyme, no es una ventaja suficiente que la motive a poner en marcha un completo sistema de *compliance*, con todas las exigencias organizativas, procedimentales y de gestión documental (112) exigidas para obtener una certificación de AENOR. A salvo quedaría, por supuesto, cuando el motivo sea responder a la obligación legal que impone a ciertas sociedades la Ley de Sociedades de Capital.

Por otra parte, del lado de la Administración tributaria se cuenta como una ventaja la extensión de las relaciones cooperativas y, por ende, la inclusión de programas de cumplimiento en las empresas, por entender que de este modo se pondrá freno a la conflictividad con la Administración tributaria y aumentará la seguridad jurídica para la entidad (113). Una afirmación que compartimos, solo parcialmente. Pues siendo cierto para las grandes empresas que se acogen o se adhieren al CBPT, pues en este caso sí existen compromisos recíprocos por parte de la Administración, como hemos visto anteriormente, no puede decirse lo mismo de las pequeñas y medianas que, en la práctica, no tienen acceso fácil al CBPT, que es el documento que acredita los compromisos de las partes, en definitiva, las ventajas que ofrece la Administración al contribuyente.

¿Existen elementos de reciprocidad por parte de la Administración en los sistemas de *compliance* en pymes? Actualmente, no. Y, de hecho, tampoco es exigible legalmente que la Administración sea obligada a extender estas ventajas, o alguna de ellas, sin pasar por la factura del CBPT. Así, según recoge Sanz Gómez (2016a: 233) la Resolución del TEAC de 22 de octubre de 2009 señaló que no existe precepto legal o reglamentario alguno que obligue a la Administración a presentar al contribuyente un borrador o propuesta de la regularización que propondrá finalmente.

---

(110) Para el Código Penal se trata de «aquellas que, según la legislación aplicable, estén autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada».

(111) De la misma opinión, Ribes Ribes (2022: 190).

(112) *Vid.* Anexo B (Normativo), Información documentada mínima necesaria en un sistema de gestión de *compliance* tributario, de la norma UNE con la relación de documentación (o contenidos) mínimos para la certificación.

(113) Campanón Galiana (2019): apartado V.

Otra cuestión será cuando se vaya avanzando en la relación cooperativa con este tipo de empresas a través de los trabajos de los recientes foros creados en la Agencia Tributaria en 2022. El Foro de Pequeñas y Medianas Empresas (114), creado con vocación de permanencia, se define como el marco de colaboración entre la agencia y esta tipología de empresas, y está empezando a andar. Por el momento, se han dado unas normas de funcionamiento y ya se han realizado cuatro sesiones plenarias, dos en 2022, otra el 13 de marzo de 2023 y la última el 13 de marzo de 2024. En la primera sesión se constituyeron dos grupos de trabajo uno para un futuro código de buenas prácticas tributarias, el segundo para el análisis normativo y proyecto de digitalización que continua sus debates en la cuarta sesión. Los avances del primer grupo de trabajo no constan, por el momento, en las actas de las sesiones plenarias. El objetivo del grupo de trabajo del CBPT (para pymes) es como se indica en el acta de la reunión: «(...) partiendo de los códigos de buenas prácticas existentes, se van a adaptar a la realidad de las pymes, de manera que el código pueda ser suscrito tanto por las entidades representantes del colectivo, como por las propias pymes, en línea con lo realizado en el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, donde los propios profesionales que ejercen funciones de colaboración social cuentan con un Código de Buenas Prácticas al que pueden adherirse».

De forma similar, también se ha constituido el Foro de Federaciones y Asociaciones de Trabajadores Autónomos con el mismo objetivo y en el que también se han conformado dos grupos de trabajo con similares propósitos. En nuestra opinión no sería descartable que ambos foros pudieran converger en algún momento pues tienen problemáticas similares y, además, que se estableciese una comisión o grupo de trabajo específico para las empresas familiares pequeñas y medianas.

Por el momento, el fruto más tangible de estos foros, aunque no es exclusivo de pymes ni autónomos, es el compromiso para la difusión de «criterios de carácter general en la aplicación de los tributos» (115), que ahora pueden encontrarse en un lugar centralizado de la *web* bajo la rúbrica de «criterios de carácter general en la aplicación de los tributos». En esta sección se pueden consultar los ¿informes?, ¿opiniones? ¿respuestas a casos reales sometidos a su consideración? de la Agencia acerca de lo que parece ser cuestiones internas planteadas por otros órganos o dependencias de la agencia, como por ejemplo por la «oficina técnica de la dependencia de control tributario y aduanero de la delegación central de grandes empresas». Según se señala en la propia *web*, pues no existen ninguna otra publicación o repositorio en donde se recojan, «la difusión de estos criterios de carácter general, (...) en ningún caso tienen carácter vinculante, (...)» (116), lo que evidencia lo limitado del compromiso por parte de la Agencia.

---

(114) *Vid.* en: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-pequenas-medianas-empresas.html>] (Consulta 28 de junio de 2024).

(115) *Vid.* en: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/doctrina-criterios-interpretativos/criterios-caracter-general-aplicacion-tributos.html>] [Consulta 28 de junio de 2024].

(116) Puede verse en: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/doctrina-criterios-interpretativos/criterios-caracter-general-aplicacion-tributos.html>] (Consulta 28 de junio de 2024).

#### 4.5. Las nociones de riesgo y de contingencias tributarias en los planes de cumplimiento

De acuerdo con la definición de riesgo tributario en la UNE (3.32): «Es el riesgo de que se produzca una contingencia tributaria», así pues, es la contingencia tributaria la que debe ser objeto de análisis para su prevención y, por tanto, para evitar caer en el riesgo, aunque lo cierto es que se ha generalizado la adopción del término riesgo con el significado de “lo que hay que evitar”. Así, será una contingencia tributaria –por ejemplo– la falta de presentación de declaraciones y ello podrá haber sido motivado por dos tipos de riesgos: a) un riesgo de procedimiento: como consecuencia de un inadecuado procedimiento de gestión y control de las obligaciones tributarias de la empresa; o bien, b) un riesgo de interpretación, porque la interpretación que hace la empresa de la norma tributaria que impone una cierta obligación, como puede ser la de declarar un tributo, no sea acorde con la interpretación administrativa y/o por los órganos judiciales. Y de estos riesgos se puedan derivar consecuencias económicas para la entidad.

La norma UNE sistematiza y enumera una serie de contingencias tributarias en la rúbrica (3.9), las más frecuentes y que se relacionan con el deber de contribuir y con el incumplimiento de obligaciones formales; no obstante, no es posible poner puertas al campo y, por este motivo, las letras g) y h) de la misma incluyen cláusulas generales del tipo: «en general cualquier incumplimiento o cumplimiento defectuoso de un requisito» o «cualquier incumplimiento, formal o material, no contemplado en los anteriores apartados y que pueda derivar en una deuda o sanción tributarias».

Una posible vía de afrontar las contingencias tributarias nos lleva a que nos detengamos un momento en el modo en que la Administración tributaria trata a los contribuyentes para el control del fraude. Con base en la tecnología de *Big Data* (IA) y la cada vez más abrumadora entrada de información a las administraciones tributarias, mediante la utilización de métodos predictivos (*Task Risk Management*), la Administración determina el riesgo tributario –otro tipo de riesgo, diferente al que estamos tratando– de los contribuyentes. De acuerdo con ello, Serrano Antón (2023: 279) señala las variables que pueden conformar el algoritmo de la selección de los contribuyentes a inspeccionar, y así: «el incumplimiento de deberes en sectores de alto riesgo, reiteración de declaraciones con bases impositivas negativas, discrepancias entre declaraciones trimestrales y anuales, deducciones de gastos no afectos o cuestionables o superando límites permitidos, empresas con gastos personales y la solicitud de un registro de operaciones intracomunitarias (ROI)» que se desprenden de los planes de control tributario (PCTA) que anualmente publica la AEAT.

La empresa familiar puede ver en estos PCTA verdaderas contingencias tributarias para su organización por lo que es aconsejable focalizar los esfuerzos para el cumplimiento en esas áreas. Y así de acuerdo con el PCTA para 2023 (117) uno de los puntos de mayor atención ha sido el cumplimiento de la prohibición de los programas de doble contabilidad; así como en aquellos sectores en que se aprecie alto riesgo de existencia de economía sumergida, con especial atención al uso intensivo de efectivo o al empleo de métodos electrónicos de pago radicados en el extranjero y no sujetos –de hecho o de

---

(117) Aprobado por la Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la AEAT.

derecho— a las obligaciones de suministro de información. El empleo de efectivo por encima de los máximos admitidos por la norma también fue objeto de atención. Además, de incidir especialmente en aquellos contribuyentes que no admitan pagos por medios bancarios, o cuyas rentas se obtengan directamente de un consumidor final o cuyos signos externos de riqueza, patrimonio o información financiera sean inconsistentes con las rentas declaradas.

Y en relación específicamente con la empresa familiar, las acciones se encaminaron al análisis detallado de sociedades plenamente controladas por una persona o grupo familiar, para establecer, por ejemplo, posibles incumplimientos como la minoración impropia de la correcta tributación de la actividad desarrollada o la traslación de bases imponibles hacia entidades jurídicas sometidas a menores tipos impositivos. Junto a esto, se daba continuación a la comprobación de aquellas entidades que habían sido creadas instrumentalmente con el único fin de emitir facturas irregulares para ser deducidas por sociedades operativas. Sin olvidar, otras actuaciones para evitar el uso abusivo de la personalidad jurídica con la finalidad principal de desviar rentas o gastos personales de personas físicas de forma indebida para reducir los tipos aplicables. Téngase en cuenta, además, lo que viene siendo un clásico, el control acerca de la falsa afectación a las actividades económicas de bienes de lujo (aeronaves, embarcaciones o automóviles de alta gama) o de servicios del sector del lujo. O bien, la vigilancia de contribuyentes que declaren una evolución irregular o anómala del importe de sus existencias por su incongruencia con su actividad declarada o por ser indicio de eventuales ventas ocultas. En el Plan para 2024 (118), el objetivo principal en relación con la empresa familiar es el grupo familiar y la evaluación del conjunto de las operaciones económicas de los grupos familiares.

## 5. CONCLUSIONES

Aunque no contamos con un concepto normativizado de empresa familiar es obvio que, en general, parece haber un acuerdo acerca de sus notas identificativas. Se trata del proyecto empresarial de un grupo de personas relacionado con vínculos de parentesco junto con la puesta en común de sus respectivos patrimonios (patrimonio familiar) que la distinguen del resto de las empresas. Los principios de eficiencia y rendimiento se unen a las relaciones afectivas y a la lealtad en el seno familiar y el compromiso por la sucesión y continuidad de su proyecto. Muchas empresas familiares son grandes empresas y la implementación de estructuras de gobierno corporativo profesionales les resulta menos problemática por los recursos monetarios de los que disponen. Como es sabido, a la estructura empresarial ha de unirse otra que la conecta con el grupo familiar, que en el caso de las pymes suele resultar en una sencilla fórmula, el fundador es al mismo tiempo órgano de dirección de la empresa y coordinador/mediador con los miembros de su familia, lo que se aleja mucho de la deseable profesionalización para la gestión de la empresa en general y del riesgo tributario, en particular.

---

(118) Aprobado por la Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la AEAT.

En esta situación de desventaja, el buen gobierno corporativo de las sociedades como indicador de mayor valor de la empresa se hace menos alcanzable para la pyme familiar. No obstante, la adopción de las líneas claves de los códigos de buen gobierno (particularmente, los de la CNMV y del Instituto de Empresa Familiar) son altamente recomendables, no tanto por el beneficio en su reputación cuanto más porque los criterios establecidos en estos códigos tienden a la gestión basada en la pericia (*expertise*) y en la gestión independiente. Como hemos señalado, estos códigos han llevado a las reformas legislativas relativas a la inclusión de las políticas de control y de gestión del riesgo tributario, papel que debe ser asumido por profesionales internos o estructuras dentro de la empresa o profesionales externos, para superar la confusión entre el ámbito familiar y el ámbito empresarial. Lo que cada empresa/empresario adaptará a sus concretas características.

En paralelo al fenómeno del buen gobierno corporativo se desarrolla en el entorno internacional y europeo un cambio de paradigma en las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria, mediante la potenciación del cumplimiento cooperativo. En España esto se traslada a la LGT en 2015, en el marco de la colaboración social en la aplicación de los tributos. Un nuevo paradigma de relaciones con la Administración basado en la prevención antes que la represión. Sin embargo, el precio de este nuevo modo de relación cooperativa es alto. Por una parte, la empresa que entra en la relación cooperativa debe aceptar que su filosofía de funcionamiento ha de ser la de «que no tiene nada que ocultar a la Administración» y todo documento o registro puede compartirse con aquella, generando de este modo entornos confiables entre las partes, pero ¿confiaría usted en el lobo para cuidar el rebaño?

La derivada de la relación cooperativa nos lleva además más lejos, debido a la concurrencia en este fenómeno de otro de singular importancia, como es la incorporación de la IA y del *big data* en la praxis administrativa del control de los contribuyentes (*tax profiling*). De esta forma, entendemos que la segmentación entre los buenos y malos contribuyentes va a depender mucho de la adopción por la empresa de los postulados de la relación cooperativa lo que conlleva la adopción de un modelo de gestión de los riesgos fiscales preventivo y con estructuras *ad hoc* en el seno de las empresas.

Pero, toda esta revolución se está gestando a espaldas del sistema instalado en nuestra LGT, basado en el control *a posteriori*, las consultas tributarias y otras solicitudes de asistencia con unos efectos positivos –para todo contribuyente– bien definidos legalmente. Por el contrario, todas las obligaciones y deberes, así como las ventajas asociadas a la relación cooperativa están deslegalizadas en el Código de Buenas Prácticas Tributarias y a los sujetos a los que se dirige, que son *de facto* los propios de los Foros sectoriales de contribuyentes. De entre estos compromisos del CBPT, consideramos que ha surgido una nueva función de los órganos de inspección no contemplada en la LGT y que consiste en el análisis –previo a la presentación de una declaración tributaria por IS– de los riesgos fiscales de las empresas adheridas al código y que asuman ciertos criterios de transparencia, en tal caso los órganos de inspección trasladarán a la empresa su valoración y los criterios administrativos en suma que les serían aplicables. Asociada a esta nueva labor, se introducen unos cambios también en el procedimiento inspector que no figuran en la norma general, pues se pretende potenciar el acuerdo en todas las fases procedimentales, lo que, como poco, tendría que venir regulada al menos a nivel regla-

mentario. O, por otra parte, al compromiso de reducir la duración de los procedimientos a lo estrictamente necesario para la adecuada actuación de control. ¿No es eso lo que deberíamos esperar de todo procedimiento inspector?

La extensión a las pequeñas empresas de la relación cooperativa con la Administración se abre camino mediante la estandarización o normalización (Norma UNE 19602) de los programas de cumplimiento o de *compliance*. Este instrumento de *soft-law* es un sistema interno de gestión de una empresa que constituye un medio para que la entidad que lo implanta pueda anticipar y prevenir eventuales contingencias fiscales adversas (riesgos tributarios). Se suele vincular al *compliance* con la idea de realización de la responsabilidad social corporativa y el cumplimiento cooperativo. Sin embargo, no pueden identificarse *compliance* y cumplimiento cooperativo, el primero es premisa para estar en disposición de afrontar las relaciones cooperativas con la Administración y, una vez abiertas, su consecuencia será el cumplimiento cooperativo. En pro de la extensión de estas relaciones se han constituido en 2022 dos nuevos foros en el seno de la Agencia tributaria: el Foro de Pequeñas y Medianas Empresas y el Foro de Trabajadores Autónomos, en el ánimo de llegar también a un Código de Buenas Prácticas Tributarias adaptado a esta tipología de empresas. No se han producido avances significativos hasta la fecha, a excepción de la difusión de criterios de carácter general en la aplicación de tributos, a título de mera información, por supuesto.

De nuestro análisis de la norma UNE destacamos que las exigencias que se imponen para la certificación de las empresas no son realistas con la operativa de las pymes familiares en España que, en su mayor parte, no podrán incorporar la figura del *compliance officer* tributario en su sistema interno de cumplimiento. Siendo lo deseable que esta figura pudiera actuar de forma síncrona con las decisiones del órgano de gobierno de la empresa. Por otra parte, las ventajas asociadas a la implantación del sistema *compliance* no se explicitan en la Ley General Tributaria (artículo 179), a diferencia de lo que sí ocurre con el *compliance* penal, donde se ha establecido una eximente de responsabilidad. Si, además, la empresa es una pyme ni siquiera tendría el aliciente de entrar en una relación cooperativa con la Administración, pues la suscripción del Código de Buenas Prácticas Tributarias se reserva a los grandes contribuyentes. Las ventajas pueden ser de otro orden: sociológicas y económicas por el incremento de la reputación de la empresa que, a los ojos de la sociedad, puede ser vista como una empresa cumplidora. Quizás en los próximos años se vean mayores avances con los trabajos de los foros de pymes y autónomos de la Agencia.

En resumen, las empresas familiares pequeñas y medianas deberían considerar incorporar la perspectiva fiscal en su operativa diaria, sea ésta instrumentada por medio de un sistema interno UNE o de un asesor fiscal. La elección, como cualquier decisión empresarial, dependerá de la misma empresa. No obstante, las lecciones más importantes en la evolución que hemos descrito son, en definitiva, la necesidad de instaurar en nuestras empresas la cultura de la prevención en materia fiscal y que la planificación de la actividad económica ha de ir de la mano de un previo asesoramiento fiscal para la prevención de las contingencias tributarias; hecho que tiene un valor intrínseco considerable, al margen de las posibilidades de entrar en una relación cooperativa con la Administración o de las deficiencias legislativas que hemos puesto de manifiesto.

## BIBLIOGRAFÍA Y DOCUMENTACIÓN

- AA.VV. (2016): *Guía Jurídica sobre la Empresa Familiar. Vías jurídicas de prevención y gestión del conflicto en las sociedades familiares*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Pamplona.
- AA.VV. (2021): *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*, I. Merino Jara (coord.), Wolters Kluwer, Madrid.
- ACEF y Cuatrecasas (2021): *Guía para las empresas familiares: el consejo de familia*. Barcelona, 2021: ISBN: 978-84-09-27544-1. URL: [<https://www.iefamiliar.com/?s=guia+para+las+empresas+familiares%3A+el+consejo>] (consulta 28 de agosto de 2024).
- AEAT (2009): Foro de Grandes Empresas: *Código de Buenas Prácticas Tributarias* (CBPT). URL: [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>] (consulta 28 de agosto de 2024).
- AEDAF (2013): Gabinete de Estudios, “Malos tiempos para la seguridad jurídica del contribuyente”. URL: [[https://www.aedaf.es/plataforma/mail\\_00\\_20130621\\_Malos\\_tiempos.pdf](https://www.aedaf.es/plataforma/mail_00_20130621_Malos_tiempos.pdf)] (consulta 28 de agosto de 2024).
- Álamo Cerrillo, R. (2023): “Estrategia fiscal de la empresa y diseño de un programa de *tax compliance*”, en S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dir.): *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Atelier. Libros Jurídicos, Barcelona: 329-353.
- Álamo Cerrillo, R. y Romero Saiz, M. (2023): “Ineficiencia de las normas tributarias ante la economía digital: nuevas reglas de tributación y cumplimiento cooperativo”, *Crónica Tributaria*, n.º 187: 11-42.
- Aldea Gamarra, A. (2022): “*Tax Compliance* y cumplimiento cooperativo: encaje contextual y perspectiva española”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 4, octubre-diciembre: 167-188.
- Alonso-Muñumer, M. E. (2021): “El protocolo familiar”, en E. Ortega Burgos (dir.), *Tratado Jurídico y Fiscal de la Empresa Familiar*, Tirant Lo Blanch, Valencia: 127-158.
- Beltrán, M. (2021): *Consejo de Familia: un gran desconocido, clave para la perdurabilidad de la empresa familiar*, Cátedra de Empresa Familiar Universidad de Valencia, *Cuaderno de trabajo* n.º 5, Instituto de la Empresa Familiar. URL: [<https://www.iefamiliar.com/estudios-y-publicaciones/page/3>] (consulta 28 de agosto de 2024).
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015): *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor.
- Campanón Galiana, L. (2019): “Análisis y aplicación práctica de la norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de *Compliance* Tributario”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 49, abril, *Smarteca*.
- Campanón Galiana, L. (2020): “Análisis de la Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2019 (*Whistleblowing*), relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del derecho de la Unión”, *Carta Tributaria*, n.º 59, *Smarteca*.
- Carbajo Vasco, D. (2014): “El cumplimiento cooperativo, ¿un nuevo modelo de Administración tributaria? El caso australiano”, *Crónica Tributaria*, n.º 5: 23-27.

- CNMV (2020): *Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas*. URL: [[https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/CBG\\_2020.pdf](https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/CBG_2020.pdf)] (consulta 28 de agosto de 2024).
- Comisión Europea (2021): *La normativa de gobierno corporativo de la UE*, COM (2021) 164 FINAL.
- Comité Económico y Social Europeo (2016): Dictamen de iniciativa “La empresa familiar en Europa como fuente de un crecimiento renovado y mejores puestos de trabajo”, DOUE, 2016/C 13, de 15 de enero.
- Córdoba Ocaña, E. (2018): “La relación cooperativa entre la Administración y contribuyentes: transparencia, gestión del riesgo fiscal y seguridad jurídica”, en E. Giménez Reyna y S. Ruiz Gallaud (coords): *El Fraude Fiscal en España*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, *Proview*.
- Escribá-Esteve, A. et al. (2019): *Las empresas familiares españolas ante el reto de la sucesión: diferentes perspectivas generacionales*. Proyecto STEP 2019. Informe de resultados para España. URL: [<https://www.uv.es/catempresaf/STEP/Informe%20STEP%202020%20Espa%C3%B1a%20Report%2bSpain%2bSTEP%2bproject.pdf>] (consulta 28 de agosto de 2024).
- Gallego Domínguez, I. (2022): “El protocolo familiar. Su publicidad registral”, en I. Gallego Domínguez (dir.): *Cuestiones civiles y mercantiles en la empresa familiar*, Editorial La Ley, Madrid: 109-140.
- García Novoa, C. (2019): “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, n.º 183, julio-septiembre: 89-126.
- García-Herrera Blanco, C. (2017): “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”, *Quincena Fiscal*, n.º 1 [BIB 2016\86013].
- Global Corporation Center (GCC) (2017): *La empresa familiar y el gobierno corporativo*, *Working Paper* n.º 4, de 20 de junio. URL: [[https://www.globalcorporationcenter.com/wp-content/uploads/Informe\\_EFGCf.pdf](https://www.globalcorporationcenter.com/wp-content/uploads/Informe_EFGCf.pdf)] (consulta 28 de agosto de 2024).
- Global Corporation Center (GCC) (2018): *Gobierno Corporativo y la Responsabilidad Social Corporativa*, *Working Paper* n.º 8/10 de octubre:1-24.
- Gómez Requena, J. A. (2022): “El cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco cooperativo: ¿Más allá del simple cumplimiento normativo?”, *Crónica Tributaria*, n.º 185: 91-125.
- González De Frutos, U. (2006): *La expansión y control del fenómeno de los tax shelters en Estados Unidos*, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 19.
- González De Frutos, U. (2010): “La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 134: 65-95.
- Guillén Corbe, T. y Escribá-Esteve, A. (2002): *Tipologías de empresas familiares: implicaciones sobre su comportamiento estratégico*, Notas de investigación 1/2002, Cátedra de Empresa Familiar de la Universidad de Valencia (CEFUV). URL: [<https://www.iefamiliar.com/wp-content/uploads/2022/10/Nota-de-investigacion-Tipologia-EF.pdf>] (consulta 28 de agosto de 2024).
- Instituto de Empresa Familiar - IEF (2005): *Guía de Buen Gobierno en la Empresa Familiar*, Ed. Instituto de la Empresa Familiar, Documento n.º 128, Barcelona. URL: [[https://www.ehu.eus/documents/2819611/0/GUIA\\_GOB\\_EF\\_IEF.pdf](https://www.ehu.eus/documents/2819611/0/GUIA_GOB_EF_IEF.pdf)] (consulta 28 de agosto de 2024).

- Instituto de Empresa Familiar - IEF (2023): *La empresa familiar en España: aproximación a la encuesta de Sigma 2*. URL: [https://www.iefamiliar.com/estudios-y-publicaciones/] (consulta 28 de agosto de 2024).
- INE (2016): *Estudio piloto sobre empresas familiares*. URL: [https://ine.es/daco/daco42/ice/estudio\_piloto\_2015.pdf] (consulta 28 de agosto de 2024).
- KPMG/IEF (2021): *Informe de Empresa Familiar 2021. Recuperación y crecimiento*, junio. URL: [https://www.iefamiliar.com/wp-content/uploads/2021/06/informe-empresa-familiar-2021.pdf] (consulta 28 de agosto de 2024).
- Lagos Rodríguez, M.<sup>a</sup> G. (2023): “La aplicación del *tax compliance* a las pequeñas y medianas empresas en España”, en S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.): *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Atelier. Libros Jurídicos, Barcelona: 299-327.
- Lorenzo-Rego, I. (2014): *El concepto de familia en derecho español: un estudio interdisciplinar*, JM-Bosch Editor, Barcelona.
- Luchena Mozo, G. (2023): “Buena administración, *compliance* y la arquitectura del comportamiento como soporte de las buenas prácticas tributarias”, *Revista quincena fiscal*, n.º 9, ProView.
- Martín Fernández, J. (2018): *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un manual de Buenas Prácticas Tributarias (compliance)*, Lefebvre-E, Cuadernos de fiscalidad Lefebvre, Madrid.
- Martínez Muñoz, Y. (2021): “*Compliance* fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios”, *Crónica Tributaria*, n.º 179: 35-62.
- Menéndez Fernández, J. (2019): “El *Compliance* Tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 48, marzo, Smarteca.
- Menéndez Fernández, J. (2020): “Buenas prácticas tributarias. La gestión del riesgo fiscal”, *Practicum Compliance Tributario*, Aranzadi, Madrid.
- Mercedes Martín, V. (2015): “La responsabilidad penal de los administradores y del *compliance officer* en la última reforma del Código Penal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 910, ProView.
- OCDE (2004): *Compliance Risk Management: managing and improving with tax compliance*. URL: [https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf] (consulta 28 de agosto de 2024).
- OCDE (2016): *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*. URL: [https://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm] (consulta 28 de agosto de 2024).
- Parlamento Europeo (2015): Resolución del Parlamento Europeo, de 8 de septiembre, sobre las empresas familiares en Europa [A8-0223/2015].
- Pérez-Serrabona González, F. J. (2022): “El gobierno corporativo en la empresa familiar. Transición, gestión, perdurabilidad generacional de la sociedad familiar”, en I. Gallego Domínguez (dir.): *Cuestiones Civiles y mercantiles en la empresa familiar*, Editorial La Ley, Madrid: 351-391.
- Pérez-Serrabona González, J. L. (2022): “El concepto de «empresa» y de «empresa familiar» ¿una cuestión doctrinal?”, en I. Gallego Domínguez (dir.): *Cuestiones Civiles y mercantiles en la empresa familiar*, Editorial La Ley, Madrid: 393-430.

- Quintana, J. (2012): *Guía Práctica para el buen gobierno de las empresas familiares*, documento n.º 165, marzo. URL: [https://www.iefamiliar.com/wp-content/uploads/2019/08/8e82eae34af7c1b7c02a3a08e67c790eb65600f2.pdf] (consulta 28 de agosto de 2024).
- Ramírez Pascual, B. (2021): *La estructura de la empresa familiar*, La Ley, Madrid.
- Ribes Ribes, A. (2022): “La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes”, *Crónica Tributaria*, n.º 184: 143-194.
- Roca Fernández-Castanys, J. A (2022): “Órganos de gobierno en la empresa familiar”, en I. Gallego Domínguez (dir.): *Cuestiones Civiles y mercantiles en la empresa familiar*, Editorial La Ley, Madrid: 431-466.
- Roji Chandro, L. A, Rodríguez Álvaro, M.<sup>a</sup> C. y Rojí Pérez, S. (2019): “Tax Compliance en el Impuesto sobre Sociedades (I)”: *Técnica Contable y Financiera*, n.º 20, junio, *Smarteca*
- Romaní Sancho, A. (2010): “La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias”, *Cuadernos de Formación*. Colaboración 41/10, Volumen 11/2010, Instituto de Estudios Fiscales. URL: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/11\_17.pdf] (consulta 28 de agosto de 2024).
- Roncero Sánchez, A. (2021): “Los órganos de gobierno de la empresa familiar: órganos de la sociedad y órganos de la familia. Principios de buen gobierno corporativo”, en E. Ortega Burgos (dir.): *Tratado Jurídico y Fiscal de la Empresa Familiar*, Tirant Lo Blanch, Valencia: 159-198.
- Ruibal Pereira, L. (2010): “Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica Tributaria*, n.º 134: 143-178.
- Sánchez López, M. E. (2020): “Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo”, *Crónica Tributaria*, n.º 175: 167-196.
- Sánchez Macías, J. I. y Leo Castela, J. I. (2020): *Compliance tributario para pymes según la norma UNE 19602*, AENOR, Madrid.
- Sanz Gómez, R. (2016a): “Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España”, *Crónica Tributaria. Estudios y notas*, n.º 161: 209-238.
- Sanz Gómez, R. (2016b): “Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento voluntario”, *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, n.º 1: 39-54.
- Serrano Antón, F. (2023): “La inspección tributaria e inteligencia artificial: hacia el equilibrio entre los derechos y garantías de los contribuyentes y la eficiencia en la Administración tributaria”, en S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dir.): *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Atelier. Libros Jurídicos, Barcelona: 263-297.
- Soler Roch, M.<sup>a</sup> T. (2019): “Los retos tributarios del siglo XXI”, en *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 183, julio-septiembre: tribuna, *ProView*.
- Tena Piazuelo, I. (2011): “La nueva familia y el nuevo derecho de familia español”, *Nuevo Derecho*, Vol. 7, n.º 9, julio-diciembre: 79-89.

Vázquez De Castro, E. (2020): “La inminente obligatoriedad del «*compliance*» en las organizaciones como imperativo europeo; protección jurídica de la empresa, del denunciante y del denunciado”, *Revista de Derecho Patrimonial*, n.º 53, *Smarteca*.

Vicent Chuliá, F. (2002): “Organización jurídica de la sociedad familiar”, en AA.VV.: *Derecho de Sociedades: libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero*, vol. IV, (Ed. A. Navarro Salinas), McGraw, Madrid: 4529-4752.





---

# REFLEXIONES CRÍTICAS EN TORNO AL LÍMITE CONJUNTO DE IMPOSICIÓN RENTA/PATRIMONIO: LA NECESARIA DETERMINACIÓN DE UN ESCUDO FISCAL DE NO CONFISCATORIEDAD (\*)

---

**Jorge De Juan Casadevall**

Abogado del Estado (Exc.)

Doctor en Derecho

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UIC de Barcelona

Socio de Crowe

*Recibido:* Febrero, 2024

*Aceptado:* Junio, 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.4.3>

## **RESUMEN**

El autor analiza el límite conjunto de imposición renta/patrimonio del art. 31.1 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que sitúa el umbral impositivo máximo en el 60% de las bases imponibles de la renta, pero que, en ocasiones puede ser superior. Este umbral impositivo está alejado de los estándares de imposición máxima de otros sistemas tributarios de nuestro entorno y de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que lo sitúa alrededor del 50% de la renta. Tras un examen de la jurisprudencia comparada, se defiende la necesidad de implementar un escudo fiscal similar, cuya trasgresión determine la existencia de confiscatoriedad.

*Palabras clave:* límite de imposición, escudo fiscal, Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

---

(\*) Este trabajo se integra en el grupo de investigación multidisciplinar SGR-RESCAT 2030 (2021 SGR 01336), constituido en el seno de la Universitat Internacional de Catalunya.

# CRITICAL REFLECTIONS ON THE JOINT INCOME/WEALTH TAX THRESHOLD: THE NEED TO ESTABLISH A NON- CONFISCATION TAX SHIELD

---

Jorge De Juan Casadevall

## ***ABSTRACT***

The author analyses the joint income/wealth taxation limit contained in Article 31.1 of the Wealth Tax Act, which places the maximum tax threshold at 60% of the income, but which, may be higher. This maximum tax threshold is far from the maximum taxation standards established in other tax systems in our environment and by the case law of the European Court of Human Rights, which places it at around 50% of the income obtained. After an examination of comparative jurisprudence, the need to establish a similar tax shield, the transgression of which determines the existence of confiscation, is defended.

*Keywords:* tax ceiling, tax shield, European Court of Human Rights, Wealth Tax, Personal Income Tax.

## SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO: EL LÍMITE CONJUNTO DE LA IMPOSICIÓN RENTA-PATRIMONIO. 2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA PROHIBICIÓN DE ALCANCE CONFISCATORIO EN NUESTRA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL. 3. LA PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL COMPARADA: ESPECIAL REFERENCIA AL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS. 4. VALORACIÓN CRÍTICA: LA NECESARIA DETERMINACIÓN DE UN UMBRAL IMPOSITIVO MÁXIMO COMO ESCUDO FISCAL FRENTE A LA CONFISCATORIEDAD. BIBLIOGRAFÍA.

### 1. PLANTEAMIENTO: EL LÍMITE CONJUNTO DE LA IMPOSICIÓN RENTA-PATRIMONIO

La función equidistributiva del impuesto sobre el patrimonio (1) se cortapisa con un límite negativo de carácter absoluto de la imposición conjunta renta/patrimonio, que opera como una formulación legal, de la prohibición constitucional de no confiscatoriedad (art. 31.1 CE) (2). De entre los postulados de justicia tributaria que moldean el deber constitucional de contribuir (art. 31.1 CE), es, probablemente, el más incisivo en este impuesto, y ello por la suma cautela que debe procederse en su regulación para obviar una eventual lesión al mismo, que conculcaría el derecho constitucional de la propiedad privada (art. 33.1 CE) (3).

---

(1) Sobre esa función redistributiva de la renta y la riqueza, se ha señalado que: «uno de los procedimientos más directos para lograr la reducción de las grandes fortunas puede consistir precisamente en el establecimiento de un tributo sobre el patrimonio neto». Lagares Calvo, M. *et al.* (1972): *Impuesto sobre el patrimonio*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 24 y 25. Esta función redistributiva vendría a compensar la pérdida de progresividad que experimenta la imposición sobre la renta (Informe Hollande), y complementaría la medición de la capacidad contributiva del contribuyente, como instrumento de cierre y control de la exacción sobre la renta personal.

(2) La prohibición de confiscatoriedad supone que el poder tributario «sólo puede detraer legítimamente una parte, un porcentaje justo, de la riqueza imponible sometida a tributación. Un sistema tributario justo no debe poner en riesgo la capacidad económica del contribuyente, la satisfacción de las necesidades para llevar, reducir su nivel de vida y capacidad productiva, dificultar el desarrollo económico en una economía de mercado». Véase García Dorado, F. (2001): «El Principio de no confiscatoriedad tributaria y excepciones a la operatividad del límite a la cuota íntegra por renta y patrimonio», *Quincena Fiscal*, n.º 22: 7. Y en el mismo sentido, la STC 150/1990, de 4 de octubre, ve en el principio de no confiscatoriedad «una exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio».

(3) Sobre la interconexión entre tutela constitucional del derecho de propiedad e imposición véase Palao Taboada, C. (1979): «La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario» en el colectivo *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 279 y ss. El autor, partiendo de la doctrina y la jurisprudencia alemanas, sostiene que no existe una colisión entre el sistema impositivo y la garantía constitucional, salvo cuando se trate de impuestos intervencionistas o con finalidad extrafiscal, cuando la exacción reúna caracteres de una expropria-

En realidad, en nuestro sistema tributario existe otro límite conjunto de imposición, que es el que cobija el art. 3.Doce de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, referido, esta vez, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y al Impuesto sobre la Solidaridad de las Grandes Fortunas (ISGF), que crea la citada Ley, y cuya constitucionalidad ha sido recientemente avalada por la STC 149/2023, de 7 de noviembre. Sin embargo, en puridad, el ISGF es una clonación del IP (4) y, como en otros muchos aspectos, el diseño del umbral máximo de imposición se remite a la Ley 19/91, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) (5). Por ende, la más acendrada formulación de esta prohibición sigue encontrándose en la regulación del límite conjunto renta-patrimonio del art. 31 de la LIP (6). En consecuencia, el impuesto sobre el patrimonio, y su nivel de imposición efectiva, constituye un instrumento fundamental –de hecho, el único, en nuestro esquema legal–, para medir, de forma objetiva, el alcance confiscatorio del sistema tributario.

Como es sabido, el art. 31 de la LIP, en redacción dada por la Ley 35/2006, establece que la suma de las cuotas de IP e IRPF no puede exceder del 60% de la suma de las bases imponibles de este último impuesto. Ahora bien, para el cálculo de ese porcentaje de imposición máxima, se depuran los elementos patrimoniales computables en un doble sentido: i) se purga la base imponible del ahorro, excluyendo las ganancias patrimoniales aforadas en la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión; y ii) se excluye la parte del Impuesto del Patrimonio que se corresponda con elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de generar rendimientos gravados en el IRPF. Pero el precepto le-

---

ción, o bien cuando se produce un vaciamiento total del derecho de propiedad. Como ha señalado en la doctrina alemana F. Klein, el respeto al “contenido esencial” del derecho de propiedad se erige en límite negativo del poder tributario. Sin embargo, y a nuestro juicio, este planteamiento del Profesor Taboada se ha revelado, en exceso, rígido tras la posterior jurisprudencia constitucional alemana.

(4) Como es sabido, el nuevo ISGF no sólo mimetiza el hecho imponible del IP, sino que también reproduce su sujeto pasivo, exenciones y el diseño técnico de los elementos de cuantificación de esta figura impositiva, como la base imponible y la base liquidable. No en balde, el impuesto se configura como complementario del IP, constituyendo la más clara yuxtaposición de hecho imponible de nuestro sistema tributario, una singular sobreimposición que hace palidecer toda la doctrina de la doble imposición jurídica.

(5) El art 3.Doce de la Ley 38/22 con idéntico límite conjunto que el art 31 LIP (60% de las bases imponibles del IRPF), puntualiza que: «A estos efectos, resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100». Es decir, el precepto legal reproduce el mismo esquema del art. 31 LIP, con dos imprescindibles adaptaciones: i) que se considerará también la cuota del ISGF; y ii) que, en caso de exceso del límite máximo, se reducirá la cuota del ISGF también con el límite máximo del 80%.

(6) Se trata del tradicional tope conjunto de ambos impuestos para un eventual efecto confiscatorio, que inicialmente estaba fijado en el 70%, y que además acredita la íntima interrelación existente entre ambos tributos, hasta el punto de que originariamente se alojaba en la normativa del IRPF y, particularmente, en el art. 28.2 de la Ley 44/78 (RCL 1978, 1936) del IRPF.

gal añade una tercera regla exorbitante de esa imposición máxima, y es que, en caso de que la suma de cuotas exceda del 60% de las depuradas bases tributarias del IRPF, se reducirá proporcionalmente la cuota tributaria del IP, «sin que la reducción pueda exceder del 80 por cien», es decir, existe un intangible mínimo de imposición patrimonial que puede franquear el depurado tope máximo de imposición. En definitiva, el pretendido umbral máximo impositivo se ve desvirtuado por una base del ahorro purgada de algunas plusvalías, una cuota del IP purgada de ciertos elementos patrimoniales improductivos, y una intangible cuota impositiva mínima, cuyo efecto combinado puede colocar la imposición efectiva por encima del 60% de las bases imponibles declaradas del IRPF.

En los últimos tiempos, la doctrina no ha reflexionado sobre esta embrionaria formulación legal de la prohibición constitucional de confiscatoriedad y sobre su defectuosa articulación técnica en el art. 31 LIP. Es cierto que, en su momento, se discutió su constitucionalidad (7), pero no se ha hecho, con la necesaria profundidad analítica, a la luz de la más reciente jurisprudencia constitucional y de la jurisprudencia de los países de nuestro inmediato entorno jurídico, o de la jurisprudencia que más directamente nos impacta, como es la jurisprudencia del TEDH, cuya eficacia vinculante está fuera de toda duda en virtud de la cláusula hermenéutica del art. 10.2 CE. En definitiva, falta una reflexión crítica sobre si un “sistema tributario justo” (art. 31.1 CE), trasunto de un sistema normativo en cuyo frontispicio está esculpida la justicia como “valor superior del ordenamiento jurídico” (art. 1.1 CE), es compatible con una formulación legal que admite nivel de imposición efectiva que puede franquear el 60% de las bases tributarias del impuesto que más fielmente refleja la capacidad económica del contribuyente. En la terminología del TEDH, ¿no supone ello una “carga excesiva”, una intromisión ilegítima en el derecho de propiedad? Y lo que es más importante, ¿no sería necesario que nuestro Tribunal Constitucional estableciera, como han hecho otros órganos jurisdiccionales de control de constitucionalidad, un umbral máximo de imposición efectiva cuya transgresión determinaría la vulneración del principio de no confiscatoriedad?

A nuestro modo de ver, este enfoque analítico permanece virgen en nuestra jurisprudencia constitucional, y no ha sido mancillado ni siquiera por la reciente STC 149/2023, relativa al ISGF, en el que, si bien efectivamente se aborda la tacha de confiscatoriedad suscitada por la Comunidad Autónoma recurrente, no se hace desde la perspectiva del umbral máximo de imposición, que es la que ahora nos ocupa. Por consiguiente, hemos de entender que este debate se mantiene incólume tras la última sentencia de nuestro Tribunal Constitucional, que siquiera lo ha tocado tangencialmente, y sigue necesitado, vista la jurisprudencia comparada, de un urgente pronunciamiento *ad hoc*.

En este trabajo nos proponemos abordar esta espinosa cuestión, que tiene una innegable pulsión de *lege ferenda*, pero que parte un dato positivo básico, y es que el único límite legal aparente a la no confiscatoriedad es el que formula el controvertido art. 31

---

(7) El límite inicial conjunto del 70%, las excepciones al límite conjunto, y la introducción de una cuota mínima por IP, llevaron a algunos autores a sostener que esta regulación franqueaba el límite constitucional de la no confiscatoriedad. Escribano López, F. (1991): “El impuesto de patrimonio: nuevas normas, viejos errores”, *Gaceta Fiscal*, n.º 86: 185 y ss. García Dorado, F. (2001): “Principio de no confiscatoriedad tributaria y excepciones a la operatividad de límite a la cuota íntegra conjunta por renta y patrimonio”, *Quincena Fiscal*, n.º 22: 20.

LIP. Por ello nos proponemos, en primer término, detenernos en el estudio de nuestra jurisprudencia constitucional, analizar someramente la jurisprudencia constitucional de nuestro entorno, para finalmente, y desde esta doble perspectiva, realizar una valoración crítica del límite máximo de imposición efectiva del art. 31 LIP.

## **2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y LA PROHIBICIÓN DE ALCANCE CONFISCATORIO EN NUESTRA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL**

La más reciente jurisprudencia constitucional, desarrollada en relación con el controvertido Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ha aquilatado el canon de constitucionalidad del principio de capacidad económica, perfilando ya con toda claridad, la triple funcionalidad de este principio constitucional: i) como fundamento, sustrato o fuente de la imposición; ii) como criterio, parámetro o medida de la imposición y; iii) como límite negativo de la imposición, no ya del sistema tributario en su conjunto, sino de cada singular figura tributaria (no confiscatoriedad).

La STC 182/2021, de 26 de octubre que, como es sabido, sepulta definitivamente el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), constituye el epígono de una jurisprudencia constitucional que sistematiza y que, en cuanto aquí nos interesa, reviste especial trascendencia en la determinación del alcance del principio de capacidad económica como «criterio, parámetro o medida de la imposición puesto que lo discutido es el propio método de cuantificación de la base imponible del tributo en tanto que no calcula el incremento de valor del terreno urbano gravado en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente con ocasión de su transmisión» (FJ 4º). Según el Tribunal Constitucional, la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse, no de cualquier manera, sino «de acuerdo con su capacidad económica»; cualidad subjetiva del obligado a contribuir (por todas, STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º) que se erige no solo en un «criterio inspirador del sistema tributario» (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3º y, 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5º) u «ordenador» de dicho sistema (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º y, 193/2004, FJ 5º), sino que opera singularmente también, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), en la configuración de cada tributo. No basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica. En efecto, el art. 31.1 CE contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: (i) «a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación» (por todas, SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7º; 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4º, y 10/2005, de 20 de enero, FJ 6º) y (ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes, de forma que se lesionará este principio si «quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior» (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8º). Es más, por imperativo del art. 31.1 CE, solo puede exigirse un impuesto cuando existe capacidad económica y en la medida –en función– de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º). El tributo es una prestación patrimonial coactiva

que, por imperativo del art. 31.1 CE, «sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida –en función– de la capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 6º). De ahí que, –concluye el Alto Tribunal–, «sobre todo en los impuestos, rija la capacidad económica no solo en la elección de los hechos imponible, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo».

La conclusión práctica que podemos extraer de esta nueva jurisprudencia es que el principio de capacidad económica modula también, como parámetro, medida o criterio, la cuantificación del tributo. Es decir, que se contribuye no sólo porque se evidencia una manifestación de capacidad económica, como fuente de imposición, sino también en “en función” de la capacidad económica. De lo contrario, el obligado tributario podría soportar, como bien apunta la sentencia, una “carga fiscal excesiva”. A nuestro modo de ver, con esta acabada jurisprudencia constitucional, podemos distinguir, con claridad, esa triple funcionalidad operativa del principio de capacidad económica: como fundamento de imposición, como medida de imposición y, como consecuencia inmediata de esto último, como límite negativo de imposición para conjurar el alcance confiscatorio que arrostra una “carga fiscal excesiva”.

Desde otra perspectiva analítica, la más autorizada doctrina y, sin duda, la que mejor conoce nuestra jurisprudencia constitucional (8), confiere a la prohibición absoluta de confiscatoriedad una doble proyección, respectivamente anudada a un “juicio de proporcionalidad” (capacidad económica como medida) y a un “juicio de arbitrariedad” (capacidad económica como fundamento). A nuestros limitados efectos, nos interesa especialmente el primer aspecto, “la regla de proporcionalidad de los sacrificios” (STC 113/1989), que no funciona en abstracto (STC 215/2016 y 99/2019), como canon de constitucionalidad autónomo (STC 60/2010 y 89/2019). Se trata de un juicio ponderativo de los derechos e intereses en juego, constitucionalmente tutelados, enderezado a comprobar la razonabilidad de la injerencia en el derecho, es decir, la razonable proporcionalidad en-

---

(8) Nos referimos a Moreno Fernández, J. I., Letrado de carrera del Tribunal Constitucional y Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alcalá de Henares, y a su imprescindible estudio “La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de los poderes públicos”, *Paper 17*, AEDAF. Madrid, 2020: 27 y ss. Según este autor, la prohibición de confiscatoriedad tiene «una doble dimensión: de un lado, impide que so pretexto del deber de contribuir se agote la riqueza sometida a imposición (capacidad económica como medida); de otro, imposibilita el gravamen de capacidades económicas ficticias, ya se haga de manera total o simplemente parcial (capacidad económica como fundamento)». En el primer caso, la prohibición de confiscatoriedad opera como un “juicio de proporcionalidad” de la medida; en el segundo, como “juicio de arbitrariedad”. A título de ejemplo, la STC 26/2017, sintetiza la jurisprudencia anterior, en los siguientes términos «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de confiscatoriedad al “sistema tributario”, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca “en ningún caso”, lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)».

tre la medida adoptada y el fin legítimamente perseguido (STC 140/2016 y 140/2018, entre otras muchas). Este análisis de proporcionalidad demanda superar con éxito un triple juicio de idoneidad (la medida es constitucionalmente adecuada para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido), de necesidad (la medida idónea es además necesaria, en el sentido de que no exista otra medida menos lesiva para alcanzar ese fin legítimo); y, finalmente, es equilibrada o ponderada (aporta más beneficios para el interés general que perjuicios para otros bienes o intereses en conflicto) (9).

La originalidad de este planteamiento doctrinal sitúa la determinación del alcance confiscatorio en un juicio ponderativo de proporcionalidad, pero no tanto en el juicio de idoneidad, y de necesidad, sino en el juicio de equilibrio. En su enfoque clásico, el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos colisiona con el derecho de propiedad (art. 33.1 CE) (10). Es obvio que nos hallamos ante una injerencia idónea y necesaria, pero está por ver si una tributación que pueda situarse por encima del 60% de las bases tributarias del IRPF, responde a un auténtico equilibrio de sacrificios.

Sin embargo, nuestra jurisprudencia constitucional no ha llevado esa basculación de intereses en conflicto a un punto de equilibrio de sacrificios, que se traduzca en la fijación cuantitativa de un umbral de imposición máximo. Antes, al contrario, parece haber rehusado ese debate, cuando no lo ha instalado, como la homóloga jurisprudencia italiana, en la obviedad de que es confiscatorio el agotamiento total de la riqueza imponible. La reciente STC 149/2023 se hace eco de este restrictivo criterio, y recuerda en su FJ 4º que la «la prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE, entendida en su sentido tradicional, obliga a no agotar la riqueza imponible ... lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que se estaría desconociendo, por vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución»; reflexión que, como recuerda el propio Tribunal Constitucional, se proyecta, desde la STC 26/2017, no sólo en relación al sistema tributario en su conjunto sino frente a cada tributo singular. Y frente al argumento del Letrado autonómico de que el ISGF era excesivo con relación a la rentabilidad de los activos gravados, el Tribunal Constitucional aduce que «el ISGF es un impuesto sobre el patrimonio, que tendrá efecto confiscatorio sólo en caso de agotar el valor del mismo, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de capacidad económica» (11).

---

(9) Véase Moreno Fernández, J. I., *op. cit.*: 29 y ss.

(10) En realidad, y en nuestra opinión, el deber de contribuir también abre un conflicto con otros bienes y derechos constitucionalmente tutelados como la libertad de empresa en el marco de una economía de mercado (art. 38.1 CE), aunque ésta no tiene una incidencia tan clara en el art. 31 LIP que ahora nos ocupa.

(11) El argumento desestimatorio nos parece técnicamente discutible, como lo es el conjunto de la sentencia. Extraña sobremanera que el Alto Tribunal identifique tan claramente el ISGF con el IP y, sin embargo, no extraiga las lógicas consecuencias que de ello derivan en términos de sobreimposición de un mismo hecho imponible, o de tutela de la autonomía financiera lesionada, denunciada por los recurrentes, en relación con la mimetización estatal de un impuesto cedido. Una crítica jurídica rigurosa iría mucho más allá de su defectuosa calidad técnica, y entraría en otras consideraciones metajurídicas que aquí no podemos siquiera apuntar.

Con todo, el ponderado “juicio de proporcionalidad” nos suministra el instrumental jurídico adecuado para intentar afrontar con éxito el análisis de constitucionalidad del límite de imposición del controvertido art. 31 CE. Pero para ello, debemos detenernos en el previo estudio de la jurisprudencia constitucional de los países de nuestro entorno jurídico inmediato, para hallar una guía hermenéutica o, incluso y tratándose del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, un sólido criterio de eficacia vinculante en nuestro Derecho interno.

### 3. LA PROHIBICIÓN DE CONFISCATORIEDAD EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL COMPARADA: ESPECIAL REFERENCIA AL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

En el juicio ponderativo de la injerencia del tributo en el derecho de propiedad privada, la jurisprudencia comparada se ha centrado en el *quantum* del límite de confiscatoriedad (12). Es el caso de la Corte Suprema de la República Argentina (13) que, siempre en el marco del impuesto sobre sucesiones, en una temprana sentencia de 16 de diciembre de 1911 (caso *Rosa Melo de Cané*), consideró confiscatorio un gravamen que se situaba en torno al 50% de la riqueza imponible; porcentaje que rebajó al 45% en la sentencia de 18 de junio de 1946 (caso *Bienvenida de Castro Acevedo de Cámara Lomelino*), e incluso lo contrajo a un gravamen del 36,60% en una previa sentencia de 30 de junio de 1941 (caso *Gobierno de Italia*), porque el tributo «toma una parte sustancial de la propiedad; recae sobre el capital, sobre la riqueza acumulada, que es absorbida por el Estado sin posibilidad de recobrarla», suponiendo, desde la perspectiva del testador, una vulneración del «derecho de testar, puesto que lo anula en más de la tercera parte del valor de los bienes», y, desde la perspectiva del legatario, una lesión del «principio de inviolabilidad de la propiedad en cuanto asume carácter confiscatorio». Pero ha sido, sobre todo, a partir de la sentencia de 4 de junio de 1948 (caso *Segundo Fernández Aguilera*) cuando la Corte Suprema, ya de forma invariable, ha situado ese umbral de confiscatoriedad en el 33% del valor de transmisión, como límite infranqueable que no se predica del sistema tributario en su conjunto, sino del concreto tributo en cuestión (sentencia de 21 de diciembre de 1999, caso *Gómez Alzaga y Martín Bosco*). Esta interdicción de «la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado», presenta una vinculación genética con el art. 17 de la Constitución de la Nación Argentina, que proclama la inviolabilidad de la propiedad y la prohibición de confiscación, como prístino límite negativo del deber de contribuir, al que alude aquel precepto constitucional.

Una experiencia constitucional más próxima a la nuestra, y que, desde el advenimiento del régimen constitucional de 1978, ha ejercido una poderosa influencia entre nosotros, es el de la Ley Fundamental de Bonn. La *Grundgesetz* contempla dos preceptos constitucionales en torno a los cuales ha orbitado la fijación de un límite cuantitativo de confiscatoriedad. En primer lugar, el art. 6.1 de la Ley Fundamental establece que «el

(12) Sobre el particular, véase Moreno Fernández, J. I., *op. cit.*: 43 y ss.

(13) Naveira de Casanova, G. J. (1997): *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill Interamericana España, Madrid.

matrimonio y la familia se encuentran bajo la protección especial del orden estatal», lo que supone, según el Tribunal Constitucional Federal, no sólo tutelar un derecho fundamental, sino también proclamar un principio vinculante para el legislador, vedando toda intervención estatal perturbadora del matrimonio y la familia. En base a estas consideraciones jurídicas, el *Bundesverfassungsgericht*, en su sentencia de 17 de enero de 1957, declaró la inconstitucionalidad del sistema de tributación conjunta de los cónyuges establecido en el párrafo 26 de la *Einkommensteuergesetz* de 1951, en la medida en que era perjudicial para los casados y perturbadora para el valor constitucionalizado en el art. 6.1 de la *Grundgesetz* (14).

El segundo lugar, el art. 14 de la Ley Fundamental (15) enuncia lo que podríamos llamar el “principio de división por la mitad” que significa, según la fórmula acuñada en la sentencia de 22 de junio de 1995, que «el uso de la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés nacional». Y, supuesto que el derecho a la igualdad del art. 3 de la Ley Fundamental, garantiza tanto la igualdad de cargas como la no imposición de una carga excesiva en cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica, cualquier gravamen que excediese del 50% del valor de los bienes, conculcaría el derecho de propiedad y la protección de la familia y el matrimonio. De esta forma, el Tribunal Constitucional va más allá de su precedente sentencia de 1957 y, en esta ocasión para la tributación conjunta de la unidad familiar, y delimita claramente un umbral de imposición máxima (16). En una ulterior sentencia de 18 de enero de 2006, y para un supuesto de gravamen conjunto de la renta personal y empresarial que alcanzaba el 50,73%, el Tribunal Constitucional matiza que ese principio de división por mitad, como límite negativo del deber de contribuir, no constituye una exigencia absoluta, ni siquiera explícita de la Ley Fundamental, sino un límite relativo para obviar la carga excesiva del contribuyente en el pago de impuestos, que «puede estar cerca de una división por mitad», y debe ser aplicado *ad casum* en base

---

(14) No es aventurado suponer, por la propia carga icónica del constitucionalismo alemán en nuestra experiencia constitucional doméstica, que esa jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht* ejerció un poderoso magnetismo en nuestra STC 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad del sistema de tributación conjunta de nuestra primeriza Ley 44/1978 reguladora del IRPF. Ahora bien, la fundamentación jurídica no fue exactamente la misma. En nuestra STC 45/1989 no se suscita tanto un tema de confiscatoriedad, como de no discriminación en la protección de la familia.

(15) El art. 14.1 GG establece que: «La propiedad y la herencia están garantizados», y el art. 14.2 GG matiza que: «La propiedad obliga. Su uso debe servir al mismo tiempo al bien común».

(16) Herrera Molina, P. M. (1996): “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos (análisis de la sentencia del BVerfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, n.º 2: 1033-1049. Véase también López Espadafor, C. M. (2018): “Revisión del principio de no confiscatoriedad intentando mejorar la progresividad del sistema tributario en el contexto del derecho de la Unión Europea”, en C. M. López Espadafor (dir.) y otros: *Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona: 29. Glosando esta sentencia, el autor concluye que «la propiedad del contribuyente no puede ser más pública que privada; por esto sus bienes no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco que al servicio de aquél».

a criterios de racionalidad y proporcionalidad (17). De esta forma el principio de división ha quedado fijado no de una forma rígida, sino relativa, según las circunstancias concurrentes, pero en cualquier caso marca un canon de constitucionalidad en torno a ese 50% para apreciar cuándo una carga tributaria es excesiva y, al desbordar ese relativo umbral equitativo, incurre en un denostado efecto confiscatorio.

El constitucionalismo francés no presenta el mismo grado de parentesco con nuestro sistema constitucional, pero, sin embargo, sí contempla un límite legal de imposición similar a nuestro art. 31 LIP, aunque de espectro más amplio, al involucrar diversas figuras tributarias, y a modo de umbral impositivo referido al conjunto del sistema tributario. El llamado “escudo fiscal” se incorpora en 2005 en el art. 1 del *Code Général des Impôts* (18) y consistía en someter una amplia cesta de impuestos a un gravamen máximo conjunto del 60% (19), de manera que todo exceso de imposición generaba un derecho de devolución. Con el art. 11 de la Ley 2007/1223, de 2 de agosto, de fomento del trabajo, el empleo y el poder adquisitivo, ese límite máximo pasa del 60 al 50%, lo que provoca la Decisión n.º 2007/555, de 16 de agosto, del Conseil Constitutionnel que, desestimando la tesis de los diputados recurrentes que aducían una posible desigualdad tributaria, sostiene que «no se cumpliría el requisito derivado del art. 13 de la Declaración de Derechos si la tributación fuera de carácter confiscatorio o sometiera a una determinada categoría de contribuyentes a una carga excesiva en comparación con su capacidad tributaria». Y concluía que «el principio de limitar la proporción de los ingresos de un hogar fiscal asignado al pago de impuestos directos, lejos de infringir el principio de igualdad ante el reparto público de la carga, tiene como objetivo evitar una infracción patente de ese mismo principio». Nótese que el órgano constitucional francés anuda la constitucionalidad de ese límite conjunto a la tutela de la igualdad en el reparto equitativo de la carga tributaria del art. 13 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 (20), y no al celeberrimo art. 17 de la Declaración que, con su rancio sabor revolucionario y liberal, concibe la propiedad como “un derecho inviolable y sagrado”, y cuyo reverso natural, en esa concepción liberal clásica, sería la interdicción de la confiscatoriedad. En cualquier caso, lo que importa ahora concluir es que también la justicia constitucional francesa abona la tesis que ve en un 50% un umbral máximo de imposición, aunque lo

---

(17) En el caso enjuiciado, el *Bundesverfassungsgericht* falló la constitucionalidad de esa imposición acumulada del 50,73% porque entraba en un margen tolerable de equilibrio entre el interés individual y el interés público involucrados para no incurrir en confiscación. Véase el comentario a esta sentencia en Moreno Fernández, J. I., *op. cit.*: 46 y ss.

(18) Precepto legal redactado por el art. 74 de la Ley 2005/1719, de 30 de diciembre.

(19) Ese límite conjunto afectaba al impuesto sobre la renta, el impuesto de solidaridad sobre la fortuna, las contribuciones sociales sobre los ingresos no derivados del trabajo, las contribuciones sociales sobre las rentas del trabajo y de productos de inversión alternativos, el impuesto sobre la propiedad de edificios, el impuesto a la tierra en propiedad sin desarrollar y, el impuesto residencial en la residencia principal del sujeto pasivo. Aun cuando importantes piezas del engranaje tributario, como la imposición corporativa o la imposición indirecta sobre el volumen de negocios, quedaban al margen de ese tope máximo, parece innegable el esfuerzo legislativo por deslindar la línea de la confiscatoriedad con una cierta vocación de generalidad.

(20) El art. 13 de la citada Declaración establece que: «Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades».

haga por un itinerario intelectual diferente que la jurisdicción alemana, acaso menos elaborado.

El Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) que ha segregado, reviste una enorme relevancia e interés para nuestra jurisprudencia doméstica, y ello por una doble circunstancia: i) porque constituye un canon hermenéutico cualificado para interpretar nuestro catálogo de derechos y libertades constitucionales (art. 10.2 CE) (21); ii) porque el carácter vinculante y obligatorio de las sentencias del TEDH, cuya efectiva ejecutividad vigoriza el Protocolo n.º 14 al Convenio de Roma, tropezaba con serios óbices legales internos que han quedado definitivamente arrumbados con art. 102.2 de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio (22).

En el sistema de protección internacional del CEDH, reviste especial trascendencia, en cuanto aquí nos interesa, el Protocolo n.º 1, cuyo art. 1 reconoce el derecho de propiedad como derecho susceptible de tutela en el marco del Convenio, y en torno al cual se ha suscitado toda la jurisprudencia sobre la confiscatoriedad (23). Esta circunstancia abre una vía de defensa jurídica desconocida en nuestro Derecho interno. Nótese que el

---

(21) El art. 10.2 CE dispone que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Es cierto que la locución empleada por el precepto constitucional parece contraer esa remisión hermenéutica a los Derechos Fundamentales y Libertades Públicas de la Sección 1.ª del Capítulo Segundo del Título I de la Constitución, pero las SSTC 36/1991, 236/2007 y 32/2019, entre otras, extienden ese mandato hermenéutico a todos los derechos el Capítulo Segundo del Título I, entre los que se encuentra el derecho de propiedad consagrado en el art. 33 CE. Otra cosa es la eficacia jurídica vinculante, que resulta claramente de la adhesión de nuestro ordenamiento jurídico a un sistema monista de incorporación del Derecho Internacional Público y de los Tratados internacionales (art. 96 CE y art. 1.5 Código Civil).

(22) El reformado precepto procesal habilita el extraordinario recurso de revisión contra resoluciones judiciales firmes «cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión, sin que la misma pueda perjudicar los derechos adquiridos de buena fe por terceras personas». Sobre el defectuoso sistema de ejecución interna de las sentencias del TEDH hasta ese momento vigente, véase De Juan Casadevall, J. (2005): «La problemática ejecución de sentencias del TEDH en el Derecho español», *Revista de las Cortes Generales*, n.º 66: 93 y ss.

(23) Según el precepto convencional: «Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas». El Protocolo n.º 1 fue suscrito por España el 23 de febrero de 1978 y ratificado por Instrumento de 2 de noviembre de 1990.

derecho de propiedad, ubicado sistemáticamente en el art. 33 CE, no es susceptible de amparo constitucional, pero sí a nivel convencional, lo que deja expedita su protección ante el TEDH, sin necesidad del previo agotamiento del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional.

El TEDH anuda la confiscatoriedad del tributo al concurso de los siguientes requisitos (24): i) la existencia de un “interés patrimonial” en el recurrente, es decir, la titularidad de bienes o derechos de interés económico; ii) una injerencia en el derecho de propiedad como, sin duda, lo es la imposición fiscal (entre otras muchas, *Rsz contra Hungría*, STEDH de 2 de julio de 2013, demanda n.º 41838/11; *Spacek contra República Checa*, STEDH 9 de noviembre de 1999, demanda n.º 26449/95; *Burden y Burden contra el Reino Unido*, STEDH de 2 de julio de 2013, demanda n.º 41838/11, o *Gérard Dukmedjian contra Francia*, STEDH de 29 de abril de 2008, demanda n.º 13378/05); iii) concurrencia de una previsión legal que habilite esa injerencia, como el pago de impuestos, excepción legítima prevista en el propio art. 1 del Protocolo n.º 1; iv) vinculación de esa injerencia a un fin o interés legítimo, como es la lucha contra el fraude fiscal o la efectividad de la recaudación tributaria; v) ponderación entre el interés público y el interés privado del ciudadano, es decir, razonable proporcionalidad entre el medio empleado y el fin perseguido.

Es cierto que la facultad de revisión de la legislación estatal es muy limitada, porque los Estados poseen un amplio margen de discrecionalidad para implementar sus propias políticas, y entre ellas, la específicamente fiscal, máxime cuando el propio art. 1 del Protocolo 1 «reserva expresamente el derecho de los Estados contratantes de hacer cumplir las leyes que consideren necesarias para garantizar el pago de impuestos» (*Spacek contra República Checa*). Pero ello no es óbice para que se pondere un “justo equilibrio” entre el interés público y el interés privado, de tal suerte que se conculca el derecho de propiedad si se «impone a la persona o a la entidad en cuestión una carga excesiva atenta fundamentalmente contra su situación económica» (*Buffalo S.R.L. en liquidación contra Italia*, STEDH de 9 de marzo de 2006, demanda n.º 10162/02; *Eko-Elda Avee contra Grecia*, STEDH de 9 de marzo de 2006, demanda n.º 10162/02, o *Rsz contra Hungría*, entre otras muchas).

A nuestros efectos, el pronunciamiento más relevante, el que viene a determinar qué se entiende por una “carga excesiva” es, sin duda, *NKM contra Hungría*, STEDH de 14 de mayo de 2013, demanda n.º 66529/11. El caso se presenta como una continuación de *Rsz contra Hungría*, y también se refiere a un gravamen, a partir de un determinando montante del 98% de las indemnizaciones por despido. Pero a diferencia de su precedente inmediato, en este caso la controversia gira en torno al tipo medio efectivo que soportaba el contribuyente que se situaba en un 52% por la totalidad de sus rendimientos. Esa tributación media efectiva es calificada por el TEDH como una “privación sustancial de ingresos”, una carga tributaria irrazonable que solivianta su situación financiera y quiebra el justo equilibrio entre los intereses involucrados. De esta forma, la jurisprudencia europea establece un umbral cuantitativo determinante del efecto confiscatorio.

---

(24) Véase sobre este particular Moreno Fernández, J. I., *op. cit.*: 51.

Por el contrario, más inane puede resultar a estos efectos la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no sólo porque la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000 (CDFUE) carece de eficacia vinculante y contrae su radio de acción a la materia iuscomunitaria (art. 51 CDFUE) (25), sino también por una cierta reluctancia de nuestro Tribunal Constitucional a su aplicación directa más allá de su consideración como mero canon hermenéutico (26). Otra cosa es que el art. 31 LIP, que sólo extiende su límite cuantitativo a los contribuyentes sujetos a la obligación personal de contribuir, se erija en *tertium comparationis* determinante de una discriminación fiscal. Las recientes sentencias 81/2023, de 1 de febrero y 517/2023, de 28 de junio, ambas dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, y sin necesidad de suscitar y elevar cuestión prejudicial, siguiendo el precedente de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, asunto 127/12, relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprecia un trato fiscal discriminatorio contrario a la libre circulación de capitales (art. 63 TFUE), y concluye que debe extenderse el límite del art. 31.1 LIP también a los no residentes. Estas sentencias presentan un interés oblicuo para nuestro objeto de estudio, centrado en determinar si el límite conjunto del 60%, aplicable a residentes y a no residentes, es o no confiscatorio, pero sí revisten interés por algunas consideraciones vertidas *obiter dicta* que enfatizan como una carga fiscal acumulada, como un gravamen patrimonial sucesivo, drena progresivamente el valor del patrimonio y exuda ese denostado efecto confiscatorio (27). Ello nos obliga a reflexionar, no ya desde una perspectiva de justicia

---

(25) El art. 51 de la Carta de Niza acota su ámbito objetivo a los actos y disposiciones de los órganos e instituciones de la Unión y a los Estados miembros «únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión». El art. 17.1 CDFUE reconoce el derecho a la propiedad, y el art. 52.1 CDFUE acoge el principio de proporcionalidad en cuya virtud sólo se consienten aquellas limitaciones de derechos que «respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión». Sin embargo, la Corte de Luxemburgo nunca se ha pronunciado sobre qué debe entenderse por carga tributaria excesiva o desproporcionada. A nuestro juicio, no es aventurado anticipar que podría llegar a una solución alienada con la jurisprudencia del TEDH (*NKM contra Hungría*), siquiera sea por la cláusula de absorción del sentido y alcance de los derechos homólogos a los proclamados por el Convenio de Roma (art. 52.3 CDFUE) y de su nivel mínimo de protección (art. 53 CDFUE).

(26) A diferencia del *Bundesverfassungsgericht*, que en su sentencia de 6 de noviembre de 2019 sobre el derecho al olvido aplicó directamente el Convenio de Niza, nuestro Tribunal Constitucional simplemente lo ha esgrimido como criterio hermenéutico. En el célebre caso *Melloni* (STC 26/2014, de 13 de febrero), en el que por primera vez nuestra jurisdicción constitucional elevaba una cuestión prejudicial, se dirimió la aplicación de la Orden Europea de Detención a un ciudadano reclamado por las autoridades italianas y condenado en rebeldía, y al que, en contra de nuestra jurisprudencia constitucional, no se le garantizaba la revisión de la pena con todas las garantías (art. 24.2 CE). La sentencia prejudicial, esgrimiendo el principio de confianza y reconocimiento mutuo, no permitía condicionar la entrega. Nuestro Tribunal Constitucional escapó de ese estándar de protección menos garantista, reinterpretando el canon interno de protección al amparo del CEDH (art. 53 CDFUE) para, apartándose de la sentencia prejudicial, estimar el recurso de amparo interpuesto por el Sr. Melloni y denegar la entrega. Sobre esta “experiencia fallida” y la conveniencia de avanzar hacia su aplicación directa, véase García-Valdecasas Dorrego, M. J. (2023): “¿Puede el Tribunal Constitucional aplicar directamente la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea?”, *Revista de la Asociación de Abogados del Estado*, n.º 61: 19 y ss.

(27) En ambas sentencias puede leerse que la ausencia de ese límite de imposición, inapli-

tributaria, sino de eficiencia económica, si la pervivencia de un impuesto sobre el patrimonio, sin homologación en los países de nuestro inmediato entorno económico, no constituye una rémora histórica que enturbia la libre circulación de capitales en un escenario internacional de globalización económica.

#### 4. VALORACIÓN CRÍTICA: LA NECESARIA DETERMINACIÓN DE UN UMBRAL IMPOSITIVO MÁXIMO COMO ESCUDO FISCAL FRENTE A LA CONFISCATORIEDAD

Como ya hemos advertido, nuestra jurisprudencia constitucional, avalada por la reciente STC 149/2023, confiere a la prohibición de confiscatoriedad una doble proyección negativa: i) el gravamen de una riqueza inexistente (28); y ii) el agotamiento total de la riqueza imponible (29). En este segundo caso, más que ante una medida tributaria de “alcance” confiscatorio (art. 31.1 CE), estamos claramente ante una auténtica confiscación patrimonial, una expropiación fiscal de la riqueza gravada o, si se prefiere, ante una ablación del derecho de propiedad so pretexto del pago de un tributo, sin indemnización ni justiprecio (30).

En cuanto al primer aspecto, convierte en superflua la referencia cumulativa al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad, ambos quedan licuados en una mera tautología, es decir, en su identificación semántica, –y, sobre todo, semiótica–, ambos conceptos expresan exactamente lo mismo, frustrando su vocación

---

cable a los no residentes sujetos a obligación real de contribuir, «produce el efecto pernicioso de disminuir el valor del bien del que es titular, lo cual constituye una demostración de la limitación de la libre circulación de capitales. Eso es así por el valor de capitalización de rentas de la suma resultante de la diferencia de cantidad entre lo pagado año tras año por el recurrente, comparado con la tributación que le correspondería de haber podido aplicar el artículo 31.Uno de la LIP, o sea, la limitación de la cuota íntegra. Lo pagado por el recurrente es mucho mayor que lo que le hubiera correspondido pagar de haber tributado por obligación personal. Pues bien, si se capitaliza esa renta, cuanto más alta sea esa diferencia, mayor es el impacto que ello provoca en la esfera patrimonial del demandante, con la consiguiente disminución de valor de tales bienes. En definitiva, con tal sistema contributivo, el mantenimiento de la titularidad del bien causa una depreciación progresiva y sistemática del valor de dicho bien. Por todo ello se constata una limitación a la libre circulación de capitales».

(28) Entre otras, SSTC 26/2017 y 126/2017, que ya hemos reproducido en otro lugar.

(29) Las SSTC 233/1999, 150/1990, 14/1998, 242/1999 y 26/2017 tienen establecido que la prohibición de confiscatoriedad «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución», esto es, el derecho de propiedad.

(30) Cabría un tercer supuesto de “gravamen de capacidades económicas parcialmente inexistentes”, cuando el cálculo de la riqueza gravada arroja una capacidad económica superior a la realmente obtenida, como efectivamente falló, para el controvertido Impuesto de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la STC 126/2019. Véase sobre este particular Moreno Fernández, J. I., *op. cit.*: 65. En rigor, a nuestro modo de ver, estamos aquí ante una variante de la confiscatoriedad como absorción de la riqueza imponible.

normativa diferenciada, especialmente de ese “en ningún caso” que acompaña la prohibición de confiscatoriedad. En efecto, estamos ante una prohibición absoluta (“en ningún caso”), pero no de medidas tributarias confiscatorias, sino de medidas tributarias que tengan “alcance” confiscatorio. Es un concepto más flexible, que puede cubrir otras manifestaciones fenoménicas del postulado de justicia tributaria, macro concepto envolvente que el art. 31.1 CE desagrega en una trinidad de principios (capacidad económica, igualdad y progresividad), y que acota negativamente la prohibición de confiscatoriedad, pero que consiente multitud de aplicaciones concretas. Luego, ni la idea elástica de justicia tributaria, ni las escasas aplicaciones singulares que hasta ahora ha conocido la interdicción de confiscatoriedad en nuestra jurisprudencia constitucional, agotan toda su virtualidad aplicativa.

Nosotros entendemos que, en sentido técnico, la prohibición de alcance confiscatorio funciona más bien como un límite negativo de la capacidad económica como medida o parámetro de imposición; no porque no sea confiscatorio un impuesto que grava una manifestación ficticia, irreal o inexistente de riqueza; –que lo es, amén de injusto y arbitrario, reduciéndolo a un mero amago de tributo–, o porque no lo sea un impuesto que absorbe toda la riqueza imponible, –que obviamente lo es, por manifiesta e irrazonable desproporción–; sino porque el precepto constitucional está presuponiendo que existe capacidad económica (como fundamento, sustrato o fuente de imposición), y que concurren los demás principios de justicia tributaria enunciados en el art. 31.1 CE, pero que no tendrán “alcance confiscatorio”, como límite infranqueable, “en ningún caso”. Es decir, se nos antoja una prohibición que cobra todo su sentido como límite negativo de la capacidad económica como parámetro, criterio o medida de imposición, y, en particular, como límite negativo de la progresividad (31). Desde esta perspectiva, el enfoque analítico del problema planteado pasa por lo que, siguiendo la mejor doctrina (32), hemos aislado como “juicio de proporcionalidad”, en el bien entendido que un tributo que no supere ese juicio ponderativo de equilibrio de sacrificios entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir penetrará en el terreno vedado de lo confiscatorio.

El art. 31.1 LIP diseña una suerte de “escudo fiscal”, referido sólo a dos impuestos complementarios e íntimamente vinculados, el IRPF y el IP, y con un límite cuantitativo muy elevado, que se sitúa legalmente en el 60% de la riqueza captada por las bases imponibles del IRPF. Es más, la depuración de elementos patrimoniales improductivos en el IP, la intangibilidad de su cuota mínima del 20% no reducible, así como la base imponible purgada del IRPF, puede situar ese umbral impositivo máximo muy por encima de ese 60%. Es cierto que ambas figuras tributarias no aplican una progresividad continua, sino una progresividad escalonada, y corregida con tipos marginales para conjurar el denostado error de salto. Pero, con todo, la tributación efectiva del sujeto pasivo, –sumatoria de las cuotas tributarias del IRPF e IP–, puede filtrar al alza ese permeable 60% del

---

(31) Y así lo entendió, de forma temprana, alguna doctrina al sostener que «el principio de no confiscatoriedad constituye un límite, no a la justicia, sino a la progresividad del sistema, siendo la idea de justicia la que debe marcar la frontera entre lo progresivo y lo confiscatorio». Véase Agulló Agüero, A. (1982): “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 36: 560.

(32) Moreno Fernández, J. I., *op. cit.*: 27 y ss.

impuesto general sobre la renta, sin duda, el que mejor mide la capacidad contributiva. En este escenario, la pregunta es si estamos ante a absorción por el Estado de una “parte sustancial de renta o del capital gravado”, una “privación sustancial de ingresos” en terminología acuñada por el TEDH, o, como advierte éste último y nuestro propio Tribunal Constitucional, una “carga excesiva”.

Nótese que un eventual análisis de constitucionalidad del art. 31.1 LIP respondería fácilmente al llamado *test de normalidad* de los casos, que exige que el enjuiciamiento constitucional tome en cuenta el «caso normal, es decir, el que se da en la generalidad de los supuestos, tanto reales como normativos ... y no tomando únicamente en consideración la excepción a la regla» (SSTC 83/2014 y 100/2017), porque «las leyes en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad» (STC 245/2009), y porque el juicio de constitucionalidad «no puede depender de un dato puramente estadístico» (STC 111/2006), ni descansar «en la existencia de supuestos patológicos, no previstos ni queridos por la ley» (STC 19/2019). Dicho en otros términos, no sería necesario entrar en la prueba de la carga fiscal efectivamente soportada, sino que bastaría con el juicio abstracto y genérico del umbral impositivo que dibuja el art. 31.1 LIP para la generalidad de los casos: no es la aplicación *ad casum* del precepto legal la que pueda resultar de dudosa constitucionalidad, sino la previsión abstracta de un determinado nivel impositivo, aplicable a la generalidad de los casos que caen dentro de su ámbito objetivo.

Más difícil es establecer, de forma apriorística, un parámetro cuantitativo cuya eventual transgresión pueda trocarse en “alcance” confiscatorio. Pero una idea primaria de justicia tributaria, isótona de la ética aristotélica, situaría el umbral máximo de imposición en el justo medio, el 50% de la renta gravada. Es la solución técnica adoptada por el *Bundesverfassungsgericht* en su emblemática sentencia de 22 de junio de 1995 con el principio de “división por mitad”. Nótese que no estamos ante la aplicación de un mandato constitucional directo, sino ante una elaboración jurisprudencial construida en torno al derecho de propiedad constitucionalizado en el art. 14 de la *Grundgesetz*, y la afectación de su uso al “bien común”. El paralelismo con nuestro esquema constitucional doméstico es claro: tampoco existe un mandato directo, pero el art. 33.2 CE constitucionaliza la “función social” de la propiedad que “limitará su contenido de acuerdo con las leyes”; función social de la propiedad que se nos aparece como un remedo de la doctrina tomista de la economía del bien común que inspira al constituyente alemán. Nuestro Tribunal Constitucional podría destilar la misma jurisprudencia que el Tribunal de Karlsruhe, seguir el mismo itinerario intelectual, aplicando preceptos constitucionales homólogos y de análogo alcance y significación (33).

---

(33) Es más, incluso podría reproducir el mismo itinerario intelectual que la primitiva sentencia alemana de 1957, basada en la protección al matrimonio y a la familia del art. 6 GG, perfectamente homologable a la protección integral de la familia que luce en el art. 39.1 CE. Y ello aunque, paradójicamente, el sistema constitucional alemán no incorpora una explícita prohibición de confiscatoriedad; interdicción que, de forma absoluta e incondicionada, sí formula el constituyente español.

Los principios de equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad (art. 3.1 LGT), se integran en un sistema tributario que se predica como justo (art. 31.1 CE), incardinado en un sistema constitucional que ha esculpido en su frontispicio la justicia como valor superior de su ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE), y en el que la equidad debe ponderar la aplicación de las normas (art. 3.2 del Código Civil). Un ponderado equilibrio de sacrificios, exigido por un “juicio de proporcionalidad”, podría abocar a nuestra jurisprudencia constitucional doméstica, sin un excesivo esfuerzo dialéctico, a mimetizar el itinerario lógico-jurídico alemán, y situar el demiurgo fiscal de la confiscatoriedad en el gravamen del 50% de la renta imponible. Una idea primaria de justicia tributaria, y del *ius suum cuique tribuere*, podría abonar la tesis de la equidistribución de la renta por mitad entre lo público y lo privado.

Sin embargo, desde una perspectiva iuspositivista extrema, y sobre todo desde un planteamiento normativista puro de raíz kelseniana, que reduciría el Derecho a un aséptico sistema normativo/coactivo desconectado de toda consideración axiológica, podría parecer que algunas de las reflexiones hasta ahora vertidas son en exceso líquidas y delicuescentes, condenadas a deslizarse por una peligrosa pendiente meta-jurídica. Pero eso no es así, esa misma filiación iusfilosófica tiene la doctrina de la “carga excesiva” del TEDH, –o de la “carga fiscal excesiva” que acuña nuestro Tribunal Constitucional–, y una crítica normativista deviene inane ante la jurisprudencia del TEDH que, en nuestro Derecho interno, despliega una eficacia vinculante y se erige en canon hermenéutico cualificado (art. 10.2 CE).

Con la doctrina *NKM contra Hungría*, que sitúa el umbral máximo de imposición efectiva en un 52%, se abre una vía impugnativa que podría perforar el “escudo fiscal” del art. 31 LIP por sobreimposición. Constituiría un sacrificio desproporcionado del derecho de propiedad, una “privación sustancial de ingresos”, determinante de la ruptura del “justo equilibrio” entre el interés público y el interés privado, que genera una “carga excesiva” que “atenta fundamentalmente contra su situación económica” (*Buffalo S.R.L en liquidación contra Italia*, entre otras). En definitiva, estaríamos ante una injerencia desproporcionada en el derecho de propiedad que conculca el art. 1 del Protocolo n.º 1 del CEDH.

## BIBLIOGRAFÍA

- Agulló Agüero, A. (1982): “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 36: 555-562.
- De Juan Casadevall, J. (2005): “La problemática ejecución de sentencias del TEDH en el derecho español”, *Revista de las Cortes Generales*, n.º 66: 93-136.
- Escribano López, F. (1991): “El impuesto sobre el Patrimonio: nuevas normas, viejos errores”, *Gaceta Fiscal*, n.º 86: 185 y ss.
- García Dorado, F. (2001): “Principio de no confiscatoriedad tributaria y excepciones a la operatividad de límite a la cuota íntegra conjunta por renta y patrimonio”, *Quincena Fiscal*, n.º 22: 33-46.
- García-Valdecasas Dorrego, M. J. (2023): “¿Puede el Tribunal Constitucional aplicar directamente la Carta de derechos Fundamentales de la Unión Europea?”, *Revista de la Asociación de Abogados del Estado*, n.º 61: 19 y ss.

- Herrera Molina, P. M. (1996): “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos análisis de la Sentencia de BVerfG de 22 de junio de 1995 y su relevancia para el ordenamiento español”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, n.º 2: 1033-1049.
- Lagares Calvo, M. *et al.* (1972): *Impuesto sobre el Patrimonio*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- López Espadafor, C. M. (2018): “Revisión del principio de no confiscatoriedad intentando mejorar la progresividad del sistema tributario en el contexto del derecho de la Unión Europea”, en C. M. López Espadafor (dir.) y otros: *Estudios sobre progresividad y no confiscatoriedad en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona: 13-70.
- Moreno Fernández, J. I. (2020): “La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de los poderes públicos”, *Paper 17*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- Naveira de Casanova, G. J. (1997): *El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina*, McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid.
- Palao Taboada, C. (1979): “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario” en VV.AA.: *La hacienda pública en la Constitución española*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid: 277-320.





---

# LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS NUEVAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS: DERECHO AL ERROR Y PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN FRENTE A LA MERMA DE GARANTÍAS (\*)

---

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Universidad CEU San Pablo

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4024-8831>

*Recibido:* Abril, 2024

*Aceptado:* Septiembre, 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.4.4>

## RESUMEN

Las nuevas autoliquidaciones rectificativas se justifican por el legislador en mejorar la gestión tributaria con un sistema único para corregir las autoliquidaciones. En suma, simplificación, agilidad y reducción de las cargas administrativas. Sin embargo, el desarrollo reglamentario lo exceptúa en determinados casos. Además, genera inseguridad jurídica frente al anterior sistema de pago previo y solicitud de rectificación, ante la posibilidad de error y ser sancionado por solicitud u obtención indebida de devoluciones, sin posibilidad de explicar las discrepancias ni adjuntar documentación en el modelo normalizado, restringiendo el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de buena administración.

*Palabras clave:* autoliquidación tributaria rectificativa, solicitud de rectificación de la autoliquidación, autoliquidación complementaria, derecho al error, principio de buena administración.

---

(\*) Este trabajo tiene su origen en la ponencia presentada en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España con el título “La rectificación de las autoliquidaciones tributarias en la nueva normativa”, el 24 de abril de 2024.

# THE IMPLEMENTATION OF NEW CORRECTIVE SELF-ASSESSMENTS: THE RIGHT TO ERROR AND THE PRINCIPLE OF GOOD ADMINISTRATION VS. THE REDUCTION OF GUARANTEES

---

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

## *ABSTRACT*

The legislator justifies the new rectifying self-assessments to improve tax management with a single system for correcting self-assessments. In short, simplification, agility, and reduction of administrative burdens. However, the regulatory development exempts it in certain cases, breaking the intended uniqueness. Moreover, it generates legal uncertainty compared to the previous system of prior payment and request for rectification, due to the possibility of error and being sanctioned for improperly requesting or obtaining refunds, without the possibility of explaining the discrepancies or attaching documentation in the standard form, restricting the right to effective judicial protection and the principle of good administration.

*Keywords:* rectifying tax self-assessment, rectification request of self-assessment, complementary self-assessment, right to error, principle of good administration.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA AUTOLIQUIDACIÓN: ANTECEDENTES, JUSTIFICACIÓN, CONCEPTO, NATURALEZA Y EFECTOS. 3. RÉGIMEN GENERAL “DUAL” DE MODIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES. 3.1. Evolución bajo la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. 3.1.1. *La Ley General Tributaria de 1963 y el derecho de petición*. 3.1.2. *La inclusión de la rectificación de autoliquidaciones en las reclamaciones económico-administrativas*. 3.1.3. *La aprobación de los procedimientos para solicitar la rectificación de la autoliquidación o el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos*. 3.1.4. *La autoliquidación complementaria en la Ley General Tributaria de 1963*. 3.2. Régimen de la Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria. 3.2.1. *La solicitud de rectificación del art. 120.3 Ley General Tributaria*. 3.2.2. *La autoliquidación complementaria del art. 122 Ley General Tributaria*. 4. EL PRETENDIDO SISTEMA “ÚNICO” DE LAS NUEVAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS. 4.1. Ejes de la reforma en la Ley General Tributaria. 4.2. Justificación. 4.3. Ámbito de aplicación. 4.3.1. *Material*. 4.3.2. *Temporal*. 4.4. Contenido y alcance: su implementación en el modelo 303 del IVA. 4.5. Excepciones al nuevo sistema. 4.6. Procedimientos aplicables en las autoliquidaciones rectificativas. 5. DUDAS Y PERPLEJIDADES DEL NUEVO RÉGIMEN. 6. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN

La creación por la Ley 13/2023 (1) de las autoliquidaciones rectificativas plantea dudas en cuanto a la bondad de la medida preconizada por la Exposición de motivos frente a una posible sanción por solicitud u obtención indebida de devoluciones, afectando a la tutela judicial efectiva y mermando la garantía de los derechos de los contribuyentes. A su vez, el Real Decreto 117/2024 (2), que modifica e introduce la figura de la autoliquidación rectificativa en los principales impuestos, no resuelve todos los interrogantes que ya existían y su implementación práctica puede generar incertidumbre en muchos casos. También genera incertidumbre su implementación mediante la Orden HAC/819/2024, operativa desde el mes de octubre en el IVA.

---

(1) Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias. Como se verá en el epígrafe 4, esta materia no estaba incluida en el proyecto de ley.

(2) Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

En la adenda al plan estratégico de la AEAT 2020-2023 ya se planteaba el desarrollo de un nuevo sistema para la subsanación de errores cometidos en autoliquidaciones presentadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Sociedades (IS), reemplazando el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y autoliquidación complementaria por una nueva figura de autoliquidación rectificativa, que aparecería reflejada en las respectivas aplicaciones informáticas y que facilitaría su tramitación posterior y la aplicación de los sistemas de control de riesgos. Y en el IRPF, el Real Decreto 1074/2017 estableció la posibilidad de presentar una autoliquidación rectificativa en el art. 67 bis de su Reglamento, con base en el procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones de los arts. 120.3 LGT y 126 a 128 RGAT.

Es esta una reforma de calado habida cuenta de que la autoliquidación es el sistema preponderante de aplicación de los tributos y se aplica en las figuras más importantes de nuestro sistema tributario, constituyendo la “piedra angular del actual sistema de gestión de los tributos”, como advierten las SSTSJ de Valencia 693/2010, de 17 de junio y 1079/2010, de 27 de octubre (ECLI:ES:TSJCV:2010:3774 y ECLI:ES:TSJCV:2010:7801, respectivamente). Más aún, considerando la doctrina prospectiva del Tribunal Constitucional, que obliga a mantener abiertos los procedimientos solicitando la rectificación de las autoliquidaciones cuando haya visos de inconstitucionalidad. A ello se suma la diferente interpretación del contribuyente frente a la Administración en la selección y aplicación de las normas tributarias y la posible comisión de errores de hecho y de derecho.

No parece adecuada la denominación, pues según la Real Academia Española de la Lengua rectificar, en su quinta acepción aplicable a estas situaciones, significa «corregir las imperfecciones, errores o defectos de algo ya hecho» (Diccionario de la lengua española, 2023), y en muchos casos se tratará de recoger una interpretación razonable de la norma contraria a la de la Administración o de aplicar una deducción que no se pudo acreditar en el ejercicio en que se produjo, lo que sucede en ocasiones con la de I+D+i, como resolvió la STS 1318/2023, de 24 de octubre (ECLI:ES:TS:2023:4355 (3)). Sería más correcta la expresión “autoliquidaciones modificativas”.

Para analizar esta nueva figura, se empieza por discernir los antecedentes, concepto y naturaleza de la autoliquidación y sus consecuencias. A continuación, se estudia su evolución hasta el vigente sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación. Después, se indaga en la justificación de la nueva figura y su ámbito de aplicación, así como las importantes excepciones a la misma. Por último, se plantean las dudas que genera este nuevo régimen por la posible quiebra de varios principios ju-

---

(3) Se planteaba como cuestión de interés casacional objetivo discernir si resultaba o no exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en periodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas. Cabe recordar que la Dirección General de Tributos exigía instar la rectificación de la autoliquidación en estos casos (consultas V-0802-11, de 28 de mayo, y V-0297-12, de 13 de febrero). La resolución concluyó que es posible aplicar una deducción de I+D+i en un ejercicio posterior, aun no instando la rectificación.

rídicos de capital importancia y la necesidad de recoger el derecho al error en nuestro ordenamiento.

## 2. LA AUTOLIQUIDACIÓN: ANTECEDENTES, JUSTIFICACIÓN, CONCEPTO, NATURALEZA Y EFECTOS

Hasta la década de los setenta la práctica totalidad de los tributos eran liquidados por la Administración tributaria partiendo de las declaraciones realizadas por los sujetos pasivos (4).

Como refiere el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, el esquema original de la LGT de 1963 regulaba dos funciones de “liquidación” y “recaudación”, una para cuantificar el tributo y la otra para su cobro efectivo una vez cuantificado. El esquema básico de la primera se iniciaba mediante declaración del sujeto pasivo en la que éste incluía los hechos con trascendencia tributaria que le afectaban. Luego la Administración tributaria realizaba la liquidación provisional con los datos declarados y, en su caso, actuaciones de comprobación e investigación de la situación del contribuyente. Tras las mismas podía realizarse la liquidación definitiva, que confirmaba o no la provisional. La segunda, la recaudación, se configuraba como una función posterior e independiente de la liquidación dirigida al cobro de la prestación económica derivada del tributo. En principio, se realizaba en período voluntario si el deudor satisfacía la deuda dentro del mismo, iniciándose en caso contrario la vía de apremio, efectuándose el cobro a través de la ejecución de los bienes y derechos del deudor. Todo ello estructurado en diversos procedimientos administrativos (Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, 2001: 121 y 122).

Constituía una excepción el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, pues la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 había establecido la autoliquidación obligatoria en su artículo 203.Uno: «Corresponderá al sujeto pasivo realizar por sí mismo la determinación de la deuda tributaria». La Exposición de motivos señalaba que el eficaz ejercicio por la Administración y el correcto cumplimiento de sus propios deberes por el contribuyente requerían «una radical simplificación del cuadro de tributos» (5).

Por Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero, se autorizó a extender el régimen de autoliquidación obligatoria a cargo de los sujetos pasivos. En su artículo segundo establecía que: «El Gobierno, a propuesta del ministro de Hacienda, podrá extender el régimen obligatorio de liquidación tributaria a cargo de los sujetos pasivos a los Impuestos en los

---

(4) Esta modalidad de gestión tributaria se inició con la Contribución sobre Usos y Consumos creada por el artículo 72 de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 e instrumentada con la norma 23 de la Orden Ministerial de 18 de febrero de 1941. También se aprobaron las órdenes de 13 de mayo y 17 de junio de 1958 para el Impuesto sobre Sociedades, la Orden de 3 de marzo de 1965 para el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Decreto de 29 de diciembre de 1966 que aprobó el texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

(5) Sobre el cambio de orientación derivado de la aparición y desarrollo de las autoliquidaciones con la Ley de Reforma de 11 de julio de 1964 y posteriores véanse las *Notas de Derecho financiero* (Sainz de Bujanda, 1975: 95 y ss.).

que, no estando todavía establecido, sea conforme a la naturaleza del hecho imponible, con efecto para las declaraciones que hubieren de presentarse desde el día uno de febrero de mil novecientos setenta». El Decreto 638/1970, de 5 de marzo, incorporó a los textos refundidos de las Leyes de diversos impuestos el régimen de autoliquidación para lograr «la deseada simplificación de la relación jurídico-tributaria ... tanto para la Administración como para el contribuyente» (párr. 2º Exposición de motivos) (6). Finalmente, con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, todos los impuestos estatales adoptaron el mecanismo de autoliquidación o declaración-liquidación.

No obstante, la simplificación preconizada por la Exposición de motivos de la Ley de 1964 para el cumplimiento de deberes por el contribuyente no se ha producido, viéndose incrementado de forma exponencial el coste fiscal indirecto que supone el cumplimiento de unas obligaciones tributarias formales cada vez más extensas y técnicamente complejas. Es una paradoja que la conversión del contribuyente en gestor se haya producido con un sistema tributario progresivamente más complicado, hasta el punto de que las SSTs 1008/2021 y 1009/2021, ambas de 12 de julio, junto a otras muchas posteriores, advierten que este sistema en el que «el verdadero gestor pasa a ser el ciudadano y la Administración viene a asumir un papel de mero controlador ... no deja de traslucir cierta anomalía, en tanto que lo que debería de ser actuaciones propias de las Administraciones públicas, deben ser asumidas obligatoriamente por los administrados ...; con ello, en cierta forma, sufre la estructura básica de la relación Administración ciudadano, con riesgo de que se reduzcan las garantías y derechos que, en particular, el sistema tributario reconoce a los contribuyentes» (FJ 2; ECLI: ES:TS:2021:2988 y ECLI: ES:TS:2021:2989) (7).

En esta orientación, resalta Cayón que los dos hechos fundamentales de esa época fueron la expansión de las autoliquidaciones y la transformación de una Administración liquidadora y actuante en controladora, acumulando funciones de comprobación y represivas, destacando que «este cambio de sistema tributario a lo que nos conduce es a una gran expansión de los deberes de colaboración por parte del administrado», siendo «extremadamente complicado de cumplir» (Cayón Galiardo, 1987: 786). Concluye con tres premisas muy oportunas para este estudio: la necesidad de regular por ley estas prestaciones personales (art. 31.3 CE); la extensión de la tutela judicial no solo a «la obligación material de pago, sino también a todo este amplísimo ámbito de deberes de colaboración del particular con el Estado»; y la oportunidad de dar entrada a técnicas modernas «más

---

(6) Se amplió a la Contribución Rústica, el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Lujo.

(7) Muestra de esa anomalía es que el TS haya tenido que sentar como doctrina casacional, frente a las sentencias de instancia, que la rectificación de una autoliquidación es el cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación por considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea. Como aprecia el tribunal, si la gestión fuera, como es lo natural en principio, exclusivamente pública, se plasmaría en liquidaciones, susceptibles de impugnación. La introducción de las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria, no puede hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidas (STS 1008/2021, FJ 2).

flexibles, más negociables en la organización y en la estructura de los Poderes Públicos», pues al asumir el contribuyente la gestión del sistema tributario no cabe continuar con técnicas de autoridad que fueron las que inspiraron los momentos de mayor crisis fiscal (Cayón Galiardo, 1987: 789 y 790). Cuestiones como la reserva de ley, la tutela judicial y la “flexibilidad” en la aplicación de las sanciones cobran plena actualidad.

Este trascendental paso de la declaración a la autoliquidación fue acompañado por un incremento exponencial del número de sujetos pasivos sometidos a estas nuevas obligaciones, tanto en la imposición directa –sumado a la generalización de las obligaciones a cuenta en los Impuestos sobre la Renta y Sociedades–, como en la indirecta –con la implantación del IVA y las modificaciones en los Impuestos Especiales de Fabricación– (Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, 2001:122 y 123).

En palabras de Sainz de Bujanda, las llamadas “declaraciones–liquidaciones” se justifican bajo la pretensión de «dar celeridad a los ingresos tributarios –de tal modo que puedan producirse sin que sea requisito previo un pronunciamiento administrativo en punto a la cuantía de la cuota debida– y facilitar el procedimiento administrativo de gestión» (Sainz de Bujanda, 1975: 120). A ello contribuyó también «la masificación de las relaciones jurídicas y el desmedido incremento de las declaraciones», lo que imposibilitaba controlarlas y girar sobre ellas las liquidaciones correspondientes (Martín Delgado, 1983: 41). Se ha dicho certeramente que la autoliquidación constituye «un invento extraordinariamente favorable para la gestión tributaria que traspasa gran parte del coste de cumplimiento al obligado tributario, así como la responsabilidad del error en la cumplimentación y, de otro lado, optimiza las capacidades de control y gestión de la Administración tributaria contribuyendo a la mejora de su eficiencia» (Cruz Amorós, 2024) (8). Sus ventajas radican en un importante ahorro en tiempo y en personal, aligerando sus funciones, fomentando la conciencia tributaria, recaudando de forma más rápida, y aumentando sobremanera los datos que la Administración posee de cada contribuyente, permitiendo un mejor control del fraude fiscal (Bertrán Girón, 2009: 38).

Cabe, pues, diferenciar, debido a su contenido, dos clases de declaraciones tributarias: las declaraciones simples, que contienen fundamentalmente los datos relativos al hecho imponible y son propias del que se conoce como procedimiento tradicional de liquidación tributaria; y las autoliquidaciones, en las que el obligado tributario declara y liquida su obligación tributaria, efectuando en su caso el correspondiente ingreso (Menéndez Moreno, 2023: 217). Estas últimas, a diferencia de la declaración simple, no tienen por qué ir seguidas de otras actuaciones administrativas, salvo que el resultado de la autoliquidación sea a devolver o a compensar. Las primeras son meras manifestaciones de conocimiento, las segundas constituyen también manifestaciones de voluntad al fijar el impor-

---

(8) En esta orientación, observa Calder que la autoliquidación tiene claras ventajas para la Administración al transferir prácticamente toda la administración rutinaria a los contribuyentes, requiriendo también su plena participación en la tarea no rutinaria de aplicar la compleja legislación fiscal. Con ello se liberan recursos públicos para funciones más difíciles y no habituales. Un régimen de este tipo refuerza las obligaciones de los contribuyentes con fuertes sanciones para disuadir del incumplimiento, y la ventaja de la autoliquidación es que la necesidad de intervención administrativa se limita a la minoría incumplidora (2010: 341 y 342).

te de la prestación y disponerse a cumplirla (Sánchez Serrano, 1975: 955). Las primeras posibilitan la liquidación, las segundas la recaudación o el derecho a la devolución.

El art. 119.1 LGT considera «declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos».

Las autoliquidaciones, según dispone el art. 120.1 LGT, «son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar». Por eso se denominan también declaraciones-liquidaciones o, más propiamente, declaraciones-autoliquidaciones, incluyendo no pocas veces tres conceptos distintos –la declaración, las operaciones de cuantificación de la deuda y el ingreso de su importe– (Martín Delgado, 1983: 40 y 41), sustituyendo a la Administración en sus tareas de gestión y recaudación.

Su naturaleza jurídica no es la de un acto administrativo de liquidación, sino un acto del obligado tributario en cumplimiento del deber legal de colaborar con la administración [arts. 8.h) y 29.2.c) LGT], asumiendo funciones públicas que debería realizar la Administración, pero sin ejercitar potestad alguna, consistente en una manifestación de voluntad para colaborar con la Administración en la aplicación de los tributos, como han señalado la doctrina y la jurisprudencia (9). En todo caso, su contenido y efectos son

---

(9) Por todos, Martín Delgado cuando afirma que «se trata simplemente de actos de los particulares regulados por el Derecho tributario y actos de colaboración impuestos por las normas jurídicas» (1983: 49). Un repaso de las distintas teorías, decantándose por la de «deber de colaboración con la Administración», puede verse en Fernández Pavés (1995: 108 y ss.). Pérez Royo sostiene que puede hablarse de un «procedimiento de autoliquidación» caracterizado por cuatro notas: se confunden la gestión y la recaudación; no hay, en principio, acto administrativo de liquidación sino un acto debido en cumplimiento de un deber legal; en el acto de declaración-liquidación se contienen hechos y aplicación de normas, llegando hasta el señalamiento de la cuota; y puede derivar en un acto administrativo porque se abra un procedimiento de control, el propio contribuyente solicite la rectificación de su autoliquidación o resulte una cuota negativa iniciándose un procedimiento de devolución (Pérez Royo, 2023: 301 y 302).

En los albores de la aplicación de esta figura (se impugnaban las declaraciones-liquidaciones trimestrales del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas de 1972), la STS de 24 de junio de 1978 consideró que esta forma de colaboración con la Administración no constituía un acto administrativo susceptible de ser recurrido. El argumento fue que, aunque estos actos de los particulares «ciertamente desempeñen en ocasiones un papel jurídicamente relevante en el campo del Derecho Administrativo, su proceder no origina actos administrativos, en cuanto que estos entrañan una declaración soberana de la Administración, que en modo alguno puede transferirse al contribuyente so pena de provocar considerables contradicciones, tanto en el orden estricto de la técnica jurídica como en el de la política fiscal, tales como las que afectan a los principios de buena fe y doctrina de los actos propios, los relativos a la concepción de un acto productor de efectos sólo para el administrado y no para la Administración, que inicia el transcurso de un plazo impugnatorio sin la adecuada notificación, y tantas otras de innecesaria enumeración». Concluyó que «son simples declaraciones tributarias que necesitan de un posterior y auténtico acto administrativo de

similares a los establecidos para las liquidaciones provisionales giradas por la Administración (Pérez de Ayala y Pérez de Ayala Becerril, 2021: 174).

Se trata, por tanto, de actos jurídicos del particular de los que depende la determinación y aplicación de la mayor parte de los tributos, debiendo distinguir tres actos jurídicamente diferenciables (Martín Queralt *et al.*, 2023: 428). Primero, la declaración del hecho imponible o comunicación de los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo. Segundo, las operaciones de liquidación y cálculo, que presuponen la interpretación y aplicación del ordenamiento tributario, comenzando por la calificación de los hechos y terminando con la determinación de los elementos cuantitativos. Tercero, el ingreso de la cantidad calculada o solicitud de devolución o compensación. Por ello, en los tributos gestionados mediante autoliquidación, su aplicación se efectúa sin acto administrativo y sin procedimiento administrativo alguno, aunque algún autor entiende que «puede hablarse de un procedimiento de autoliquidación» (Pérez Royo, 2023: 300). Hasta tal punto es importante esta actividad que el título III de la vigente LGT se intitula “La aplicación de los tributos” frente a la de 1963 que lo denominaba “La gestión tributaria”, pues una parte fundamental de las autoliquidaciones es la aplicación de las normas.

A diferencia de la declaración simple, la presentación de la autoliquidación no supone el inicio de ningún procedimiento, salvo que haya un derecho a la devolución, en cuyo caso se iniciaría un procedimiento de gestión, o que se presente sin ingreso siendo positiva, dando lugar al comienzo del período ejecutivo. También puede derivar en un acto de liquidación si se abre un procedimiento de gestión (el art. 120.2 LGT prevé que las autoliquidaciones «podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración») o se solicita la rectificación.

El efecto más relevante es que no puede ser objeto de recurso, aunque pueda modificarse instando la rectificación de la autoliquidación, si perjudica sus intereses legítimos, o mediante la correspondiente declaración complementaria si perjudica a la Administración. No obstante, como advierten Martín Queralt *et al.* resulta incoherente que se niegue su condición de acto administrativo a efectos de impugnarla, pero se equipare a un acto de liquidación que permita iniciar el período ejecutivo y efectuar la recaudación ejecutiva sobre el patrimonio del deudor (art. 161.1 y 3 LGT) (10). Una segunda consecuencia, según estos autores, es que no hay procedimiento administrativo alguno, salvo la posibilidad de intervención administrativa previa en el IRPF mediante el borrador de declaración (Martín Queralt *et al.*, 2023: 429 y 430).

El ATC 116/2019, de 15 de octubre, pone de manifiesto las diferencias existentes entre la liquidaciones y las autoliquidaciones: «La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por

---

comprobación para que adquieran firmeza a efectos de impugnar la naturaleza debida o indebida de los ingresos realizados en su cumplimiento» (Considerando 3, ES:TS:1978:2499). Frente a tan sólido razonamiento, en la vigente normativa se aprecia la contradicción que supone el inicio del período ejecutivo por la presentación de una autoliquidación sin ingreso.

(10) Hasta la reforma de la Ley 25/1995 las autoliquidaciones no eran directamente apremiables, siendo preciso convertirlas en actos de liquidación para proceder a su ejecución.

ser el sujeto pasivo del impuesto, debe colaborar obligatoriamente en su aplicación» (FJ 5) (11). Siendo cierta la diferencia acto administrativo-acto de particular, este no deja de tener caracteres muy singulares, alguno de ellos apuntados por el Tribunal Constitucional para la liquidación como la ejecutividad, si se presenta sin ingreso, junto a una presunción de certeza que también vinculará a la Administración. Se trata, en ambos casos, de actos de aplicación de los tributos, como ha señalado el Alto Tribunal (STC 108/2022, FJ 3 c). A ello cabría añadir las autoliquidaciones asistidas que realizan los órganos municipales en ayuda al contribuyente y constituyen auténticas liquidaciones administrativas obviando el procedimiento para ellas requerido (García Novoa, 2023).

La autoliquidación tiene los siguientes efectos:

- Su presentación interrumpe la prescripción de la acción y el derecho que tiene la Administración a liquidar la deuda tributaria y exigir el pago de las deudas liquidadas y autoliquidadas, la prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías, y la prescripción del derecho a obtenerlas.
- Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios «se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario» (art. 108.4 LGT). Esta presunción de certeza deriva de la doctrina de los actos propios –aunque matizada por tratarse de un acto debido– e implica una verdad presuntiva en lo que le perjudique. Pero también en lo favorable, pues como advierte la jurisprudencia del TS, la autoliquidación con ingreso, como forma preponderante de gestión tributaria, es equiparable en sus efectos «a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa» (por todas STS 75/2023, de 23 de enero, FJ 4; ECLI: ES:TS:2023:184). Esta presunción vincula también a la Administración, que si bien no está obligada a ajustar la liquidación a los datos consignados por los obligados tributarios (art. 101.1 LGT), deberá probar que lo declarado no es cierto.
- Genera una relativa exoneración de responsabilidad si se recogen todos los elementos del hecho imponible.

---

(11) Se enjuiciaba la diferencia entre la autoliquidación y la liquidación tras una declaración de inconstitucionalidad si no se limitan los efectos, como sucedió con la STC 59/2017, en el primer caso se puede solicitar la rectificación en el plazo de cuatro años (art. 120 LGT) mientras que en el régimen de declaración que da lugar a una liquidación provisional, esta deviene firme en el plazo de un mes, y solo se puede modificar acudiendo al procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 217 LGT).

En este punto la STS 941/2024 ha abierto una vía, frente a la jurisprudencia anterior (SSTS 435/2020, 436/2020 y 454/2020), y admite que las liquidaciones firmes por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en las que no existió incremento del valor de los terrenos, por aplicación de la STC 59/2017 pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217.1 apartado g) LGT en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC.

- Por último, dependiendo del resultado y del momento de su presentación se producen las siguientes consecuencias:
  - Si se presenta correctamente en el período voluntario con ingreso extingue la obligación tributaria.
  - Si se presenta fuera del período voluntario con ingreso, se exigirán los recargos de regularización del art. 27 LGT y, en su caso, los intereses de demora.
  - Si se presenta sin ingreso dentro o fuera de plazo dará inicio al período ejecutivo. En el primer caso, el día siguiente a la finalización del período voluntario, sumándose los recargos del período ejecutivo del art. 28 LGT y, en su caso, los intereses de demora. En el segundo, el día siguiente a su presentación, y se añadirán los recargos de los arts. 27 y 28 LGT junto a los intereses de demora que procedan.
  - Si sale negativa y se ejerce el derecho a la devolución se iniciará el correspondiente procedimiento de gestión.

### **3. RÉGIMEN GENERAL “DUAL” DE MODIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES**

Como criterio general, la LGT 58/2003 prevé dos sistemas de modificación de las autoliquidaciones del tributo o de los pagos a cuenta por los obligados tributarios, según resulten perjudicados los intereses legítimos de éstos o de la Administración. En el primer caso, habría que instar la rectificación de dicha autoliquidación. En el segundo, presentar una autoliquidación complementaria.

A continuación, se verán los antecedentes de esta regulación, bajo la vigencia de la anterior LGT de 1963, desglosando después ambos sistemas con la ley vigente.

#### **3.1. Evolución bajo la Ley 230/1963, de 18 de diciembre, General Tributaria**

##### *3.1.1. La Ley General Tributaria de 1963 y el derecho de petición*

La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, no preveía la posibilidad de rectificar las autoliquidaciones ante la ausencia de reglamentación del derecho a la devolución de los ingresos tributarios indebidos prevista en su art. 155. Ello, unido a la expansión de las declaraciones-liquidaciones en los años siguientes, generaba indefensión y merma de garantías, pues había que esperar a que la Administración practicara una liquidación para poder acudir a un procedimiento revisor (Martín Delgado, 1983: 51) (12).

---

(12) El desplazamiento de la Administración a los contribuyentes de la tarea de cuantificar las deudas de las declaraciones presentadas agravó la posición jurídica subjetiva de éstos en dos sentidos fundamentales: al imponerles el deber de realizar complicadas operaciones de cuantificación e ingresar la deuda en el Tesoro, y porque al no producirse un acto administrativo que defina su posición y goce de presunción de legalidad, no cabe recurso frente a la propia autoliquidación.

Se utilizó, por ello, la vía que permitía «dirigir instancias y peticiones ... a la Administración del Estado en materias de su competencia» obligando a ésta a resolver (art. 39 de la Ley de 20 de julio de 1957 sobre Régimen Jurídico de la Administración del Estado). Si no lo hacía en un plazo de tres meses se podía denunciar la mora y, transcurridos otros tres meses desde ésta, podía considerarse desestimada la petición (art. 94 de la Ley de 17 de julio de 1958 sobre Procedimiento Administrativo). En consecuencia, tanto si se denegaba la pretensión como si no se contestaba, había un acto administrativo explícito o tácito denegatorio de la modificación de la autoliquidación que podía ser objeto de recurso.

Finalmente, la STS de 24 de junio de 1978, dictada en recurso extraordinario de apelación en interés de la Ley, admitió la posibilidad de promover la rectificación de la autoliquidación en su favor por el contribuyente «a partir del momento mismo de presentación de la autoliquidación y sin necesidad de notificación alguna, en tanto que la Administración no lleve a cabo su actividad comprobadora» (Considerando 4, ES:TS:1978:2499). Dicha sentencia fue refrendada por otras posteriores, como la de 12 de junio de 1979, sentando jurisprudencia (Considerando 2, ES:TS:1979:1906).

### 3.1.2. *La inclusión de la rectificación de autoliquidaciones en las reclamaciones económico-administrativas*

La regulación en el campo tributario de la posibilidad de modificar las autoliquidaciones se produjo con el Real Decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo, y se desarrolló por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, que aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (en adelante, RPREA).

El art. 15 del Real Decreto Legislativo previó la admisibilidad de la reclamación económico-administrativa con relación a las autoliquidaciones practicadas por los contribuyentes en la forma y requisitos determinados reglamentariamente. Y el art. 121 del RPREA, con el equívoco título de “Impugnación de autoliquidaciones”, disponía que, previamente, los sujetos pasivos debían instar de los órganos de gestión su confirmación o rectificación en el plazo de los seis meses a un año desde la presentación de la autoliquidación. La reclamación debía interponerse en el plazo de quince días desde la notificación de la resolución o de su confirmación por silencio negativo, que se producía transcurrido un mes desde la solicitud sin resolución expresa. Se trataba, en suma, de provocar un acto administrativo. Ello generaba un acto administrativo expreso o presunto que habilitaba su impugnación en sede económico-administrativa.

El problema se planteaba por el plazo de seis meses a un año para instar el acto administrativo cuando se pretendía ejercer el derecho a la devolución de ingresos indebidos, pues el art. 64.d) LGT de 1963 disponía un plazo de cinco años para la prescripción del derecho a la devolución de dichos ingresos. Sin embargo, no existía tal procedimiento, pues el art. 155 LGT derivaba su aprobación a un reglamento todavía pendiente de aprobación. Algunos pronunciamientos de los tribunales entendieron subsistente el derecho de petición y otros proclamaron la nulidad del art. 121 RPREA por vulneración de la jerarquía normativa (Fernández Pavés, 1995: 200 y 201).

### 3.1.3. *La aprobación de los procedimientos para solicitar la rectificación de la autoliquidación o el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos*

El Defensor del Pueblo había emitido sucesivos informes desde 1984 reiterando la necesidad de mejorar las garantías de los obligados en cuanto al tratamiento de la mencionada “impugnación de autoliquidaciones”, así como de desarrollar el procedimiento de las devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (13).

El Real Decreto 1163/1990, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, atendió ambas razones.

De un lado, modificó el art. 121 RPREA bajo el título más acorde de “Impugnación de determinadas resoluciones derivadas de una autoliquidación”. La nueva redacción se limitaba a establecer la posibilidad del sujeto pasivo u obligado tributario de impugnar la resolución expresa o presunta sobre la solicitud de rectificación.

De otra parte, la Disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990 aprobó el procedimiento para la “solicitud de rectificación” de autoliquidaciones sin instar la devolución. Así, cuando el obligado tributario considerase que la autoliquidación perjudicaba sus intereses –sin implicar una devolución de ingresos indebidos– podía solicitar su rectificación ante el órgano competente de la Administración tributaria antes de haber practicado la Administración la liquidación definitiva –que podría recurrirse– o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. También se admitía en caso de liquidación provisional si se practicó por motivo distinto del planteado en su solicitud de rectificación por el obligado tributario. La resolución presunta se entendía producida por silencio negativo transcurridos tres meses sin notificación de la decisión. De este modo se regulaba el procedimiento en el reglamento *ad hoc*, ampliándose a todos los obligados tributarios, dirigiéndose al órgano competente (no sólo de gestión) y requiriendo que la autoliquidación perjudicase sus intereses, por lo que el silencio era negativo al referirse sólo a la rectificación (Fernández Pavés, 1995: 202 y ss.).

Por último, el Capítulo II del Real Decreto 1163/1990 reguló el “procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución” de ingresos indebidos de naturaleza tributaria para sujetos pasivos y retenedores. Los supuestos de devolución citados en su art. 7

---

(13) Por todos *Defensor del Pueblo. Informe anual 1989 y debates en las Cortes Generales*, criticando «la disparidad de procedimientos y la divergencia de criterios evidenciada por los órganos gestores», pág. 159. Dentro de las recomendaciones y sugerencias planteadas por dicho organismo a las Administraciones en 1989, la Recomendación 31/1990, formulada con ocasión del Informe a las Cortes Generales correspondiente a 1989, sobre devolución de ingresos indebidos por IRPF (BOCG. IV Legislatura. Congreso. Serie E. Núm. 38, pág. 93) dice textualmente que «en el informe anual correspondiente a 1988 se hacía constar que el cauce del artículo 121 del Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas (RPREA) resulta lesivo para los solicitantes y contradictorio con el artículo 64.1 de la Ley General Tributaria, que establece en cinco años el periodo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos». Puede verse en: [<https://www.defensordelpueblo.es/informe-anual/informe-anual-1989/#:~:text=Informe%20anual%201989%20y%20debates%20en%20las%20Cortes,del%20a%C3%B1o%20se%20iniciaron%2048%20actuaciones%20de%20oficio>] (último acceso 26-6-2024).

eran, “en particular”, duplicidad de pago, cantidad pagada superior a la liquidada o autoliquidada, el ingreso de deudas prescritas y cualquier error material, de hecho, o aritmético. Aunque no se mencionaba expresamente, no siendo una enumeración taxativa y no estando limitado por el art. 155 LGT, podía incluirse el error de derecho detectado por el sujeto en su autoliquidación. El plazo para solicitar la devolución de las autoliquidaciones era el mismo que en la solicitud de rectificación, añadiéndose la prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido, y se contenía la misma previsión en caso de liquidación provisional (art. 8.2 RD 1990). La resolución era mediante liquidación provisional, practicando, en su caso, la devolución correspondiente, o por silencio negativo transcurridos tres meses desde la solicitud. Frente a la resolución, expresa o presunta, cabía interponer recurso de reposición –novedoso, aunque poco práctico– o reclamación económico-administrativa (art. 8.3 RD 1990). Reconocida la procedencia de la devolución había que ejecutarla, abriéndose un nuevo plazo de prescripción de cinco años del «derecho para exigir su pago... desde la fecha de notificación del reconocimiento de dicha obligación» (art. 3.3 RD 1990).

### 3.1.4. *La autoliquidación complementaria en la Ley General Tributaria de 1963*

La regulación de las autoliquidaciones extemporáneas y espontáneas ha sufrido varios vaivenes desde regulaciones excesivamente laxas, que favorecen el cumplimiento tardío, a otras demasiado estrictas, que impiden las regularizaciones voluntarias.

Cuando se promulgó la LGT de 1963 prácticamente no había autoliquidaciones, por lo que el incumplimiento se refería a las declaraciones, constituyendo infracción tributaria simple su presentación fuera de plazo.

El Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación, previó un plazo de prórroga en las declaraciones-liquidaciones «desde la finalización del período voluntario hasta la fecha de su ingreso» (art. 92.1) con un recargo del 5% de la deuda.

El Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, modificó dicho reglamento elevando el recargo de prórroga al 10%. Ello planteó el problema de aplicar un tipo inversamente proporcional al tiempo transcurrido a un sistema ya extendido a la gran mayoría de los tributos, si bien cabía entender que era compatible con el interés de demora devengado por los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo (art. 61.2 LGT 1963), al estar el período de prórroga fuera de plazo.

Luego se produjeron diversas modificaciones del art. 61 LGT 1963 previendo la exigencia de recargos, intereses e, incluso sanciones en las autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento: la Ley 10/1985, exigía el interés de demora, sin perjuicio de las sanciones exigibles por las infracciones cometidas (14); la Ley 46/1085, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, fijó un interés mínimo del 10% de la deuda tributaria;

---

(14) Ello podía implicar una infracción grave en caso de omisión de ingreso, lo que resultaba excesivo ante la voluntariedad del ingreso y, tras un desarrollo en un exceso reglamentario por el RD 2631/1985 imponiendo sanciones por infracción simple en estos casos, demorada su aplicación el 18 de enero de 1986, la norma no llegó a entrar en vigor.

la Ley 18/1991, del IRPF, fijó un recargo único del 50%, limitado al 10% en los tres primeros meses de retraso, y del 100% si no se efectuaba el ingreso; la Ley 25/1995 estableció unos recargos sin intereses de demora ni sanciones del 5, 10 o 15% si el retraso era hasta 3, 6 o 12 meses, respectivamente, y del 20% más intereses de demora a partir del año. Los recargos del 50 y del 100% fueron declarados inconstitucionales por las SSTC 276/2000 y 291/2000 por su naturaleza sancionadora e imponerse de plano, vulnerando el derecho a no padecer indefensión.

### 3.2. Régimen de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

#### 3.2.1. *La solicitud de rectificación del art. 120.3 de la Ley General Tributaria*

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, contempla en el apartado 3 del art. 120 tres supuestos en los que el obligado tributario puede solicitar la rectificación de las autoliquidaciones (Martín Queralt *et al.*, 2023: 433), si bien el tercero no implica propiamente su modificación:

- a) Cuando considere que la autoliquidación presentada ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, instando su modificación conforme al procedimiento establecido en los arts. 120.3 LGT y 126 a 129 RGAT, dé o no lugar a un ingreso indebido, a diferencia del RD de 1990. Como subraya la Exposición de motivos del RGAT, esta unificación de tratamiento es la que ha llevado a regular el procedimiento de rectificación en este reglamento, en vez de recogerlo en el Real Decreto 520/2005, de revisión en vía administrativa (párrafo IV). Dicho procedimiento establece unas especialidades en los pagos a cuenta y en las solicitudes de devolución (legitimando a los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas para solicitar y no sólo para obtener las devoluciones). Terminará mediante liquidación provisional recogiendo la rectificación solicitada, modificándola (fijando una deuda o devolución distinta) o denegándola, o por caducidad imputable a la inactividad del obligado tributario (tres meses, art. 104.3 LGT). El plazo máximo para notificar la resolución es de 6 meses, transcurrido el cual se podrá entender desestimada (art. 128.4 RGAT), norma de excepción por vía reglamentaria que contraviene la reserva de ley del artículo 105.c) CE (Pérez Royo, 2023: 316).
- b) Cuando la rectificación de la autoliquidación presentada origine una devolución derivada de la normativa del tributo regulada en los arts. 31 y 124 al 127 LGT y desarrollada en los arts. 122 a 125 RGAT (15). El plazo para efectuar la devolución es de seis meses, contados desde la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o si estuviese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa. Concluirá mediante acuerdo o resolución reconociendo el derecho con liquidación provisional, por caducidad o el inicio de un procedimiento de verificación de datos, comprobación

---

(15) Según el art. 31.1 párrafo 2º LGT: «Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo».

limitada o inspección (art. 127 LGT y 125 RGAT). Transcurrido el plazo sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración, está abonará de oficio el interés de demora del artículo 26 LGT sobre el importe de la devolución que proceda (art. 31.2 LGT). La segunda consecuencia de la falta de resolución es el silencio positivo, como regla general, al iniciarse a instancia de parte (art. 104.3 LGT) (16). En todo caso, el plazo parece excesivo para una mera corrección formal, que normalmente se hará mediante su tratamiento informático rectificando los errores materiales o contrastando los datos declarados (Pérez Royo, 2023: 311), salvo que se contemple la posibilidad de solicitar información adicional, como sucede en el procedimiento de devolución del IVA a no establecidos (art. 119 bis LIVA).

- c) Cuando la rectificación de la autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, conforme a los arts. 32 y 221 LGT (duplicidad, pago excesivo e ingreso de deudas o sanciones prescritas) y 14 a 20 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA) (17). Se realiza en dos fases: declarativa, para los supuestos del art. 221 LGT, y ejecutiva, para todos los supuestos de pago indebido con anulación del acto que lo exigió (procedimientos de revisión, procedimientos de rectificación de autoliquidaciones a instancia del obligado tributario o procedimientos de aplicación de los tributos, art. 15 RGRVA). Puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado. El plazo es de 6 meses desde la solicitud o la notificación de inicio, transcurrido el cual se entenderá desestimada o caducado el procedimiento, respectivamente. La Administración abonará de oficio el interés de demora devengado desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución (art. 32.2 LGT) (18). El apartado 4 del art. 221 permite instar la rectificación cuando el obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, reconduciendo la solicitud a la vía del art. 120.3 LGT.

En todos los supuestos, la solicitud podrá presentarse ante el órgano competente dentro del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración tributa-

---

(16) Salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los procedimientos de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio, o que disponga otra cosa en su normativa reguladora (art. 104.3 párr. 2º LGT). En el IRPF, la propia ley establece el silencio positivo en su artículo 103 3.

(17) Aunque se incluye entre los procedimientos especiales de revisión, no es propiamente revisor pues no se anula ningún acto administrativo, constituyendo una actuación más propia de gestión en la que los órganos de recaudación deberán reconocer el derecho y proceder a su devolución (Herrera Molina *et al.*, 2022: 292). También por el hecho de que puede ser objeto de recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

(18) La STS 299/2021, de 4 de marzo, declaró que la cantidad devuelta en virtud de la rectificación de una autoliquidación por unas actuaciones inspectoras que reconocieron una deducción no aplicada por el contribuyente, devenga intereses de demora desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, al encontrarnos con la devolución de un ingreso indebido (FJ 2).

ria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa de cada tributo o la devolución de ingresos indebidos correspondiente (art. 66 LGT) y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva (art. 101.3 LGT). No obstante, en el caso de opciones que se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, no podrán modificarse salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración. Ello es así, salvo que los datos no se pudiesen declarar en plazo por causas ajenas a la voluntad de los obligados tributarios, como dicen las SSTS 1786/2017, de 22 de noviembre (ECLI:ES:TS:2017:4320) y 1404/2021, de 30 de noviembre (ECLI:ES:TS:2021:4394).

Cuando la Administración tributaria formule una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si ésta ha sido practicada por motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario, por afectar a elementos de la obligación tributaria no regularizados (art. 126.3 RGAT), entendiéndose por tales cualesquiera cuestiones no incluidas en el objeto de la comprobación (Herrera Molina *et al.*, 2022: 82).

Tampoco puede solicitarse la rectificación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, pero en tal caso podrá realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento y deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite (art. 126.2 RGAT), para lo que deberá apreciar si ha existido error de hecho o de derecho, como señala la STS 715/2023, de 29 de mayo (FJ 2; ECLI:ES:TS:2023:2333) (19).

Cabe plantearse si el obligado tributario, una vez desestimada en vía administrativa su solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, y una vez firme tal desestimación dentro del plazo de prescripción, puede instar una segunda solicitud fundada en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en la primera solicitud. La STS 145/2021, de 4 de febrero, concluye que el contribuyente puede solicitar una segunda vez la rectificación y la devolución de ingresos indebidos dentro

---

(19) Reiterando la doctrina jurisprudencial expresada en las SSTS 442/2019, de 1 de abril, rec. núm. 5613/2017, y 650/2020, de 3 de junio, rec. de casación 6466/2017, declara que «no resulta obligado en todo caso, en aquellos supuestos en que la rectificación pretendida por el declarante se refiera al valor de los bienes afectados por el tributo, que la Administración inicie un específico procedimiento de comprobación de valores por el sólo hecho de que el reclamante acompañe a su petición informes técnicos de valoración en apoyo de su petición de rectificación, aunque sí deberá analizar este elemento en orden a determinar si era procedente o no, en cuanto al fondo, aquella rectificación, a cuyo efecto deberá razonar sobre la concurrencia o no de los presupuestos de la misma (esto es, sobre si se ha constatado en el supuesto de hecho la existencia de un error de hecho o de derecho)».

Se evidencia que no hubo tal error, sino el intento del declarante de desvirtuar su propia declaración del valor de un bien, al iniciarse la inspección, aplicando el beneficio fiscal de la reducción del 95% por transmisión de empresa en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Se ha motivado debidamente la inexistencia del error, pues ese mismo valor que se dice erróneo se había utilizado en otros impuestos, sin solicitar su rectificación, y se ha verificado la coherencia del valor declarado con el valor catastral, más próximo al declarado que aquel por el que se pretendía rectificar.

del plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66 c) LGT. Concreta que «una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada», como lo es en este caso el dictado de diversas sentencias que consideraron que el hecho de que la transmisión de un inmueble se lleve a cabo por un precio menor al de adquisición comporta una pérdida o minusvalía no susceptible de ser gravada (FJ 7; ECLI:ES:TS:2021:447) (20).

La solicitud de rectificación deberá identificar la autoliquidación que se pretende rectificar y deberá acompañarse de la documentación y justificación en que se sustente y, en su caso, la justificación del ingreso efectuado, así como el medio elegido para obtener la devolución (arts. 126.4 y 5 y 132 RGAT).

La resolución dictada será susceptible de recurso de reposición (art. 222.1 LGT) o reclamación económico-administrativa (art. 227.2.b) LGT).

### 3.2.2. *La autoliquidación complementaria del art. 122 de la Ley General Tributaria*

Se produce cuando el obligado tributario considera que en la autoliquidación presentada efectuó un ingreso inferior o una cantidad a devolver o a compensar superior a la legalmente procedente, es decir, cuando es perjudicada la Administración y su finalidad es completar o modificar otra presentada con anterioridad (art. 122.2 LGT). Deberá constar el importe a ingresar superior o la cantidad a devolver o a compensar inferior, identificando la obligación y período a que se refiere, y si se hace espontáneamente fuera de plazo se abonarán los recargos e intereses que se mencionan más abajo, sin imposición de sanciones (art. 27 LGT). Al igual que la solicitud de rectificación, la presentación podrá realizarse en el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación (art. 122.1 LGT) y antes de que ésta haya practicado liquidación definitiva (art. 101.3. LGT).

Después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos, no podrán modificarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación, conforme al artículo 119.4 LGT, sin perjuicio de la posibilidad de presentar alegaciones y aportar documentos, como se apuntó en el epígrafe anterior.

La vigente LGT recogió en su art. 27 el sistema de cuatro recargos graduales en función del retraso (véase apartado 3.1.4), y la Ley 36/2006 añadió un apartado 5 estableciendo una reducción del 25% siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda más el recargo al tiempo de su presentación.

Más recientemente, la Ley 11/2021, de prevención del fraude fiscal, ha suavizado y atemperado los recargos por cada mes de retraso, alcanzando un importe del 1 al 12% durante el primer año y, a partir de entonces, del 15% más el interés de demora. Dichos recargos son compatibles con los recargos e intereses del período ejecutivo si se presenta la autoliquidación sin ingreso.

---

(20) Sobre la rectificación de autoliquidaciones pueden verse también las SSTS 777/2023, de 12 de junio, 715/2023 de 29 de mayo o 700/2023, de 24 de mayo.

Llama la atención que el art. 122 LGT incluya también la posibilidad de presentar declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, mientras que el art. 120 LGT sólo se refiera a las autoliquidaciones. Ello ha sido resuelto en el art. 130 RGAT que contempla el procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, aunque lo más correcto habría sido mencionarlo en la ley.

Junto a la solicitud de la rectificación de autoliquidaciones y la regularización espontánea, otros procedimientos para instar la corrección de errores en la vía administrativa son los de verificación de datos y de rectificación de errores (Gil Cruz, 2023: 152 y ss.).

## 4. EL PRETENDIDO SISTEMA “ÚNICO” DE LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS

### 4.1. Ejes de la reforma en la Ley General Tributaria

La Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la LGT, introduce las autoliquidaciones rectificativas en el artículo 120, modificando el apartado 3 y añadiendo un apartado 4.

El art. 120.3 LGT incorpora un segundo inciso en el párrafo primero disponiendo que «cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo». El nuevo apartado 4 obliga a presentar una autoliquidación rectificativa en esos casos utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme al artículo 98.3 LGT –que habilita para ello a la Administración–, «con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad».

La autoliquidación rectificativa aúna la autoliquidación complementaria y la solicitud de rectificación. En consecuencia, la rectificativa alcanza, además de completar o modificar la ya presentada, a su rectificación y, como advierte Génova Galván, su propósito procedimental es reemplazar la autoliquidación previamente presentada, en los términos en que se pronuncian los artículos 122.3 de la LGT y 118.1 párrafo 2º RGAT (2024: 50).

Se ha añadido también un cuarto párrafo al art. 120.3 LGT para el caso concreto de que no se hubiera efectuado ningún ingreso en la autoliquidación inicial, disponiendo que: «cuando la rectificación de una autoliquidación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la rectificación». En este caso no hay obligación de pago y se reducirá (verbo más correcto) hasta la cuantía que proceda. En consecuencia, podrán darse tres situaciones a raíz de la solicitud de rectificación si ésta es aceptada por la Administración: una devolución de cantidades debidas, una devolución por ingresos indebidos o un pago en la cuantía de la rectificación. En el primer caso se devengarán intereses de demora a partir de los seis meses de la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación o de la presentación fuera de plazo (art. 31 LGT). En el segundo, desde la fecha del ingreso (art.

32 LGT). En el tercero, habrá que abonar los recargos e intereses del art. 27 LGT si la presentación es extemporánea.

Finalmente, se modifica por razones técnicas el art. 122.1 y se añade una disposición adicional vigésima sexta para adaptar las referencias normativas al nuevo sistema, como se verá a continuación.

## 4.2. Justificación

Esta materia no estaba en el Anteproyecto ni en el Proyecto de Ley, y se introdujo por varias enmiendas –4, 5 y 9– presentadas en el Congreso por los Grupos Parlamentarios Socialista y Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común (21).

La enmienda núm. 4 lo justifica en que la dualidad del sistema (solicitud de rectificación o autoliquidación complementaria) «genera con habitualidad confusión a los contribuyentes, especialmente cuando aprecian el error durante el plazo reglamentario de declaración, siendo cada vez más frecuentes las demandas de que se simplifique el proceso de corrección de estos errores a través de un modelo normalizado, con independencia del resultado de la regularización voluntaria». Añade que también se demanda por los obligados tributarios una mayor agilidad y celeridad en las solicitudes de rectificación. Con ello, el obligado tributario contará con un sistema único de corrección del error, ajustado al mismo modelo de la autoliquidación a corregir, beneficiándose de los programas de ayuda existentes para su confección y reduciendo las cargas administrativas en la fase de presentación, al no ser preciso que el obligado tributario aporte documentación acreditativa de su pretensión. En la fase de tramitación reducirá trámites y agilizará la corrección de los errores, especialmente aquellos que provocaron un perjuicio para el obligado tributario, ajustándose la información obtenida en el modelo normalizado de declaración e integrándose en el sistema ordinario de gestión tributaria, «lo que permite una adecuada combinación entre un imprescindible control y una agilidad en la corrección del error cometido».

La enmienda núm. 5 es de carácter técnico, para adaptar el contenido del art. 122.2 a la introducción del apartado 4 del art. 120, con una remisión de la presentación de la autoliquidación complementaria a las autoliquidaciones rectificativas (22).

---

(21) 121/000139 Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad [[https://www.congreso.es/public\\_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-139-2.PDF](https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-139-2.PDF)].

(22) Se modifica el último inciso del art. 122.2 párrafo primero: «Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 120 de esta Ley».

La enmienda núm. 9 prevé la adaptación normativa en los impuestos a los que se extiende el nuevo régimen (Merino Jara, 2023) (23), introduciendo una nueva disposición adicional vigésima sexta bajo el título “Adaptación de las referencias normativas relativas al régimen de las autoliquidaciones rectificativas”, con la siguiente redacción:

“Cuando la normativa propia del tributo establezca que la rectificación de una autoliquidación debe realizarse mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, las referencias contenidas en las disposiciones vigentes a la solicitud de rectificación de autoliquidación se entenderán realizadas para dicho tributo a la autoliquidación rectificativa”.

Esta enmienda se justifica en la necesidad de adaptar las referencias normativas para «evitar posibles confusiones o incluso posibles litigios amparados en una simple cuestión de denominación técnica». Y reitera el beneficio que supone, para el obligado tributario, «contar con un sistema único de corrección del error, ajustado al mismo modelo de la autoliquidación a corregir, pudiendo beneficiarse, por tanto, de los programas de ayuda existentes para la confección de tal modelo».

Según la Exposición de motivos, el objeto y finalidad de la reforma es «seguir avanzando en la asistencia al contribuyente y en la mejora de la gestión tributaria», mediante «un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones». Su pretensión es sustituir «el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación» pudiendo «rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar la resolución administrativa» (parágrafo I).

En suma, las enmiendas se centran en las demandas de simplificación y agilización del mecanismo de rectificación. Y la Exposición de motivos lo justifica en avanzar en la asistencia al contribuyente anticipando la devolución –pues la rectificación no precisa resolución administrativa–, dotar al mecanismo de más simplicidad unificando ambos sistemas y promover una mejora y mayor eficiencia en la gestión, con un único método de rectificación de las autoliquidaciones.

En torno a la motivación de las enmiendas, Cruz Amorós (2024) no entiende «que la medida pueda ampararse en la mejora de asistencia al contribuyente (que no lo demandaba)». Habría que saber en qué datos se funda la enmienda para apreciar esa demanda de los obligados tributarios. Se alude a la confusión por la dualidad de sistemas, especialmente cuando el error se aprecia en el período voluntario, y a una mayor celeridad y agilidad en las solicitudes de rectificación.

---

(23) Merino Jara se refiere a «una cuestión capital, cual es la habilitación legal, para concretar después a que tributos se extiende el régimen de las autoliquidaciones rectificativas». Siendo cierto que la disposición contempla que «la normativa propia del tributo (lo) establezca», su verdadera pretensión es adaptar las referencias normativas relativas a la solicitud de rectificación a la nueva figura de autoliquidación rectificativa. A mi juicio, la habilitación legal debería haberse realizado por las leyes de los respectivos tributos.

En cuanto a la agilización, al menos en el IRPF, desde 2018 cabía ya presentar una autoliquidación rectificativa con una nueva declaración, junto a la alternativa de solicitar la rectificación. En efecto, entrando en la web de la AEAT dentro de este impuesto en Declaraciones ya presentadas, y luego en Cómo modificar una declaración ya presentada (24), hay dos posibilidades (25):

- “Presentación por Renta WEB de rectificaciones de autoliquidaciones de Renta”. Se elige el período impositivo de la autoliquidación y se modifican los datos. Tiene el inconveniente de no poder incorporar documentos justificativos.
- En Solicitudes, clicando en “Presentación de recurso o solicitud” (Procedimiento: GZ28 - Rectificación de Autoliquidaciones de Gestión Tributaria). Se puede indicar el motivo de la presentación y se pueden adjuntar justificantes.

Esta alternativa se incorporó por el Real Decreto 1074/2017, que modificó el RIRPF añadiendo el art. 67 bis para simplificar la subsanación voluntaria de errores cometidos en la presentación de una autoliquidación, utilizando el propio modelo de declaración, reduciendo las cargas administrativas y permitiendo a la Administración resolver estos procedimientos con mayor celeridad, como refiere la Exposición de motivos (párrafo II). Siendo la justificación de la reforma del RIRPF en 2017 simplificar el modelo, añadiendo una alternativa a la solicitud de rectificación, llama la atención que la enmienda aluda a la “confusión” del sistema dual (autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación). El problema no es que haya una, dos o tres posibilidades –como en este caso–, sino que se explique claramente cuándo acudir a cada una.

En los demás impuestos es cierto que se logrará, normalmente, una mayor agilidad y celeridad en las solicitudes de rectificación, lo que beneficiará a los obligados tributarios e, incluso, a la Administración en caso de devengarse intereses de demora por devoluciones tributarias.

También se reducirá la carga administrativa al no precisar aportación de documentación acreditativa. En este sentido, se ha advertido como razón de la reforma la sobrecarga de trabajo del departamento de gestión de la AEAT ante los argumentos jurídicos y justificantes probatorios aportados en las solicitudes de devolución (Alarcón García, 2024). A mi juicio, el nuevo sistema puede suponer una menor carga para la Administración, pero puede generar incertidumbre a los que presenten las nuevas autoliquidaciones rectificativas, prevaleciendo el interés de Hacienda y la eficacia administrativa frente a las garantías que aportaban las solicitudes de rectificación. Y tal y como ha quedado tras el desarrollo reglamentario, habrá que ver hasta qué punto es más eficiente.

De otra parte, cabe dudar de la simplificación por el mantenimiento del sistema dual en los demás tributos, su compatibilidad con la solicitud de rectificación y el régimen de

---

(24) [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/declaraciones-presentadas/modificar-declaracion-presentada.html>].

(25) Abajo a la izquierda indica que: «Puedes solicitar la rectificación de tu autoliquidación accediendo nuevamente a tu expediente de Renta a través de Renta WEB, desde el apartado de declaración “Modificar declaración presentada”». Y añade que: «También puedes solicitar la rectificación de tu declaración de renta presentando un recurso o solicitud de rectificación».

excepciones en el IVA e IIEE, como se verá después. Además, el nuevo sistema puede ser menos intuitivo en caso de autoliquidación complementaria, al exigir un modelo normalizado, en vez del original. Y en cuanto al beneficio que supone poder usar los programas de ayuda de las autoliquidaciones, actualmente hay elementos multimedia y programas de ayuda para instar las rectificaciones en la web de la AEAT.

### 4.3. Ámbito de aplicación

#### 4.3.1. *Material*

Se aplica a los tributos cuya normativa reglamentaria ha sido reformada por el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, que modifica los reglamentos específicos de las leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, de los Impuestos Especiales (en adelante, IIEE) y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (en adelante, IGFEI), para implementar este nuevo sistema en dichos tributos. Por tanto, se incluyen las tres figuras más importantes de nuestro ordenamiento tributario –IRPF, IS e IVA– junto a los IIEE y el IGFEI. Los preceptos reglamentarios que lo recogen son los arts. 67 bis RIRPF, 59 bis RIS, 74 bis RIVA, 3 bis RIGFEI, y en el RIIEE los arts. 44 bis referido a los Impuestos Especiales de Fabricación, 140 bis para el Impuesto Especial sobre el Carbón y 147 bis relativo al Impuesto Especial sobre la Electricidad.

Dado que todos estos preceptos reglamentarios son idénticos, con la salvedad del RIVA y el RIIEE, por las excepciones adicionales a la aplicación de la autoliquidación rectificativa a las que luego se hará referencia (recogidas en el primer apartado de los artículos citados), las menciones a la normativa modificada se harán al RIRPF.

#### 4.3.2. *Temporal*

Se hace referencia en este apartado al plazo de presentación de las autoliquidaciones rectificativas y a su entrada en vigor en los impuestos a los que se aplicará.

La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar en el plazo de cuatro años que tiene la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el obligado tributario para solicitar la devolución que, en su caso, proceda, aunque la modulación de los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre las leyes tributarias declaradas inconstitucionales ha desarmado su practicabilidad, recortando las facultades de solicitud de rectificación de autoliquidaciones (García Novoa, 2023) (26). Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de extemporánea (art. 67.bis.2 RIRPF), lo que tendrá consecuencias si hay deuda tributaria por el pago de los recargos e intereses pertinentes. Ello sucederá cuando de la rectificación efectuada

---

(26) La doctrina prospectiva iniciada con la STC 45/1989 y seguida por otras muchas, como la STC 182/2021, considerando situaciones consolidadas «las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada, ex artículo 120.3 a dicha fecha», ha sido avalada por la STS 978/2023, aunque esta última sentencia del Tribunal Constitucional no aclare qué intereses justifican limitar las facultades de solicitar la rectificación de las autoliquidaciones.

resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada, o cuando la rectificación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa sin generar una cantidad a devolver [art. 67.bis.4 a) y c) RIRPF].

En cuanto a su vigencia en los distintos impuestos, de conformidad con la disposición final 11.d) del Real Decreto 117/2024, la regulación de la autoliquidación rectificativa entrará en vigor cuando lo haga la orden del Ministerio de Hacienda por la que se aprueben los correspondientes modelos de declaración.

No ha habido tiempo para incluirlo en el IRPF de este año, y el primer modelo en el que se ha implementado ha sido el 303 de IVA para el mes de septiembre, en caso de presentación mensual, y para el tercer trimestre de 2024, si el periodo de liquidación es trimestral. Por lo tanto, en octubre de 2024 será cuando se podrá aplicar el nuevo procedimiento de autoliquidación rectificativa en el IVA. El nuevo modelo se ha aprobado por la Orden HAC/819/2024, de 30 de julio (publicada el 5 de agosto), por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución. Por lo tanto, como especifica la Exposición de motivos, no podrán rectificarse a través del modelo las autoliquidaciones de periodos anteriores a septiembre de 2024, para los sujetos pasivos con periodo de liquidación mensual, o al tercer trimestre de 2024 para los sujetos pasivos con periodo de liquidación trimestral.

En caso del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades se incluirá el nuevo procedimiento en las OM de los modelos correspondientes al ejercicio 2024, es decir, las autoliquidaciones que se tendrán que presentar en 2025, según se dijo en la reunión de los grupos de trabajo del Foro de Asociaciones de la AEAT de 4 de abril de 2024 (AEDAF, 2024a).

En el resto de los impuestos la previsión es que se apruebe en la OM del modelo 587 del IGFEI (Orden HFP/826/2022), y en los modelos de los IIEE a partir de 2025.

#### **4.4. Contenido y alcance: su implementación en el modelo 303 del IVA**

De acuerdo con el nuevo art. 67 bis apartado 3 RIRPF, la autoliquidación rectificativa deberá contener los siguientes extremos: una mención expresa de que se trata de una autoliquidación rectificativa; la obligación tributaria y período a que se refiere; la totalidad de los datos que deban ser declarados; otros que puedan establecerse en la Orden ministerial reguladora del modelo de declaración aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda, tales como los motivos de rectificación (el modelo 303 del IVA distingue según obediencia a discrepancia de criterio interpretativo o a otro motivo); así como los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión. Entre los datos adicionales que se establecerán en la orden ministerial estarían, si es negativa, el medio elegido para la devolución (art. 126.4 RGAT) mediante transferencia, cheque cruzado o compensación (art. 132 RGAT) –el modelo 303 incluye la transferencia y la compensación– y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

Como puede observarse, no se menciona la documentación en que se basa la solicitud de rectificación, que recoge el art. 126.5 RGAT para el procedimiento de rectificación de autoli-

quidaciones. La transformación por la Ley 13/2023 de un procedimiento iniciado por solicitud y terminado por resolución, en una autoliquidación, imposibilita *a priori* la aportación de documentación acreditativa de la pretensión (Villegas Almagro, 2024: 117).

La citada Orden HAC/819/2024, por la que se aprueba el modelo 303 IVA, introduce dos nuevas casillas, 108 y 111, y añade dos nuevos apartados con el título “Rectificativa” (5), para indicar el motivo de la rectificación, y “Rectificación” (9), donde está la casilla 111 relativa al importe de la devolución (27). Debería darse un nombre más preciso a este último apartado para evitar confusiones, p.ej., rectificación con derecho a devolución por ingresos indebidos.

En la página 3, la casilla 108, dentro del apartado “Resultado” del modelo, debe rellenarse con el importe en euros en caso de discrepancia de criterio administrativo, cuestión no contemplada expresamente en la reforma reglamentaria. La Nota aclaratoria de la AEAT sobre autoliquidaciones rectificativas del modelo 303 indica que su objeto es «permitir aquellas rectificaciones para las que no exista una casilla específica en el modelo. Esta casilla exclusivamente se podrá cumplimentar en aquellos casos en los que la autoliquidación rectificativa se deba a una discrepancia de criterio administrativo cuyo ajuste no pueda realizarse a través del resto de casillas del modelo». Y añade que «su cumplimentación será extraordinariamente excepcional» (28). El importe de este ajuste se tendrá en cuenta en el cálculo del resultado de la autoliquidación (casilla 69).

FIGURA 1

Resultado	
Regularización cuotas art. 80.Cinco.5ª LVA .....	76
Suma de resultados (46 + 58 + 76) .....	64
Atributable a la Administración del Estado ..... 65 %	66
NA a la importación liquidado por la Aduana pendiente de ingreso .....	77
Cuotas a compensar pendientes de periodos anteriores .....	110
Cuotas a compensar de periodos anteriores aplicadas en este periodo .....	78
Cuotas a compensar de periodos previos pendientes para periodos posteriores (110 - 78) .....	87
<small>No se incluyen las cuotas a compensar generadas en este periodo</small>	
Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Haciendas Forales. Resultado de la regularización anual.	68
Resultado de la autoliquidación (66 + 77 - 78 + 68 - 108)	69
Resultado a ingresar correspondiente a la anterior autoliquidación o liquidación administrativa del ejercicio y periodo objeto de la autoliquidación	70
Devoluciones acordadas por la Agencia Tributaria como consecuencia de la tramitación de anteriores autoliquidaciones o liquidaciones administrativas correspondientes al ejercicio y periodo objeto de la autoliquidación .....	109
Resultado (69 - 70 + 109) .....	71
Exclusivamente para determinados supuestos de aplicación con rectificativa por discrepancia de criterio administrativo que no deban incluirse en otras casillas. Otros ajustes	108

\* En caso de segundas y siguientes autoliquidaciones rectificativas se considerará la última autoliquidación con efectos (ver instrucciones del modelo 303)

(27) Puede verse en [<https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/Anexo-Modelo-303.pdf>] (último acceso el 17-7-2024).

(28) Dicha nota aclara que la discrepancia de criterio administrativo se refiere a los supuestos en que, no existiendo vulneración de norma de rango superior, existe discrepancia en la interpretación de la norma. Añade que su aplicación será residual y operará cuando el contribuyente discrepe de algún criterio administrativo que no pueda rectificarse con la mecánica prevista para la liquidación. Pone como ejemplo cuando el contribuyente considere que no existe una casilla prevista al efecto o cuando el criterio suponga contravenir alguna validación del modelo.

En la misma página, el nuevo apartado 5, “Rectificativa”, contiene cuatro casillas. Una para marcar que se trata de una autoliquidación rectificativa, otra para consignar el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior, y dos más para marcar el motivo de la rectificación, según se trate de “Rectificaciones (excepto incluidas en el motivo siguiente)” o “Discrepancia criterio administrativo”. Las instrucciones del modelo precisan que «es posible en una misma autoliquidación rectificativa indicar los dos motivos anteriores», pero ello impediría saber a qué obedece cada ajuste, por lo que no sería operativo.

FIGURA 2

**Rectificativa (5)**

Si esta autoliquidación es rectificativa de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una 'X' esta casilla.

Autoliquidación rectificativa

En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior. Nº. de justificante

Indique el motivo de la rectificación:

Rectificaciones (excepto incluidas en el motivo siguiente) .....

Discrepancia criterio administrativo .....

En la página 6, la casilla 111 está en un nuevo apartado 9 denominado “Rectificación”, junto a los ya existentes para la “Compensación” (6), “Ingreso” (7) y “Devolución” (8). Observa la Exposición de motivos de la Orden HAC/819/2024 que «la nueva casilla 111 se crea para permitir que, en los casos de solicitudes de devolución, el contribuyente pueda diferenciar las que derivan de la aplicación de la normativa del Impuesto de aquellas que puedan corresponderse con una solicitud de ingresos indebidos teniendo en cuenta el diferente régimen de unas y otras devoluciones». Su objeto es «reflejar la parte del resultado negativo de una autoliquidación rectificativa que corresponde al resultado positivo de la autoliquidación rectificada esté ingresado o no», según indica el Manual Práctico IVA 2024 (AEAT: 8). En cambio, si derivan de la aplicación de la normativa se incluirán en el apartado 8 con el título “Devolución”, donde se indica: «Solicito que el importe a devolver reseñado, me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular», incluyendo dicho importe en la casilla 73. Y si proceden de un ingreso indebido, en la casilla 111, como señala el Manual práctico IVA 2024. Sin embargo, el nuevo apartado 9 solo indica «Solicito que el importe que, en su caso, pudiera resultar a devolver como consecuencia de la rectificación, me sea abonado...», haciendo constar dicho importe en la casilla 111. En consecuencia, no se distinguen claramente las solicitudes de devolución que derivan de la aplicación de la normativa del impuesto de aquellas que se corresponden con una solicitud de ingresos indebidos. Más aún cuando las autoliquidaciones rectificativas con devolución pueden tener su origen tanto en ingresos derivados de la normativa tributaria como en ingresos indebidos (véase el epígrafe 4.6) y la forma de determinar los intereses de demora procedentes varía, dado el diferente régimen de unas y otras devoluciones contemplado en los arts. 31

y 32 LGT. Convendría indicar expresamente el tipo de devolución en los apartados 8 y 9.

### FIGURAS 3 Y 4

<b>Devolución (8)</b>
Solicito que el importe a devolver reseñado, me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular
Importe ..... 73 D <input type="text"/>

<b>Rectificación (9)</b>
Solicito que el importe que, en su caso, pudiera resultar a devolver como consecuencia de la rectificación, me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular
Importe ..... 111 <input type="text"/>

Veamos algunos ejemplos (29).

Ejemplo 1: rectificación declarando mayor ingreso. Presentada la autoliquidación del tercer trimestre de 2024 con un IVA a ingresar de 1000, se advierte, dentro del plazo de declaración, que no se ha incluido un IVA repercutido de 200.

---

(29) Pueden verse más ejemplos en el Manual práctico IVA 2024 (AEAT, 2024: 236) y en el trabajo del Grupo de expertos en impuestos indirectos (AEDAF, 2024c: 5).

Deberá presentar una autoliquidación rectificativa. En la página 3, apartado “Rectificativa” (5) habrá que marcar la casilla “Autoliquidación rectificativa” y el motivo “Rectificaciones (excepto incluidas en el motivo siguiente)”, consignando el número de justificante de la primera autoliquidación. Y en la página 6, “Ingreso” (7) se incluirá el importe de 200. Si se hubiese presentado fuera del plazo de declaración (después del 20 de octubre), se aplicarían los recargos de regularización del art. 27 LGT y, en su caso, los intereses de demora.

Ejemplo 2: rectificación declarando menor ingreso. Presentada la autoliquidación del tercer trimestre de 2024 con un IVA a ingresar de 1000, se advierte que se ha incluido un IVA repercutido de 200 que correspondía al cuarto trimestre.

Deberá presentar una autoliquidación rectificativa. En la página 3, apartado “Rectificativa” (5) habrá que proceder como en el primer ejemplo. Y en la página 6, “Rectificación” (9) se incluirá el importe a devolver de 200 en la casilla 111. Al constituir una devolución de ingresos indebidos, Hacienda deberá abonar los intereses de demora desde la fecha del ingreso.

Ejemplo 3: rectificación solicitando una mayor devolución. Un contribuyente inscrito en el registro de devolución mensual presenta en plazo la autoliquidación correspondiente a septiembre con una solicitud de devolución de 1000. Posteriormente se percata de que había declarado unas ventas devengadas en octubre con un IVA repercutido de 200.

Habrá que presentar una autoliquidación rectificativa. Hay dos posibilidades. Primero, que se haya practicado la devolución de 1000. Se rellenará el apartado “Rectificativa” (5), como en el ejemplo 1, y se solicitará una devolución de 200 en el apartado “Devolución” (8), casilla 73. Hacienda tendrá seis meses para ordenarla, a partir de ese plazo deberá abonar los intereses de demora.

Segundo, que no se haya practicado la devolución solicitada en la autoliquidación inicial. Se hará como en el caso anterior, pero en la casilla 73 del apartado “Devolución” (8) se consignará un importe de 1.200. Si se optara por la compensación, en cualquiera de los dos supuestos, habría que rellenar la casilla 72 del apartado “Compensación” (6), en lugar de la 73.

Ejemplo 4: rectificación solicitando una devolución sobre una primera autoliquidación a ingresar. Presentada la autoliquidación del tercer trimestre de 2024 con un IVA a ingresar de 1.000, se advierte que incluyó ventas devengadas en octubre, con un IVA repercutido de 1.500.

Deberá presentar una autoliquidación rectificativa solicitando una devolución de 1.500, de los que 500 derivan de la normativa del tributo y 1000 corresponden a devolución por ingresos indebidos derivados de la autoliquidación presentada en primer lugar. En la página 3, apartado “Rectificativa” (5) habrá que proceder como en el primer ejemplo. Y en la página 6, consignará 500 en la casilla 73 del apartado “Devolución” (8) y 1.000 en la casilla 111 del apartado “Rectificación” (9).

Ejemplo 5: rectificación por vulneración de norma de rango superior. Presentada la autoliquidación del cuarto trimestre de 2024 con un IVA a ingresar de 2.100, posteriormente se percata que el tipo aplicable del 21% podría vulnerar la Directiva IVA 2006/112/CE, conforme a la cual debería operar el 10%, lo que ha supuesto un ingreso indebido de 1.100.

Podrá optar por solicitar la rectificación de la autoliquidación o presentar una autoliquidación rectificativa. En la página 3, apartado “Rectificativa” (5) habrá que proceder como en el primer ejemplo, marcando la casilla “Autoliquidación rectificativa” y el motivo “Rectificaciones (excepto incluidas en el motivo siguiente)”. Y en la página 6, “Rectificación” (9) se incluirá el importe a devolver de 1.100 en la casilla 111.

Ejemplo 6: rectificación por discrepancia criterio administrativo. Presentada la autoliquidación del tercer trimestre de 2024 con un IVA a ingresar de 1.000, Hacienda deniega la deducción de parte del IVA por 400. Sin embargo, recientes pronunciamientos del TSJ de Madrid permiten considerar esas cuotas como deducibles.

Deberá presentar una autoliquidación rectificativa solicitando la devolución de ingresos indebidos. En la página 3 marcará la casilla 108 y en el apartado “Rectificativa” (5) habrá que marcar la casilla “Autoliquidación rectificativa” y el motivo “Discrepancia criterio administrativo”, consignando el número de justificante de la primera autoliquidación. Y en la página 6 solicitará la devolución de 400 consignando su importe en la casilla 111 del apartado “Rectificación” (9).

Como puede observarse en estos ejemplos, dependiendo de la naturaleza del resultado de la autoliquidación rectificativa habrá que rellenar una u otra casilla. Si es positivo se incluirá en el apartado “Ingreso” (7). Si es negativo, en los apartados “Devolución” (8), “Rectificación” (9) o “Compensación” (6), según implique una devolución derivada de la normativa del tributo, una devolución de ingresos indebidos o un importe a compensar en períodos posteriores, respectivamente.

Con relación al último ejemplo, debería haberse dado una denominación más adecuada a la casilla de discrepancias (30), pues la vulneración de norma de rango superior puede obedecer a una discrepancia interpretativa. También tendría que permitirse incluir de modo completo los motivos de la rectificación, de forma que se acreditase su necesidad, y aportar la documentación que se estimase oportuna por el obligado tributario (31). Sin embargo, la Nota aclaratoria de la AEAT sobre autoliquidaciones rec-

---

(30) Como advierte la AEDAF, no se detalla ni explica si las discrepancias lo son con respecto al criterio de la Administración manifestado en algún procedimiento tributario, el criterio de la DGT, el de algún TEAR, el del TEAC o el de todos ellos. Tampoco se conocen el motivo ni el alcance de la distinción entre ambas casillas (AEDAF, 2024: 3 y 4).

(31) Véanse, al respecto, las observaciones la AEDAF al Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba, entre otros, el modelo 303 IVA (AEDAF, 2024b). La casilla 108 podría denominarse: “Supuestos de autoliquidación rectificativa presentada por discrepancia respecto de un criterio administrativo”. La AEDAF plantea que se cree una nueva casilla 109, lo que parece adecuado para mayor claridad. Podría llamarse “Supuestos de autoliquidación rectificativa presentada por motivos distintos a la discrepancia respecto de un criterio administrativo”. Añade la AEDAF que debería contemplarse la posibilidad de completar la información de la autoliquidación rectificativa con un documento que explique, con mayor detalle, el motivo de la rectificación para que los órganos de la Administración tributaria tengan un «mayor conocimiento y certidumbre de los motivos por los que se presenta la autoliquidación rectificativa», siendo especialmente relevante en los supuestos de discrepancia respecto de un criterio administrativo, pues ello «podría evitar que la Administración tributaria tuviese que emitir requerimientos a los contribuyentes, para aclarar y explicar en qué consiste esa discrepancia».

tificativas del modelo 303 sólo permite la presentación de documentación justificativa del motivo de la rectificación en el caso de solicitud de rectificación. Y destaca que «las autoliquidaciones rectificativas no permitirán la presentación de documentación ni efectuar alegaciones en el propio modelo» (32). La idea, según refiere la citada Nota, es que en los supuestos de rectificación por vulneración de norma de rango superior se siga el sistema de solicitud, para poder presentar alegaciones y/o documentación. De hecho, la orden ministerial que finalmente ha aprobado el nuevo modelo 303 no contempla tal contingencia.

En mi opinión, debería admitirse también dicha posibilidad de aportación en las autoliquidaciones rectificativas por discrepancia de criterio interpretativo. La presentación de pruebas y alegaciones con los fundamentos de derecho de la discrepancia permitiría evitar, en muchos casos, que la Administración aprecie la comisión de infracciones (Génona Galván, 2024: 54).

El principio de buena administración plasmado en el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el art. 3.1.e) de la Ley 40/2015 e, implícitamente, en los arts. 9.3 y 103 CE requiere que se permita la posibilidad de presentar alegaciones o documentos que faciliten la resolución con arreglo a derecho. La omisión de esta posibilidad podría equipararse a la omisión del trámite de audiencia, quebrando este principio consagrado jurisprudencialmente (Cortázar Gutiérrez, 2024: 69) (33). Como observa Collado la concreción de la buena administración en los procedimientos tributarios también requiere de la intervención del legislador (Collado Yurrita, 2024). Incluye las alegaciones bajo el paraguas de la buena administración Sanz Gómez, quien aboga por la necesidad de incluir en las autoliquidaciones rectificativas algún apartado que permita al contribuyente poner de manifiesto la existencia de un conflicto potencial, como sucede en el Código General de Impuestos francés o en la Ordenanza Tributaria alemana (2024: 230 y 231). En efecto, el *Code général des impôts* (CGI) prevé en el art. 1.727.II.1 la posibilidad de adjuntar una mención expresa (*indication expresse*) en la declaración o una nota adjunta indicando las razones de

---

(32) Concretamente, el apartado cuarto de la Nota, relativo a “información adicional”, dice textualmente: «En la presentación de la autoliquidación rectificativa no está prevista con carácter general la presentación de documentación adjunta. A estos efectos el funcionamiento de la autoliquidación rectificativas no dista de la presentación de cualquier otra autoliquidación.

Tampoco el modelo tiene un texto libre que permita incorporar textos de alegaciones».

(33) Advierte esta autora que: «Ser oído en sus pretensiones es un derecho del obligado tributario que resulta impracticable a través de una simple corrección aritmética». *Ibidem*.

En tal sentido cabe mencionar la STS 1114/2023 de 12 de septiembre (ECLI:ES:TS:2023:3639), declarando nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, concebido dicho trámite como una garantía real del contribuyente «cuya efectividad debió haber preservado la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración». Concluye que se debe «considerar de forma irrenunciable la finalidad de la efectividad del trámite de audiencia, que se concibe como una garantía para la defensa de los intereses del contribuyente y que se proyecta sobre el conjunto del procedimiento y de la decisión que pone fin al mismo; y, en segundo lugar, enfocar esa garantía desde el prisma del principio de buena administración» (FFJJ 8 y 9).

hecho o de derecho por las cuales no ha declarado un elemento, o le ha dado una calificación favorable o ha aplicado un beneficio fiscal que la Administración consideró improcedente, lo que evitaría los intereses de demora (34). Por su parte, los arts. 150.7 y 155.4 de la *Abgabenordnung* (AO) disponen que el modelo oficial deberá contener una sección o campo de datos (*Abschnitt o Datenfeld*) que permita al obligado proporcionar la información que considere pertinente y que la Administración deberá analizar manualmente (35). Menciona el citado autor también el Código de Buenas Prácticas Tributarias del Foro de Grandes Empresas, cuyo apartado 2.4 prevé la posibilidad de presentar un anexo explicativo junto con las declaraciones, manifestando los criterios seguidos en su preparación y los hechos en los que se basan, a efectos de exclusión de la responsabilidad en el ámbito sancionador (Sánz Gómez, 2024: 128 y ss.). En el Reino Unido se distingue entre el error genuino pese a actuar con un cuidado razonable (*genuine mistake*), que no implica sanción, y el error por descuido (*careless error*) al faltar dicho cuidado, con una sanción mínima del 15 por ciento (De la Feria y Tanawong, 2015: 13) (36).

La imposibilidad de presentar alegaciones y documentos, junto a la indeterminación de los casos de error, puede dar lugar a que el contribuyente, temeroso de una posible sanción, opte por no ejercitar el derecho a solicitar una devolución, al no disponer de ese margen de error (Cortázar Gutiérrez, 2024: 69).

En cuanto a su alcance, la autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad (art. 67 bis apartado 3 RIRPF).

La autoliquidación rectificativa no producirá efectos respecto a aquellos elementos que hayan sido regularizados mediante liquidación en los términos del art. 126.2 y 3 RGAT, con las mismas limitaciones en cuanto al plazo de prescripción y las liquida-

---

(34) Señala el CGI en su art. 1727 que no se exigirán intereses de demora en «las partidas tributarias respecto de las cuales un contribuyente dé a conocer, mediante indicación expresa en la declaración o acto, o en nota adjunta, las razones de hecho o de derecho que le llevan a no mencionarlas total o parcialmente, o a darlas una clasificación que, si estuviera justificada, daría lugar a una reducción de la tributación o a deducciones que posteriormente se reconozcan como injustificadas». Puede encontrarse en [[https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_lc/LEGIARTI000044992184](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000044992184)] (último acceso 28-7-2024).

(35) El art. 150 de la AO, relativo a la “Forma y contenido de las declaraciones tributarias”, dispone en su apartado 7 que: «Si, de conformidad con el artículo 155, apartado 4, punto 1, las declaraciones fiscales que se presenten con un formulario prescrito oficialmente o se formulen mediante transmisión de datos a distancia de conformidad con el conjunto de datos prescrito oficialmente pueden dar lugar a una liquidación fiscal exclusivamente automatizada, el contribuyente deberá estar facultado para proporcionar información que, en su opinión, sea el motivo del tratamiento por parte de los funcionarios públicos en una sección o campo de datos de la declaración fiscal previsto a tal efecto». Puede verse en [[https://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/BJNR006130976.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html)] (último acceso 28-7-2024).

(36) *Finance Act 2007, Schedule 24*. Puede verse en [<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/11/schedule/24/enacted>] (último acceso 30-7-2024). El concepto *careless* (descuidado) fue introducido en 2007, sustituyendo al de *negligent* (negligente), y ha dado lugar a muchos litigios, aunque en la práctica no hay gran diferencia entre ambos términos (De la Feria y Tanawong, 2015: nota a pie 53).

ciones, provisionales (elementos ya regularizados) y definitivas, que se analizaron en la solicitud de rectificación (art. 67 bis apartado 5 RIRPF). En este punto, hay que recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la mera desestimación de la solicitud no constituye una liquidación (STS 145/2021, de 4 de febrero, FJ 5; ECLI:ES:TS:2021:447).

#### 4.5. Excepciones al nuevo sistema

Frente a la previsión de la Ley 13/2023 de que la nueva figura sustituya en determinados tributos el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación, el RD 117/2024 alude en su Exposición de motivos a que dicha ley prevé “la posibilidad” de implantar un sistema único para corregir las autoliquidaciones. Y más adelante dispone que, pese a lo anterior, «el tradicional procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones se podrá utilizar cuando el motivo de la rectificación alegado sea la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior». Sin perjuicio de la bondad de la medida, ello echa por tierra la pretendida unidad del modelo. Y llama la atención la rotundidad del Preámbulo de la Ley 13/2023, que predicaba la sustitución del sistema dual en determinados tributos, en oposición al citado Real Decreto que lo mantiene vigente (Génova Galván, 2024: 47).

Con base en lo anterior, cabe mencionar tres excepciones a este sistema.

Primero, los impuestos a los que se siga aplicando el régimen dual.

Segundo, conforme a lo apuntado por el RD 117/2024, se exceptúa su obligatoriedad en el IRPF, el IS, el IVA, los IIEE y el IGFEL, donde “se podrá” seguir utilizando el sistema de solicitud de rectificación de autoliquidación de los arts. 126 a 128 RGAT cuando el motivo de la rectificación sea, exclusivamente, la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio Internacional. Añade la previsión reglamentaria que «si este motivo concurriese con otros de distinta naturaleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa» (art. 67 bis.1 párr. 2º RIRPF).

De este modo, si se comete un error de hecho (ej. en la referencia catastral de un inmueble) y, además, no se está de acuerdo con la constitucionalidad de la norma, podrá optarse por incluirlo todo en una autoliquidación rectificativa, o bien presentar esta última modificando el error y solicitar la rectificación de la autoliquidación por el segundo motivo. Entiendo que se pueden presentar conjuntamente si se elige la primera opción, porque la norma reglamentaria no lo impide, aunque puede ser conveniente incluir cada motivación en una autoliquidación distinta para mayor claridad. Cabría, incluso, incluir tres razones diferentes en la misma autoliquidación: por vulneración de norma superior, por error de hecho y por discrepancia de criterio administrativo (el Manual práctico IVA 2024 advierte de la posibilidad de marcar los dos motivos de rectificación en la misma autoliquidación). Y como en el impreso solo se especifican dos y no se permite argumentarlos, sería la Administración quien debería requerir al contribuyente para determinar la causa de cada uno y a qué obedecen los nuevos datos. Si el único pretexto es la posible

vulneración de la norma aplicada por otra de rango superior, el sistema deja de ser obligatorio para convertirse en opcional.

La excepción en este segundo caso obedece a que, normalmente, la rectificación revestirá una mayor complejidad y la solicitud otorga una mayor seguridad jurídica por la posibilidad de aportar los razonamientos y la documentación precisa que justifique la solicitud, si bien con ello pierde el carácter único que se pretendía con el nuevo sistema y reviste, a mi juicio, mayor complejidad. La restricción reglamentaria es, seguramente, consecuencia del actual modelo de relación cooperativa, cuya finalidad es restaurar un marco de confianza mutua, basado en la buena fe y la transparencia, como lo describe Ribes Ribes (2021: 324), y la presión de los bufetes con alto volumen de negocio ante el posible quebranto de su cifra de negocios (Alarcón García, 2024).

Aun así, se echa en falta la mención al conflicto entre normas reglamentarias, como sería una orden ministerial que contravenga un real decreto (Rozas Valdés, 2024).

Tercero, en el ámbito del IVA y de los IIEE se establecen excepciones adicionales a la aplicación de la autoliquidación rectificativa, como en el caso de cuotas indebidamente repercutidas a determinados obligados tributarios en ambos impuestos (art. 129 RGAT) –cuya rectificación se efectuará en todo caso mediante el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones– o la modificación de cuotas en operaciones acogidas a regímenes especiales del IVA –servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica– (37). Así lo refiere también la Exposición de motivos de la Orden HAC/819/2024 en el IVA, contemplando los citados supuestos segundo y tercero como excepciones al nuevo sistema de rectificación como procedimiento general.

#### **4.6. Procedimientos aplicables en las autoliquidaciones rectificativas**

Lo primero que llama la atención es que la ley no regula, ni siquiera mínimamente, el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación rectificativa. Únicamente determina su obligatoriedad cuando lo establezca la normativa propia del tributo. Lo que hace el Real Decreto 117/2024 es recogerlo en la normativa reglamentaria de los impuestos a los que se va a aplicar, pero, como advierte Sánchez Blázquez (2023), se re-

---

(37) Así lo refiere la Nota aclaratoria de la AEAT sobre autoliquidaciones rectificativas - modelo 303, excluyendo de la vía general de autoliquidaciones rectificativas tres supuestos, con base en el art. 67 bis RIVA:

- Las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios, cuya eventual rectificación requerirá en todo caso la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación.
- Las rectificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales regulados en el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.
- Y las rectificaciones fundadas en la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior, donde el sujeto pasivo podrá optar entre presentar una autoliquidación rectificativa o bien una solicitud de rectificación de autoliquidación.

mite a otro procedimiento previsto para un caso distinto. Deberían regularse los aspectos básicos del nuevo procedimiento en la LGT.

La normativa distingue tres supuestos (art. 67 bis. 4 RIRPF):

- a) Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 LGT.
- b) Cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, y se tramitará conforme al «procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos» previsto en los artículos 124 a 127 LGT, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley. Ello supone aplicar el procedimiento relativo a devoluciones derivadas de la normativa tributaria, en vez del de solicitud de rectificaciones. En este punto habrá que diferenciar si las cantidades devueltas provienen de ingresos debidos o indebidos para el cómputo de los intereses de demora, pues el art. 120.3 al que se remite contempla ambos supuestos en los párrafos segundo y tercero. El plazo de devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa. Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución y ésta no se hubiera efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa, para evitar dilaciones.
- c) Cuando de la rectificación efectuada resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver, se reducirá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa. Para evitar la ejecución si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento (art. 52.3 RD 939/2005) con la presentación de la autoliquidación rectificativa.

Conforme a lo anterior, si resulta a ingresar de acuerdo con los apartados a) y c) se aplicará el régimen de las autoliquidaciones complementarias. Mientras que si es a devolver se regirá por el procedimiento de gestión para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, si bien habrá que diferenciar si el exceso ingresado provino de ingresos debidos o indebidos para el cálculo de los intereses de demora.

## 5. DUDAS Y PERPLEJIDADES DEL NUEVO RÉGIMEN

La complejidad del sistema tributario se aprecia desde la LGT, ley que contiene “los pilares fundamentales del sistema tributario español” (38), hasta las que regulan cada

---

(38) Expresión utilizada por el Consejo de Estado en el dictamen número 1403/2003, de 22 de

figura tributaria. Baste reseñar que la LGT consta de 271 artículos y 26 disposiciones adicionales, la LIRPF 108 artículos y la abultada cifra de 58 disposiciones adicionales y el Manual práctico de Renta 2023 se extiende hasta 1919 páginas. A ello se añade la normativa autonómica en materia de tributos cedidos y propios, y la de los tributos locales. Con ello, la pretendida simplicidad de la reforma no deja de ser una quimera. Sobre este inextricable *corpus* legislativo, aderezado con las resoluciones de los tribunales y los criterios de la Administración, el contribuyente debe manejar su bisturí con la precisión de un cirujano interpretando y aplicando las normas tributarias, calificando los hechos y calculando el importe de la mayoría de los tributos que conforman nuestro ordenamiento fiscal. La existencia del régimen de autoliquidación requeriría que el legislador elaborase normas claras, públicas, inequívocas y no discrecionales (Calder, 2010:341).

Tampoco ayuda que ni siquiera el título del Real Decreto 117/2024 mencione las autoliquidaciones rectificativas, conteniendo tres materias dispares, cada una de las cuales debería haberse aprobado aparte, como señaló el dictamen del Consejo de Estado (39).

La Exposición de motivos de la Ley 13/2023 justifica la reforma en mejorar la gestión tributaria y avanzar en la asistencia al contribuyente unificando ambos sistemas, pero la pretendida unicidad, y su correlativa simplicidad, no se produce. De un lado, se mantiene el sistema dual en los tributos a los que no se aplica el nuevo sistema (Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, tributos cedidos totalmente a las comunidades autónomas, tributos propios de estas y tributos locales) (40). De otro, la autoliquidación rectificativa es compatible con el régimen de solicitud cuando el motivo aducido sea la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de otra de rango superior. Y tampoco opera en la rectificación de cuotas indebidamente repercutidas en el IVA y los impuestos especiales, ni en la modificación de cuotas en los regímenes especiales del IVA. Es decir, hay tres ámbitos relevantes en los que no se aplica.

Hasta ahora había dos procedimientos de modificación: solicitud de rectificación y autoliquidación complementaria. Ahora se añade la autoliquidación rectificativa, que puede resultar a ingresar, a devolver o a minorar, y es compatible con la solicitud de rectificación. En las autoliquidaciones complementarias se presentaba el mismo modelo

---

mayo, relativo al anteproyecto de la que luego sería la Ley 58/2003.

(39) Se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas modificando el RGAT y se reforma también el RGR. Propone como título: “Proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla el nuevo sistema de autoliquidaciones rectificativas y se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, de los Impuestos Especiales y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero”. Dictamen número 1468/2023, de 11 de enero de 2024.

(40) Sin perjuicio de que, como observa González Martínez, las comunidades autónomas y entidades locales «por la vía de la competencia en materia de gestión... podrán incorporar la autoliquidación rectificativa en su ámbito tributario» (2024: 3). A mi juicio, si ello se hiciera, provocaría desigualdades y pérdida de derechos de los obligados tributarios de aquellas comunidades o entidades locales que lo apliquen cuando la rectificación se funde en discrepancias interpretativas.

que se usó en la original, ahora habrá que usar un modelo normalizado que no es sencillo de entender, como se ha visto con el nuevo modelo 303 ¿Mayor simplicidad?

Si la medida es tan positiva para los contribuyentes debería haberse extendido al resto de impuestos estatales, a los cedidos a las comunidades autónomas, a los propios de éstas y a los de las corporaciones locales. Y si realmente se quiere beneficiar a los obligados tributarios debería establecerse como sistema opcional en todos los casos, de modo que fueran éstos quienes eligieran el más favorable para sus intereses.

En cuanto a la mejora de la gestión tributaria, se produce al liberar a los órganos de gestión tributaria de los expedientes de solicitud de rectificación con devolución que se producirían sin las autoliquidaciones rectificativas, con un menor coste también en los intereses de demora a satisfacer, pero se mantendrá la carga de gestión en las solicitudes de rectificación por divergencias de interpretación de las normas de rango superior a las aplicadas en la autoliquidación (Cruz Amorós, 2024) o cuando obedezca a discrepancias exegéticas de otro tipo en las propias autoliquidaciones rectificativas, marcando la casilla de diferencias de criterio.

Entrando en la cuestión del rango normativo, el art. 120.4 LGT dispone la obligación de presentar la autoliquidación rectificativa «cuando lo establezca la normativa propia del tributo», sin especificar si es legal o reglamentaria. El artículo 31.3 de la Constitución recoge la obligación de establecer mediante ley las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público, como sería una autoliquidación con o sin ingreso. El artículo 8 h) LGT establece la reserva de ley tributaria para el establecimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones, lo que constituye una mera preferencia de ley, derogable por otra posterior. Las bases de la modificación se contienen en la LGT, pero se introduce modificando los reglamentos de cinco impuestos por las disposiciones finales 2ª a 7ª del Real Decreto 117/2024 y admitiendo por vía reglamentaria una excepción a la autoliquidación rectificativa no contenida en la ley. La Disposición final novena LGT habilita al Gobierno para dictar «cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley» cubriendo, a juicio del Consejo de Estado, las modificaciones que el proyecto introduce en el RGAT, el RGR y en los reglamentos de diversos impuestos específicos, al referirse el desarrollo reglamentario «a materias respecto de las que no existe reserva de ley» (41). Pero cabe entender que dicha disposición final contiene una habilitación genérica que no debe extenderse a los reglamentos de los concretos impuestos, pues éstos no constituyen un desarrollo reglamentario de la LGT (AEDAF, 2023: 3; Rozas Valdés, 2024). Y las leyes de estos impuestos no habilitan el desarrollo reglamentario de las autoliquidaciones. Más aún cuando incide en los derechos y garantías de los contribuyentes de los dos impuestos más importantes de nuestro ordenamiento (IRPF e IVA). En esta orientación, advierte Martín López que la conversión de la autoliquidación en un «elemento esencial... del sistema tributario en general... debería llevar aparejada la asunción de dicha figura en el radio de acción del principio de reserva de ley tributaria» (Martín López, 2011: 37). De otro lado, el sistema dual constituye un exceso reglamentario no previsto en la LGT y puede generar discordancias la mención a que las

---

(41) Dictamen del Consejo de Estado número 1468/2023.

referencias a la solicitud de rectificación se entiendan hechas a la autoliquidación rectificativa (disposición adicional 26ª LGT).

La reforma incide sobre el núcleo del sistema de aplicación de los tributos, que descansa en las autoliquidaciones, fruto del deber de colaboración. Pero, en el ejercicio de sus deberes, los obligados tributarios tienen una serie de derechos y garantías constitucionales desarrollados por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, LPAC (arts. 13 y 53) y la LGT (art. 34), frente a las potestades tributarias. No hay que perder de vista la existencia de un derecho a contribuir mediante un sistema tributario justo, dado que «el art. 31.1 C.E. consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado» (STC 182/1997, FJ 6). La clave del Estado de Derecho está en el «equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas» (SSTS de 10 de febrero de 1986, FJ 1, ECLI:ES:TS:1986:548, y de 8 de noviembre de 2017, FJ 4, ECLI:ES:TS:2017:4078) y habría que reflexionar sobre la idoneidad de las autoliquidaciones «como germen de la gestión tributaria, analizándolas desde la perspectiva de un criterio de proporcionalidad entre la eficacia y agilidad en el desarrollo del procedimiento y la seguridad jurídica y garantías que han de acompañar a las actuaciones del sujeto pasivo» (Eseverri Martínez, 1995: 8) (42).

En este sentido, la STS 1008/2021, de 12 de julio, afirma que «se han convertido en mecanismo imprescindible para hacer posible la viabilidad y eficacia del sistema tributario» dentro de un sistema de gestión en masa, donde el ciudadano es el gestor y la Administración el controlador, y establece como criterio hermenéutico «que las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria... no pueden hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidas» (FJ 2; ECLI: ES:TS:2021:2988). Y la STS de 28 de marzo de 2003, cuyo ponente era Gota Losada, no considera la rectificación de la autoliquidación como un enfrentamiento entre el contribuyente y la Administración, sino como «una norma de amparo, de tutela y protección del sujeto pasivo-liquidador de los tributos» que debería ir seguida «del obligado agradecimiento por el trabajo inherente a toda autoliquidación» (FJ 3; ECLI:ES:TS:2003:2149). En efecto, la posibilidad de rectificación por la vía del art. 120.3 LGT constituye una garantía fundamental para contrarrestar las potestades de la Administración frente al obligado tributario. Esta es una cuestión basililar en la reforma que se ha realizado y esas garantías pueden quedar gravemente dañadas ante el riesgo de sanción.

El fallo de la referida STS 1008/2021 considera la rectificación de la autoliquidación «el cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente —que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo—, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerar-

---

(42) Le llama la atención a este autor que aquello que nace como sentimiento de colaboración entre órgano administrativo y ciudadano se torne en instrumento represivo cuando la forma de entender la norma tributaria no se corresponda con la concepción de la Administración, abogando porque estas relaciones colaboradoras y sus consecuencias tengan efectos proporcionados cuando se demandan del contribuyente y cuando se refieren a los órganos de la administración (pág. 9).

lo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea». El nuevo sistema admite en estos casos la solicitud de rectificación, pero si se opta por la autoliquidación rectificativa –o ésta es obligatoria– no se habrá ingresado en plazo «a fin de no ser sancionado». En consecuencia, en los supuestos de autoliquidación rectificativa si, como es previsible, se lleva a cabo la devolución cuasiamatérica –de forma más rápida y, en muchos casos, automática, como ha advertido la AEAT– (43), cabría apreciar posteriormente una infracción por obtención indebida de devoluciones (art. 193 LGT). En los eventuales casos de comprobación previa a la devolución, podría tipificarse como infracción por su solicitud indebida (art. 194 LGT) (44), y también podría apreciarse conducta infractora en la determinación de partidas negativas a compensar o deducir en periodos futuros contenida en una autoliquidación rectificativa, con base en su improcedencia (art. 195 LGT) (Sánchez Blázquez, 2023).

Para salvar esta dificultad, habría que ampliar la opción de presentar solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, además de a las cuestiones de legalidad de la norma, a todos los supuestos de discrepancias interpretativas, dejando las autoliquidaciones rectificativas exclusivamente para errores aritméticos o materiales. Para estos casos más sencillos puede ser un mecanismo adecuado (Cuyás y Puig, 2023).

Como ya se dijo, el Real Decreto 1074/2017 estableció la autoliquidación rectificativa en el IRPF, pero con carácter alternativo a la solicitud de rectificación. Y el objetivo también era facilitar la subsanación de errores con mayor celeridad reduciendo las cargas administrativas. Se hace en el propio modelo de declaración, sin actuación formal de comprobación –por lo que la resolución no tiene efectos preclusivos–, simplificando su posible finalización con la mera realización de la devolución, como en las que derivan de la normativa del tributo. Podría haberse ampliado este sistema al resto de tributos con carácter optativo, en vez de añadir una obligación más que no beneficia al contribuyente y crea más inseguridad jurídica.

Por parte de la AEDAF se ha aportado como solución, primero, modificar los reglamentos de los impuestos afectados dando al contribuyente la posibilidad de aportar la documentación acreditativa de su pretensión rectificativa. En esta orientación, observa González Martínez que el modelo de autoliquidación rectificativa debería incluir un apartado que permitiera al obligado tributario fundamentar su discrepancia y aportar las pruebas de la acreditación (2024: 5). Y segundo, cambiar el Reglamento Sancionador (aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre) haciendo constar que la Administración no podrá iniciar un expediente sancionador por las magnitudes afectadas por una autoliquidación rectificativa (AEDAF, 2023: 5). Ciertamente, si no se modifica este último la primera solución dará más garantías, pero no evitará las posibles sanciones.

---

(43) Como dice la nota de la AEAT de 19-6-2023 sobre las autoliquidaciones rectificativas: «el ingreso excesivo se devolverá de forma más rápida y en muchos casos de forma inmediata, dado que la autoliquidación rectificativa se someterá a los mismos análisis de riesgos que se aplican a las autoliquidaciones». Disponible en: [[https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/Autoliquidaciones\\_rectificativas.html](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/Autoliquidaciones_rectificativas.html)].

(44) Para ello será preciso que la solicitud incluya datos falsos o bien deje de incluir datos relevantes, es decir, si existe mentira sobre los hechos. No si la solicitud es incorrecta por basarse en una aplicación incorrecta de la norma, como advierte Pérez Royo (2023, 464).

Se ha dicho que esta norma puede llevar al contribuyente «a asumir las posturas interpretativas de la Administración... para evitar ser sancionado, lo que supone una laceración insoportable de su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva» (Alarcón García, 2023). Se ha observado también que la sustitución del cauce del art. 120.3 por las autoliquidaciones rectificativas neutraliza un precepto «fundamental para equilibrar las posiciones jurídicas entre obligado y administración en un sistema basado en autoliquidaciones», advirtiendo de la conveniencia de introducir el derecho al error (García Novoa, 2023).

En efecto, de un lado, el riesgo de ser sancionado, unido a la imposibilidad de aportar la documentación justificativa de la discrepancia, puede hacer desistir al obligado tributario de presentar la autoliquidación rectificativa, limitando su derecho a la tutela judicial. De otro, el sistema de autoliquidaciones transfiere la responsabilidad de la determinación del tributo de la Administración al obligado tributario, lo que acrecienta la posibilidad de que éste cometa errores por falta de comprensión de la compleja, numerosa y cambiante normativa tributaria. Ya la STS de 28 de marzo de 2003 resaltó que «la implantación de la declaración autoliquidación como sistema de gestión de la totalidad de los impuestos ha convertido en liquidadores a los sujetos pasivos», cabiendo admitir que en la aplicación de las normas tributarias mantengan una interpretación distinta a la sostenida por la administración y, sobre todo, la posibilidad de errores de hecho y de derecho (FJ 3, rec. 3692/1998; ECLI:ES:TS:2003:2149). Puede ser un error en la formación de la voluntad del obligado tributario (error propio), que puede afectar a los componentes fácticos –p. ej., la creencia de obtención de una determinada renta– o normativos del tributo –p. ej., una calificación inadecuada–; o bien un error en la manifestación de la voluntad del obligado tributario (error obstativo), igualmente de hecho –p. ej., un dato incorrecto en la edad– o de derecho –p. ej., equivocación al poner el importe correctamente calculado con la normativa correspondiente– (Martín López, 2011: 44 y 45). Lo habitual en materia tributaria es que sea un error de prohibición en la creencia de que la conducta no tiene reproche sancionador por ser conforme a la norma, como advierte Gil Cruz, siendo el reverso de la antijuridicidad (45). Puede ser vencible, cuando haya razones para sospechar de la ilicitud y se cuente con medios para conocerla, o invencible cuando, ni aun aplicando las más elementales reglas de diligencia exigible, se podría haber evitado (Gil Cruz, 2023: 82 y ss.).

La ley francesa n. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, para un Estado al servicio de una sociedad de confianza (46), en su art. L123-1, prevé la posibilidad de rectificar sin sanción un primer error no malicioso en relación con una norma que regula relaciones entre la ciu-

(45) Así lo indicó la STS 351/2021.

(46) *Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance* que incorporó dicho artículo al Título II del libro primero del *Code des relations entre le public et l'administration*. El Capítulo III del Título II se denomina: “Derecho a la regularización en caso de error” (*Droit à régularisation en cas d'erreur*), y no “derecho al error” como, en general, se ha transmitido.

Dispone el art. L123-1: «*Une personne ayant méconnu pour la première fois une règle applicable à sa situation ou ayant commis une erreur matérielle lors du renseignement de sa situation ne peut faire l'objet, de la part de l'administration, d'une sanction, pécuniaire ou consistant en la privation de tout ou partie d'une prestation due, si elle a régularisé sa situation de sa propre initiative ou après avoir été invitée à le faire par l'administration dans le délai que celle-ci lui a indiqué. La sanction peut toutefois être prononcée, sans que la personne en cause ne soit invitée à régulariser sa situation, en cas de mauvaise foi ou de fraude*».

dadanía y el sector público, de modo espontáneo (sin requerimiento administrativo previo) o después de que la propia Administración haya sido consciente del error y le haya solicitado tal rectificación, siempre que la misma se realice en el plazo indicado por aquélla. Ello salvo que la Administración acredite mala fe o fraude del administrado (47).

La LGT excluye la sanción en caso de presentación espontánea de autoliquidaciones mientras que si hay requerimiento administrativo se aplicará la correspondiente sanción, salvo que concorra una circunstancia exculpatoria de la responsabilidad o se acredite la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones, amparándose en una interpretación razonable de la norma. La cuestión basilar es: ¿debe acreditar el contribuyente su diligencia o es la Administración quien debe probar su culpabilidad, como sucede en la legislación francesa con la demostración de la mala fe del contribuyente? Una carencia de nuestra normativa estriba en que el principio de culpabilidad fue sustituido en la LGT por el de responsabilidad (que usaba la Ley 30/1992 y ahora la Ley 40/2015) y en muchas ocasiones la Administración ha defendido que, para sancionar una conducta, basta con que ésta cumpla el tipo objetivo, siendo el obligado tributario quien debe explicar en qué interpretación razonable ha basado su conducta, invirtiendo la carga probatoria (Pérez Royo, 2023: 446 y 447) (48). Ello contraviene la presunción de inocencia y el principio de culpabilidad (art. 24 y 25 CE), como ha señalado el Tribunal Supremo, pues no cabe imponer una sanción a un obligado tributario por circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica con grandes medios económicos que reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y que se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida, si la interpretación, aunque errónea, es razonable (49). La mecánica interpretación administrativa de la culpabilidad en materia de auto cumplimiento, fundando en la simple negligencia la calificación del comportamiento infractor, ha agravado la carga del contribuyente obligado a autoliquidar, aumentando enormemente la litigiosidad o la falta de equidad en la aplicación del sistema tributario a los pequeños contribuyentes (Cruz Amorós, 2024). La doctrina jurisprudencial ha remarcado que en ausencia de culpa (dolo o negligencia), no cabe sanción, pero ante la actitud de la Administración sería muy importante recoger el derecho a la regularización en caso de error en nuestro ordenamiento.

---

(47) Se entiende que error se ha llevado a cabo de buena fe cuando no haya ignorado, «deliberadamente una regla aplicable a su situación» (art. 123-2 del *Code des Relations entre le public et l'Administration*).

(48) Observa este autor que el principio de culpabilidad, reflejado en la definición de las infracciones (acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, art. 183.1 LGT) no se recoge en la lista de los “principios de la potestad sancionadora”, siendo suplantado por el de responsabilidad, cuya inspiración es distinta de la exigencia de culpabilidad propia del derecho sancionador (Pérez Royo, 2023: 446).

(49) Sentencia de 26 de septiembre de 2008, (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FJ 4, de 27 de noviembre de 2008, (rec. cas. núm. 5734 / 2005), FJ 9 y 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995), FJ 2. Ver también la STS 2735/2016, de 22 de diciembre, cuando afirma, con base en la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, «la normativa tributaria presume... que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor...» (FJ 7, ECLI:ES:TS:2016:5554). Como advierte la STS 662/2023, de 23 de mayo de 2023, no cabe el reproche sancionador por el mero comportamiento objetivo, sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 8).

El *Libro blanco sobre la reforma del sistema tributario* del Comité de personas expertas apuntó «que debe estudiarse la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores, en línea con lo que se hace en otros países como Francia o Singapur» (2022: 32).

La *Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español*, del Consejo de Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) planteó la incorporación del “derecho a rectificar los errores” en nuestro ordenamiento tributario. Aunque, más que una auténtica rectificación de errores constituye un mecanismo dirigido a facilitar la regularización voluntaria, excluyendo o mitigando las consecuencias del incumplimiento para reducir o evitar intereses de demora y sanciones en los primeros errores no dolosos cometidos por obligados tributarios al aplicar normativa fiscal, mediante una reforma de la LGT. Las propuestas consisten en «la posibilidad de excepcionar o reducir los intereses de demora en determinados casos», con base en la ausencia de dolo (4.1); «admitir rectificaciones de errores no dolosos tras requerimiento de la Administración», causados por simple negligencia (4.2); objetivar al máximo la regulación de esa admisión, concretando cuántos errores se admiten, por impuesto y en cuánto tiempo (4.3); categorizar a los contribuyentes en función de dicho historial (4.4); y avanzar en la función preventiva, mediante las cartas aviso, las visitas preventivas y los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias (4.5 y 4.6). La propuesta principal es la 4.2, equiparable a la prevista en la normativa francesa, que considera equivalente a una presentación espontánea la presentación de una declaración en el plazo de 30 días desde la notificación de un requerimiento, aplicando en ambos supuestos una sanción del 10% (art. 1728.1.a *Code général des impôts*), aunque materialmente sería un recargo porque se impone pese a que la acción u omisión sea involuntaria (Sanz Gómez, 2024: 168). Cabe mencionar que las cartas de aviso pueden ser una buena medida para evitar requerimientos y sanciones, la AEAT ha enviado 80.000 en relación con la Campaña de Renta de 2023 (50).

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 28 de noviembre de 2023 (rec. 15081/2023) ha exonerado a un contribuyente, pese a no apreciar interpretación razonable de la norma, en razón de la complejidad de las operaciones (reestructuraciones empresariales en caso de divorcio), y aplica el *droit à l'erreur* del derecho francés, reconocido por la Propuesta 3/2022 del CDC, dada la generalización del régimen de autoliquidaciones como expresión del traspaso de la responsabilidad de la Administración en la aplicación de los tributos a los contribuyentes, aunque el obligado tributario cuente con la asistencia de asesores en las gestiones de naturaleza fiscal (51).

---

(50) De Portillo, J. (2024): “Hacienda envía 80.000 cartas de aviso por errores en las declaraciones de IRPF”, *Expansión*, 4 de junio [https://www.expansion.com/economia/2024/06/04/665e07e4468aeb49478b459e.html].

(51) La complejidad de las normas contenidas en el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, y de las operaciones realizadas, sin que hubiese ocultación, opera como un factor que se debe tener en cuenta a la hora de valorar la culpabilidad del obligado tributario, con independencia de que éste haya contado con la asistencia de asesores en las gestiones de naturaleza fiscal. Además de la acción o conducta infractora (elemento objetivo) debe concurrir el elemento subjetivo (culpabilidad), y las circunstancias concurrentes acarrear serias dudas sobre el elemento subjetivo de la conducta infractora, dudas que en materia sancionadora deben despejarse a favor del sancionado.

Este pronunciamiento puede abrir el camino a otros que contemplen el derecho a la regularización en caso de error como causa de exoneración, aunque tenga un carácter vencible o evitable, con base en la dificultad planteada por la operación realizada y la presunción de buena fe de los obligados tributarios. En torno a este principio, también es relevante su historial de cumplimiento en la evaluación de la culpabilidad, apuntado por la Propuesta 3/2022 y mencionado por el Plan de Control Tributario y Aduanero 2023, de manera que un primer error no malicioso podría llegar a considerarse no negligente por parte de la Administración tributaria, teniendo en cuenta la complejidad que reviste esta normativa (Lucas Durán, 2024).

El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero correspondiente al ejercicio 2024, publicado el 29 de febrero de 2024 en el BOE (52), continúa la revisión de los criterios de aplicación del régimen sancionador tributario con el fin de mejorar los procesos de detección de la culpabilidad, centrándose en las conductas de mayor gravedad. Con ello se busca «valorar la conducta previa del obligado cuando éste incurre en errores o pequeños incumplimientos involuntarios», especialmente cuando no haya perjuicio económico para la Administración y los «incumplimientos son cometidos ocasionalmente por obligados tributarios tradicionalmente cumplidores» (introducción y apartado A.5.1).

La inclusión del derecho al error en el ámbito sancionador tributario es una lógica consecuencia de la asunción por los obligados tributarios de la responsabilidad que conlleva el deber de colaboración a través de las autoliquidaciones en un sistema tributario cada vez más complejo y sofisticado, en el plano jurídico y tecnológico, donde los errores de hecho y de derecho no son una excepción. Pero no debería limitarse a su inclusión en el plan de control tributario, tendría que establecerse en la ley y ampliarse a las nuevas autoliquidaciones rectificativas, salvo que se acreditara mala fe.

Sanz Gómez propone una regularización inducida con un tratamiento equiparable al de los recargos de regularización del art. 27 LGT para la presentación de autoliquidaciones o declaraciones en el plazo de un mes desde la notificación del requerimiento, «salvo que la Administración acredite que la falta de presentación inicial se habría calificado como infracción dolosa o de mala fe» (Sanz Gómez, 2024: 172). Más adelante afirma que para hacerlo más gravoso que la regularización espontánea podría fijarse el 15%, superior al 11,25% de recargo reducido e inferior al 21% de sanción mínima por infracción leve con las reducciones por conformidad y por pronto pago y aquietamiento (Sanz Gómez, 2024: 233).

Otra alternativa sería incluirlo en el concepto de infracciones tributarias del art. 183 LGT, con la dificultad que supone definir el error y deslindarlo de la negligencia, o considerarlo comprendido en los supuestos de exclusión de responsabilidad del apartado d) del art. 179.2 LGT, que excluye la responsabilidad por infracción cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto último podría justificarse con base en que el error es debido al sistema de autoliquidaciones y a la profusa y compleja normativa –no solo tributaria, sino también civil, mercantil, administrativa, etc.- que debe aplicar el contribuyente, unido a que la letra d) no recoge un listado cerrado, al usar la expresión “Entre otros supuestos”, como refiere Orena Domínguez con relación a

---

(52) Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

la normativa foral de Guipúzcoa (2024: 3), que es más detallada que la LGT en este precepto dotando a su contenido de una mayor certeza (53).

Ciertamente, si no hay negligencia en el error no procede la sanción y cabría incluirlo en los supuestos de exención de responsabilidad del art. 179 LGT. Como en su momento advirtiera el Tribunal Constitucional: «es evidente que el error de Derecho – singularmente el error invencible– podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva», aunque no se contemple en la Ley General Tributaria –ni en la anterior ni en la vigente– (STC 76/1990, FJ 4). Junto al error invencible de tipo o de derecho (54), también habrá que considerar causas de atenuación de responsabilidad en situaciones de error vencible. Esto deberán determinarlo, caso por caso, los órganos jurisdiccionales, lo que podría suceder por la complejidad de la normativa que deba aplicar el contribuyente en una situación concreta, aunque no realice una interpretación razonable de la norma. Creo que sería oportuno explicitar otros supuestos de exención en el apartado d), incorporando el error invencible como ocurre en materia penal (art. 14 del Código Penal, que incluye el error de tipo y de prohibición), en garantía de una mayor seguridad jurídica. Y el error de prohibición debería tener en consideración la actuación previa de la Agencia Tributaria en casos similares, pues ello puede hacer pensar que la conducta es lícita, como observa García Díez (2023: 132), aunque no lo ha entendido así el Tribunal Supremo, inadmitiendo esta posibilidad en caso de simulación por prestación de servicios

---

(53) En efecto, el precepto homólogo al 179 LGT de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, tiene un carácter más amplio que aquél, al disponer su art. 184.2 que las acciones u omisiones tipificadas en las Normas Forales o en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria:

«d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. En particular, se considerará que la actuación realizada se fundamenta en una interpretación razonable de la norma cuando el contribuyente haya actuado de conformidad con:

a) Las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral, o de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo, o con la doctrina emanada de las sentencias del Tribunal Constitucional y con las del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en autos y sentencias, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales.

b) Los criterios manifestados por la Administración tributaria en:

– Instrucciones contenidas en los modelos y manuales de divulgación para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones;

– en las divulgaciones y comunicaciones a las que se refiere el artículo 81 de esta Norma Foral;

– o en las contestaciones a consultas tributarias escritas a que se refiere el artículo 83 de esta Norma Foral, formuladas por otros obligados tributarios, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales, siempre que dichos criterios no hayan sido modificados».

Además, en el País Vasco y Navarra no se ha modificado el régimen de las autoliquidaciones rectificativas.

(54) El error de tipo afecta la antijuridicidad y la tipicidad, mientras que el de prohibición se refiere a culpabilidad (Gil Cruz, 2023: 82).

a través de sociedades profesionales en la sentencia 1189/2022, de 27 de septiembre (ECLI:ES:TS:2022:3473) (55).

Considero también que en los casos de negligencia sin dolo debería excluirse del tipo infractor el “derecho a la regularización en caso de error”, como una vía intermedia entre la sanción por infracción leve y los recargos del art. 27 LGT. Los recargos de regularización se incrementan en función del retraso y se exoneran de intereses de demora el primer año, lo que se justifica por su finalidad compensatoria –a partir del primer año–, disuasoria –del impago en el período voluntario– y de estímulo –del pago temprano fuera de plazo–, quedando reducido el recargo máximo del 15% al 11,25% por pago completo tras la presentación o en el período voluntario tras la liquidación. La sanción por infracción leve del 50% puede verse reducida un 30% por conformidad y otro 40% por pago y aquietamiento (art. 188.1 y 3 LGT), quedando reducida al 21%. Habida cuenta de que la regularización inducida procedería de un requerimiento administrativo, por su mayor gravedad frente a los supuestos de regularización voluntaria y al carecer de finalidad incentivadora o de estímulo (lo que da sentido a la exoneración de intereses), podría fijarse un recargo mínimo del 15% más los intereses de demora desde la finalización del período voluntario. Se vincularía su aplicación al pago íntegro tempestivo tras el requerimiento en el plazo de un mes, como ocurre en el derecho tributario penal con la atenuación de la pena (en ese caso el plazo es de dos meses, art. 305.6 Código Penal) (56). Podría valorarse la aplicación de la reducción del 25%, con lo que quedaría reducido al 11,25% más los intereses de demora, muy cercano al 10% del CGI, lo que parece razonable al ser un primer y único error generado por un deber de colaboración que precisa aplicar una normativa muy compleja. La exclusión de responsabilidad del art. 179 tendría un alcance más restrictivo, limitado a los casos de ausencia de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia, mientras que la regularización inducida en caso de error admitiría la negligencia, pero no la mala fe. Lo adecuado para una mayor seguridad jurídica sería añadir dos párrafos al art. 27 LGT apartados 1 y 2 con el siguiente tenor:

Art. 27.1 añadir un tercer párrafo: «No obstante, se asimilará a la declaración extemporánea y espontánea la presentación de la declaración o autoliquidación en el plazo de un mes desde que la Administración requiera al contribuyente por la comisión de un primer error no malicioso».

---

(55) Previamente la STS 1187/2020, de 21 de septiembre (ECLI:ES:TS:2020:3321), negó la posibilidad de aplicar una interpretación razonable de la norma cuando se acreditara la existencia de simulación por el carácter doloso de la misma (FJ 3), pero en esta nueva sentencia de 2022 se da un paso más sin tener en cuenta las circunstancias concretas del caso y el contexto temporal en que se produjeron los hechos, los años 2008 y 2009, cuando la Administración todavía no había actuado frente a la simulación negocial intersocietaria. La propia jurisprudencia señala la dificultad de establecer una doctrina general que distinga la economía de opción y la simulación en estos casos (SSTS 1802/2019, de 17 de diciembre y 1710/2020, de 11 de diciembre), por lo que no debería negarse el error de prohibición en todo caso (García Díez, 2023: 133).

(56) Con el sistema vigente por aplicación de la Ley 11/2021 el 10% correspondería a un retraso de nueve meses y un día a diez meses, salvo que se ingrese el importe total de la autoliquidación y el recargo en el momento de la presentación, o en el período voluntario de pago si lo liquida la Administración, en cuyo caso se reduciría en un 25% (art. 27.5 LGT). Si el retraso es superior a doce meses el recargo sería del 15% o reducido del 11,25%, más los intereses de demora a partir del año.

Art. 27.2 al final del tercer párrafo: «Si deriva de un primer error no malicioso, en los términos del apartado 1 de este artículo, se aplicará un recargo del 15% más los intereses de demora desde la finalización del plazo establecido para la presentación o pago, y requerirá que el contribuyente efectúe el pago íntegro de la deuda y el recargo cuando proceda legalmente».

Si no se quisiera aplicar la reducción del 25% para afianzar su carácter disuasorio con un recargo del 15% -aunque no tendría mucho sentido por su carácter no malicioso-, habría que excluir su aplicación. Para ello bastaría con añadir al primer párrafo del art. 27.5 esta mención: “Esta reducción no se aplicará a los casos de error contemplados en el apartado 1 de este precepto”.

Sería razonable también, dada la complejidad y variabilidad de la normativa tributaria, que se admitiera más de un error, diferenciando en función de los tributos y del tiempo transcurrido, admitiendo un error por impuesto durante el plazo de cuatro años (en este sentido Sanz Gómez, 2024: 226).

En tanto no se haga es importante su toma en consideración por la Administración y los tribunales. Desde esta perspectiva, advierte Collado la oportunidad de una aplicación limitada del denominado derecho al error vía interpretación por parte de la Administración española, en espera de la ley, que podría tomar ejemplo de la francesa, profundizando “en un concepto básico que debe potenciarse en la relación entre Administración pública y ciudadanos, no solo contribuyentes; esto es, la confianza” (Collado Yurrita, 2024). Dicho concepto básico enlaza con el principio de buena fe, que en materia tributaria supone la confianza legítima del contribuyente en las manifestaciones y actuaciones de los poderes públicos. Y una consecuencia de este principio es que la oscuridad de esas manifestaciones no favorezca a quien la haya provocado, del mismo modo que la interpretación de las cláusulas de un contrato no debe favorecer a quien ocasione la oscuridad, conforme al art. 1.288 Código Civil (Gorospe Oviedo y Herrera Molina, 2001: 145) (57).

---

(57) La buena fe constituye un principio general del Derecho aplicable a todos los ámbitos del ordenamiento. En el Derecho privado se consagró por el artículo 7 del Código Civil, según el cual “los derechos deben ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe”. Y siendo un principio general del Derecho, aunque no lo mencione el Código civil, también será exigible en el cumplimiento de las obligaciones.

En materia administrativa, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, recoge en el art. 3.1.e) los principios de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional que deben respetar en su actuación y relaciones las Administraciones públicas, derivados de la seguridad jurídica.

La buena fe supone que cuando el nacimiento de las relaciones tenga lugar como consecuencia de la conducta o actuación de más de una parte (Administración pública y administrado), estas habrán de adoptar un comportamiento leal en el procedimiento que ha de seguirse hasta el perfeccionamiento del acto jurídico y en las posibles reacciones frente al que hubiese nacido defectuoso. La confianza legítima parte del principio de la fe de los ciudadanos en que la actuación de la Administración no puede ser alterada arbitrariamente con importantes consecuencias, sobre todo, en el plano de la responsabilidad (González Pérez, 1999: 61 a 63 y 122).

## 6. CONCLUSIONES

La LGT 58/2003 contemplaba un sistema dual de autoliquidación complementaria cuando la autoliquidación originaria ocasionaba un perjuicio económico a la Hacienda Pública, y solicitud de rectificación cuando aquélla perjudicaba los intereses legítimos del obligado tributario. La Ley 13/2023 crea las autoliquidaciones rectificativas en determinados tributos para unificar el sistema dual, pudiendo rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia de su resultado y sin necesidad de esperar la resolución administrativa.

De igual modo que en los años setenta se generalizó el sistema de autoliquidaciones, esta norma traslada la rectificación de la autoliquidación al contribuyente y con una justificación similar: celeridad –de los ingresos tributarios o de las devoluciones– y supresión de la obligatoriedad del pronunciamiento administrativo previo –liquidación o contestación a la solicitud, respectivamente–.

En un sistema tributario en el que la aplicación de los tributos recaee, mayoritariamente, sobre los obligados tributarios, hay que partir de la premisa de que la rectificación de la autoliquidación constituye una norma de amparo, tutela y protección de sus derechos frente a las potestades administrativas.

Con la nueva regulación, al sistema generalizado de autoliquidaciones y extensas obligaciones telemáticas se suma un aldabonazo más que incide en la línea de flotación de la aplicación de los tributos, rompiendo el inestable equilibrio de posiciones jurídicas. Se decanta en favor de la Administración y mermando la tutela judicial efectiva de los, cada vez más, obligados tributarios.

Pese a la mejora que supone la celeridad en las eventuales devoluciones, su pretendida simplicidad ha desembocado en un sistema más complejo, en el que a los anteriores supuestos se añade un tercero, las autoliquidaciones rectificativas, por lo que no se convierte en único.

Las autoliquidaciones rectificativas se han incluido en los reglamentos de cinco figuras impositivas, sin la necesaria remisión legislativa mediante sus respectivas leyes, e incluyendo una excepción que no figura en la LGT, lo que puede constituir una vulneración de la reserva de ley. Tampoco recoge la LGT las líneas básicas del nuevo procedimiento, remitiéndose en los reglamentos de esos impuestos al previsto para las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, ni contempla el posible conflicto entre normas de carácter reglamentario.

Debería ampliarse la opción de presentar solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, además de a las cuestiones de legalidad de la norma, a todos los supuestos de discrepancias interpretativas, dejando las autoliquidaciones rectificativas obligatorias exclusivamente para errores aritméticos o materiales. Sería importante, también, que el modelo incluyera en la casilla de discrepancias de modo completo los motivos de la rectificación, de forma que se acredite su necesidad. Y debería admitirse aportar la documentación que se estime oportuna por el obligado tributario. Ello contribuiría a una mayor seguridad jurídica, como sucede con la indicación expresa del Código General de Impuestos francés, el campo de datos de la Ordenanza Tributaria alemana o el anexo explicativo que pueden acompañar a sus declaraciones tributarias las entidades adheridas

al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Todo ello con base en el principio de buena administración. Lamentablemente, el nuevo modelo 303 del IVA no lo ha contemplado ni es previsible que lo incorporen los que se aprueben para los demás impuestos a los que se aplique este sistema. Tampoco se especifica claramente en el nuevo apartado 9 de “Rectificación”, ni en la casilla 111 incluida en el mismo, si la devolución obedece a ingresos indebidos o derivados de la normativa tributaria, pese a que las autoliquidaciones rectificativas admiten ambos tipos, lo que podría generar confusión con consecuencias por el distinto cómputo de los intereses de demora en ambos supuestos.

Con la regulación vigente habría que proteger a los obligados tributarios eximiéndolos en caso de error, sobre la base de la profusión, complejidad y mutabilidad del ordenamiento tributario. Cabría incluir algunos de estos supuestos entre los contemplados en el art. 179.2.d) LGT por su actuación con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De otra parte, sería conveniente introducir en la LGT el derecho a la regularización en caso de error, salvo que se acredite mala fe, delimitando sus requisitos, efectos y ámbito de aplicación, considerando el historial del contribuyente para evitar posibles sanciones.

Para ello podría asimilarse la regularización inducida a la presentación voluntaria fuera de plazo, exigiendo un recargo de regularización del art. 27 LGT, en caso de error no malicioso, del 15% más los intereses de demora desde la finalización del período voluntario para la presentación o pago, condicionado a que ésta se efectuase en el plazo de un mes desde el requerimiento administrativo.

La clave del Estado de derecho está en el equilibrio entre el interés público y la garantía de los ciudadanos. Con la tecnología actual podría volverse en muchos supuestos al régimen tradicional de declaraciones y liquidaciones administrativas, retomando la Administración las tareas que le competen y devolviendo al obligado tributario el lugar que le corresponde en la gestión tributaria.

La autoliquidación y su eventual rectificación constituyen el eje vertebrador de la relación jurídico-tributaria entre la Administración y los obligados tributarios, en cuanto instrumento esencial para la gestión y recaudación de los tributos. Y hay que fortalecer la confianza en la relación contribuyente-Hacienda Pública como trasunto del principio de buena fe que debe regir entre ambas partes, pues la complejidad y, en ocasiones, opacidad de las normas, no debe favorecer a quien la provocó.

## BIBLIOGRAFÍA

- AEAT (2024): Manual práctico IVA 2024 [<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/24manual/IVA.html>].
- AEDAF (2023): “Observaciones al proyecto del desarrollo reglamentario de la autoliquidación rectificativa”, 28 de junio.
- AEDAF (2024a): “Temas tratados en la reunión on-line de los grupos de trabajo del Foro de Asociaciones y Colegios de profesionales tributarios de la AEAT celebrada el 4 de abril de 2024”, *Documentos-Gabinete de Estudios*, 15 de abril.

- AEDAF (2024b): “Observaciones al proyecto de orden por la que se modifica la orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre por la que se aprueban los modelos 303, 308, 322 y 353”, *Documentos-Gabinete de Estudios*, 10 de junio.
- AEDAF (2024c): “Modificaciones incluidas en la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo Las autoliquidaciones rectificativas)”, Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, septiembre 2024.
- Alarcón García, E. (2023): “Lo que la rectificación esconde”, *El Economista*, 20 de junio. Disponible en: [<https://revistas.economista.es/buen-gobierno/2023/julio/lo-que-la-rectificacion-esconde-LA14506805>].
- Alarcón García, E. (2024): “Lo que la rectificación esconde (II)”, *El Economista*, 15 de febrero. Disponible en: [<https://www.economista.es/opinion/noticias/12676934/02/24/lo-que-la-rectificacion-esconde-ii.html>].
- Bertrán Girón, M. (2009): *La liquidación tributaria*, Instituto Andaluz de Administración Pública.
- Calder, J. (2010): “Resource tax administration: Functions, procedures and institutions”, en AA.VV.: *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice*, International Monetary Fund.
- Cayón Galiardo, A. (1987): “Reflexiones sobre el deber de colaboración”, en XXXII Semana de Estudios Financieros, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Collado Yurrita, M. A. (2024): “La efectividad del derecho de buena administración, responsabilidad de la administración, del legislador y de la jurisprudencia”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 202 (base de datos online).
- Comité de personas expertas (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (2001): *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Consejo de Defensa del Contribuyente (2022): *Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español*, Ministerio de Hacienda y Función Pública. Disponible en: [<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/2022-3-Propuesta-DerechoalError.pdf>].
- Cortázar Gutiérrez M. P. (2024): “El principio de buena administración como guía en la introducción de la autoliquidación rectificativa en la normativa tributaria”, en Presente y futuro del Derecho Financiero y Tributario: cuestiones críticas. VIII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario, *Documentos de Trabajo IEF*, n.º 2.
- Cuyás, D. y Puig, B. (2023): “La nueva figura de la autoliquidación rectificativa tributaria”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 998 (base de datos online).
- Cruz Amorós, M. (2024): “(No) Rectificar las autoliquidaciones”, *elderecho.com*, 29 de febrero. Disponible en: [<https://elderecho.com/no-rectificar-las-autoliquidaciones>].
- De la Feria, R. y Tanawong, P. (2015): “Surcharges and penalties in UK tax law”, *Working paper series*, Oxford University, julio.
- De Portillo, J. (2024): “Hacienda envía 80.000 cartas de aviso por errores en las declaraciones de IRPF”, *Expansión*, 4 de junio [<https://www.expansion.com/economia/2024/06/04/665e07e4468aeb49478b459e.html>].

- Defensor del Pueblo (1989): Informe anual 1989 y debates en las Cortes Generales. Disponible en: [<https://www.defensordelpueblo.es/informe-anual/informe-anual-1989/#:~:text=Informe%20anual%201989%20y%20debates%20en%20las%20Cortes,del%20a%C3%B1o%20se%20iniciaron%2048%20actuaciones%20de%20oficio>].
- Eseverri Martínez, E. (1995): Prólogo al libro de Fernández Pavés, *La autoliquidación tributaria*, Marcial Pons.
- Fernández Pavés, M. J. (1995): *La autoliquidación tributaria*, Marcial Pons.
- García Díez, C. (2023): “Simulación tributaria y error de prohibición (una nueva vuelta de tuerca con la prestación de servicios a través de sociedades profesionales)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 478.
- García Novoa, C. (2023): “Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria”, *Taxlandia*, 25 de julio. Disponible en: [<https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/autoliquidaciones-rectificativas-la-neutralizacion-del-articulo-120-3-de-la-ley-general-tributaria>].
- Génova Galván, A. (2024): “La rectificación de la autoliquidación tributaria. Las autoliquidaciones rectificativas”, *Hacienda Canaria*, n.º 61.
- Gil Cruz, E. (2023): *El derecho al error tributario*, Aranzadi.
- González Martínez, M. T. (2024): “A propósito de las autoliquidaciones rectificativas”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 145, segundo trimestre.
- González Pérez, J. (1999): *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, 3.ª ed., Civitas.
- Gorospe Oviedo, J. I. y Herrera Molina, P. M. (2001): “La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa”, *Crónica Tributaria*, n.º 100.
- Herrera Molina, P. M.; Martín Degano, I. y Sanz Gómez, R. (2022): *Manual de procedimientos tributarios*, Dickinson.
- Lucas Durán, M. (2024): “El «derecho al error» en el ámbito tributario”, *Taxlandia*, 9 de enero. Disponible en: [<https://www.politica-fiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/el-derecho-al-error-en-el-ambito-tributario>].
- Martín Delgado, J. M. (1983): “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”, *Hacienda Pública Española*, n.º 84.
- Martín López, J. (2011): *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel.
- Martín Queralt, J.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J. M.; Casado Ollero, G. y Orón Moratal, G. (2023): *Curso de derecho financiero y tributario*, 34ª ed., Tecnos.
- Menéndez Moreno, A. (2023): *Derecho financiero y tributario. Lecciones de cátedra*, Civitas.
- Merino Jara, I. (2023): “La autoliquidación rectificativa”, *Nueva Fiscalidad*.
- Orena Domínguez, A. (2024): “El «derecho al error» y las autoliquidaciones rectificativas”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 307.
- Pérez de Ayala, J. L. y Pérez de Ayala Becerril, M. (2021): *Fundamentos de Derecho tributario*, 7ª ed., Dykinson.
- Pérez Royo, F. (2023): *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 33ª ed., Civitas.
- Real Academia Española (2023): *Diccionario de la lengua española*, 23ª ed.
- Ribes Ribes, A. en AA.VV. (2021): “La evolución de la relación jurídico-tributaria de la relación de poder al *compliance* tributario” en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*:

*Reflexiones sobre la obra de la profesora María Teresa Soler Roch*, A. Navarro-Faure (dir.), Tirant lo Blanch.

Rozas Valdés, J. A. (2024): “Autoliquidaciones rectificativas”, XVII Encuentro AEDAF: Jornada Nacional de Estudio 2024, 14 de marzo.

Sainz de Bujanda, F. (dir.) (1975): *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Introducción y parte general, Vol. 3º, Universidad de Madrid. Facultad de Derecho.

Sánchez Blázquez, V. M. (2023): “Las nuevas autoliquidaciones rectificativas”, AEDAF, 21 de diciembre.

Sánchez Serrano, L. (1975): “La declaración tributaria: vinculación de la Administración a su contenido”, en *El reparto de la carga fiscal*, volumen III, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid.

Sanz Gómez, R. (2024): *Consecuencias del incumplimiento tributario y propuestas para un derecho al error*, Aranzadi.

Villegas Almagro, Y. (2024): “Las autoliquidaciones rectificativas y la consecuente pérdida de garantías para los contribuyentes” en Presente y futuro del Derecho Financiero y Tributario: cuestiones críticas. VIII Reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario, *Documentos de Trabajo IEF*, n.º 2.



---

# FUENTES DE INFORMACIÓN Y PERFILES DE RIESGOS EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ELECTRÓNICA. EL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN POR PARTE DEL OBLIGADO TRIBUTARIO (\*)

---

**María Esther Sánchez López**

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Castilla-La Mancha  
Centro Internacional de Estudios Fiscales

*Recibido:* Mayo, 2024

*Aceptado:* Junio, 2024

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.4.5>

## RESUMEN

Siendo indudable que sin datos no hay inteligencia artificial su obtención se está realizando, en algunos casos, sin la cobertura normativa suficiente con la consiguiente vulneración de los derechos de los sujetos afectados.

Nos estamos refiriendo a los derechos de información acerca de la recogida de datos, al derecho de acceso y al principio de transparencia, que si bien pueden limitarse en presencia de un interés fiscal relevante dicha restricción debe respetar en lo esencial los derechos y libertades fundamentales bajo las exigencias del principio de proporcionalidad. Nuestro objetivo, a través del examen de estas garantías, es responder a los desafíos de la transformación digital en referencia concreta al derecho a la protección de datos.

*Palabras clave:* derecho a la protección de datos, requerimiento de información tributaria, derecho de acceso, principio de transparencia, principio de proporcionalidad.

---

(\*) El presente trabajo se enmarca en los Proyectos de Investigación titulados “Administración electrónica, inteligencia artificial y tributos”, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (PID2022-139650OB-I00), y 2022-GRIN-34476, “Gestión Tributaria y Nuevos Modelos de Negocios”, cofinanciado por la Universidad de Castilla-La Mancha (Vicerrectorado de Política Científica) y por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) y “Desafíos y oportunidades de la economía digital en los sistemas tributarios: de la fiscalidad internacional a la autonómica”, SBPLY/23/180225/000077, cofinanciado por la Agencia de Investigación e Innovación de Castilla-La Mancha y el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER). Asimismo, dicho trabajo también forma parte de la Jean Monnet Chair “The protection of taxpayers’ fundamental rights in the EU Law” (EUTAXRIGHTS). Ref. ERASMUS-JMO-2024-CHAIR, ERASMUS2027 Programme.

# SOURCES OF INFORMATION AND RISK PROFILES IN THE FIELD OF ELECTRONIC TAX ADMINISTRATION. THE TAXPAYER'S RIGHT OF ACCESS TO INFORMATION

---

María Esther Sánchez López

## *ABSTRACT*

Is unquestionable that without data there is no artificial intelligence. However, the collection of tax information is being carried out, in some cases, without sufficient regulatory coverage, with the consequent violation of the rights of the affected subjects.

We are referring to the data subject's rights to information about the collection of data, the right of access and the principle of transparency. Those guarantees may be limited in the presence of a relevant tax interest, but this limitation must protect the essential core of fundamental rights and freedoms, as well as being a measure necessary and proportionate. Our aim is to respond to the challenges of the digital transformation with specific reference to the right to data protection.

*Keywords:* data protection, tax information requirement, right of access, principle of transparency, principle of proportionality.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA RELACIÓN ENTRE LOS DATOS Y LA ELABORACIÓN DE LOS PERFILES DE RIESGO. 3. EL DERECHO DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS AL CONOCIMIENTO DE LAS TÉCNICAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL. LOS PRINCIPIOS DE TRANSPARENCIA Y DE ACCESO A LA INFORMACIÓN. 3.1. El deber de informar al interesado en la recogida de la información. 3.2. El principio de transparencia. 3.3. El acceso a la información. 3.4. Consecuencias derivadas de la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales. 4. CONSIDERACIONES FINALES. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN

El escenario actual de transformación digital de la Administración tributaria no puede entenderse sin la creciente disponibilidad de información tanto de fuentes internas (previstas por la normativa correspondiente), externas (páginas web o redes sociales) como de carácter europeo e internacional, consecuencia, fundamentalmente, de las actuaciones de intercambio automático de información tributaria. Idea junto a la que es preciso indicar que la inteligencia artificial supone «una combinación de tecnologías que agrupa datos, algoritmos y capacidad informática», debiendo subrayar que «los avances en computación y la creciente disponibilidad de datos constituyen un motor fundamental» en su pronunciado crecimiento actual, según se afirma en el Libro Blanco sobre la inteligencia artificial (1).

Pues bien, como es conocido, el art. 93 de la Ley General Tributaria (LGT) habilita a la Administración tributaria para la obtención de información con trascendencia tributaria tanto de los sujetos titulares como de terceros. Potestad que, en el marco de la lucha contra el fraude fiscal y de las actuaciones de control tributario y hasta hace algo más de una década era utilizada por los órganos competentes, dentro de lo que cabría considerar un análisis de riesgos “tradicional” o escasamente digitalizado, básicamente para verificar la información aportada por el contribuyente, como indicio de posibles incumplimientos o para la elaboración de los Planes de Inspección y de Control Aduanero y Tributario.

Sin embargo, y sin perjuicio de que los objetivos indicados continúen estando presentes en la actuación de la Administración tributaria, es preciso subrayar el impacto de la

---

(1) Libro Blanco sobre la inteligencia artificial – un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza, EUROPA Bruselas, 19.2.2020 COM(2020) 65 final. Más recientemente, el Parlamento europeo ha adoptado un término más genérico optando por hablar de “Sistemas de Inteligencia Artificial”, debido a que engloba una amplia gama de tecnologías, técnicas y enfoques refiriéndose a cualquier sistema automatizado definido por el ser humano, con distinto grado de autonomía en sus acciones de intervención consistentes en predecir, formular recomendaciones o tomar decisiones basadas en los datos disponibles (*Vid.* Resolución del Parlamento Europeo, de 3 de mayo de 2022, sobre la inteligencia artificial en la era digital).

inteligencia artificial en la adopción de un *enfoque basado en el riesgo* así como en la elaboración de *algoritmos* a partir de los datos recabados y, en definitiva, en la automatización de las actuaciones de aplicación de los tributos, cuya base normativa debe situarse en el art. 96.1 de la LGT, a cuyo tenor: «La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan».

Así pues, en el escenario descrito, y a partir de la premisa de la pertenencia de los datos económicos al ámbito del derecho a la vida privada (2), debe afirmarse que si bien el debate acerca de los *límites* de la facultad de obtención de información, especialmente de terceras personas, y en particular el *equilibrio* entre el ejercicio de dicha potestad y los derechos y garantías de los obligados tributarios titulares de la información requerida siempre ha estado presente, dicho debate se ha visto *acentuado* tras la irrupción de las herramientas tecnológicas que, aunque encuentran su ámbito natural en el ámbito procedimental, no puede ocultarse que su aplicación *trasciende* al derecho sustantivo.

En efecto, y sin perjuicio de destacar las oportunidades y ventajas que supone la aplicación de la inteligencia artificial en el seno de la Administración tributaria, el debate mencionado ha ganado *intensidad* en lo que atañe a la protección de los derechos y garantías de los sujetos afectados por la digitalización o automatización de las actuaciones de dicha Administración y, en particular, según se analizará en el presente estudio, en lo que respecta al *tratamiento de los datos personales*, cuya realización consiste básicamente en comprobar que, en el momento de determinar los tratamientos de datos por estas aplicaciones, «se implementan de manera efectiva las medidas técnicas y organizativas apropiadas para cumplir con los principios de protección de datos» (3).

La relevancia de este derecho fue destacada hace años por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 292/2000, de 30 de noviembre, al declarar que «el objeto de protección del derecho fundamental a la protección de datos no se reduce solo a los datos íntimos de la persona, sino a cualquier tipo de dato personal, sea o no íntimo, cuyo conocimiento

---

(2) La pertenencia de los datos económicos al ámbito de la intimidad, declarada por el Tribunal Constitucional por vez primera en la conocida Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (ECLI:ES:TC:1984:110), ha sido recordada por Serrano Antón (2023: 296) para subrayar que, aun perteneciendo dichos datos al ámbito del mencionado derecho fundamental «resulta legítima una intromisión de la Administración tributaria, siempre que esté legalmente permitida, para el logro del efectivo cumplimiento del deber de contribuir previsto en el art. 31.1 CE».

Línea en que el TJCE, afirma en la Sentencia de 20 de mayo de 2003, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, *Österreichischer Rundfunk* (ECLI:EU:C:2003:294) que la recogida de datos sobre ingresos profesionales de una persona, para comunicárselos a terceros, está comprendida en el ámbito de aplicación del art. 8 CEDH, con base en la jurisprudencia del TEDH que ha declarado que «ninguna razón de principio permite excluir las actividades profesionales (...) del concepto de vida privada». Sentido en que, más recientemente, el TJUE ha señalado en la Sentencia de 6 de octubre de 2020, Asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19, *État luxembourgeois* (ECLI:EU:C:2020:795) que toda transmisión de información «constituye una intromisión, sin perjuicio de que pueda existir una justificación, en el derecho de esa persona al respeto de su vida privada...».

(3) *Vid.* González Ruiz (2019).

o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales, porque su objeto no es solo la intimidad individual, que para ello está la protección que el art. 18.1 CE otorga, sino los datos de carácter personal»; razón por la que dicha protección también alcanza a los datos públicos que se encuentran a disposición del Estado. En virtud de todo ello, concluía el Tribunal, los datos protegidos son todos aquellos «que identifiquen o permitan la identificación de la persona, pudiendo servir para la confección de un perfil ideológico, racial, sexual, económico o de cualquier otra índole o que sirvan para cualquier otra utilidad que en determinadas circunstancias constituyan una amenaza para el individuo» (F.J. 5º).

Por consiguiente, el aumento exponencial de herramientas informáticas y el uso masivo de datos de carácter personal por parte de la Administración tributaria (4), unido a la ausencia en nuestro país de un *marco normativo adecuado y específico* para salvaguardar la proporcionalidad en la obtención de los datos personales y el acceso a los mismos, así como la transparencia de las actuaciones automatizadas y, en último término, el derecho a la protección de datos (5), creemos que está suponiendo un escollo fundamental si realmente se quiere conseguir tanto *fortalecer la lucha y el control del fraude fiscal* como un *nuevo modelo de relaciones* entre la Administración tributaria y el contribuyente basado en la confianza y, por tanto, en la seguridad jurídica (6). Cuestiones, entre otras, sobre las que es preciso reflexionar pues, de lo contrario, nos encontraremos asistiendo a un *desequilibrio* cada vez más pronunciado entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria en cuyo marco la inteligencia artificial parece haberse puesto únicamente al servicio de los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública (7).

---

(4) Como afirma Rodríguez Peña (2021: 67), de entre todas las Administraciones públicas, «la Administración tributaria ha sido y continúa siendo el laboratorio tradicional y el área propicia para que el sector público experimente con soluciones de digitalización y automatización administrativa». Idea que destaca también, entre otros autores, González de Frutos (2020: 136 y 137).

(5) En relación con estas ideas, se indica en el Libro Blanco sobre la inteligencia artificial – un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza, EUROPA Bruselas, 19.2.2020 COM(2020) 65 final, que «los principales riesgos relacionados con el uso de la inteligencia artificial afectan a la aplicación de las normas diseñadas para proteger los derechos fundamentales (como la protección de los datos personales y la privacidad o la no discriminación) y la seguridad jurídica...».

(6) *Vid.*, entre otros autores, Aníbarro Pérez (2023: 194).

(7) Sentido en que ha afirmado Santiago Marcos (2023: 217) que «las actuaciones de la Administración Tributaria deben hallar el justo equilibrio entre lo que son sus funciones junto con la protección de los derechos de los obligados tributarios frente a la digitalización de la propia Administración tributaria». También, y en esta línea, ha indicado Grau Ruiz (2020: 7) que es pertinente prestar atención a las herramientas tecnológicas «en la medida en que su diseño puede favorecer e incluso mermar la justicia tributaria en aras de una mayor eficiencia». Autora que alude a esta cuestión en otro trabajo preguntándose «¿Hacia dónde lleva la actual sobreabundancia normativa? ¿Acaso los sucesivos récords cuantitativos (...) han traído consigo auténticas mejoras cualitativas sustanciales en la configuración de los ordenamientos tributarios actuales?, ¿o únicamente más recaudación? ¿y menos costes de cumplimiento cooperativo por –o pese a– las crecientes obligaciones formales electrónicas?» (Grau Ruiz, 2023: 398).

## 2. LA RELACIÓN ENTRE LOS DATOS Y LA ELABORACIÓN DE PERFILES DE RIESGO

Partiendo de la afirmación, contenida en el Libro Blanco sobre Inteligencia Artificial de que “sin datos no hay inteligencia artificial”, creemos que es esencial comenzar aludiendo de nuevo al contenido del art. 93.1 de la LGT, a cuyo tenor la información a que tiene acceso la Administración tributaria debe ostentar “trascendencia tributaria”, además de deducirse de las “relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”; precepto cuyo contenido debe *interpretarse* a la luz de la normativa sobre protección de datos.

De este modo, el art. 5 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos –RGPD–), señala en lo que en estos momentos nos interesa, que los datos personales deben ser «recogidos con fines determinados, explícitos y legítimos, y no serán tratados ulteriormente de manera incompatible con dichos fines»; además, deben ser «adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados (“minimización de datos”)» y exactos.

La interpretación, por tanto, del art. 93 de la LGT bajo el foco del art. 5 del RGPD, permite subrayar, por una parte, la necesaria *trascendencia tributaria* que debe revestir la información, debido a que únicamente los datos que cumplan dicho requisito serán «útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1» de la Constitución Española (CE), según abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo (8). Dicho de otro modo, y sin perjuicio de la indeterminación del concepto de que nos estamos ocupando, así como de las diversas interpretaciones jurisprudenciales del mismo, la información obtenida por parte de la Administración tributaria encuentra legitimidad a partir de su *funcionalidad* en la realización y control del deber de contribuir. Junto a ello, y de otro lado, debe destacarse la necesaria presencia del *principio de proporcionalidad*, que garantiza que los datos con trascendencia tributaria sean adecuados, pertinentes y “limitados en lo necesario” (o no excesivos) en relación con la finalidad perseguida.

Sentido en que merece la pena subrayar el contenido de la STSJ de Madrid de 19 de diciembre de 2023 (9), en la que se declara que para que la afectación del ámbito de intimidad constitucionalmente protegido resulte conforme con el art. 18.1 CE, son precisos, entre otros requisitos, «que exista un fin constitucionalmente legítimo (...) y que se observe el principio de proporcionalidad, esto es, que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea proporcio-

---

(8) Entre otros pronunciamientos, SSTS de 13 de noviembre de 2018 (Roj: STS 3750/2018), de 22 de abril de 2019 (Roj: STS 1435/2019), 30 de septiembre de 2019 (Roj: STS 3264/2019).

(9) Roj: STSJ M 14694/2023.

nada en sentido estricto (ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto)».

En definitiva, lo que se pretende subrayar a partir de las ideas señaladas es que la *calidad* de la información, medida en términos de “trascendencia tributaria”, conjugada según las exigencias del *principio de proporcionalidad*, constituye un requisito *previo y necesario* para una *correcta elaboración de los perfiles de riesgo* (10), así como de los propios algoritmos en cuanto que dichos datos constituyen la “base” o “materia prima” de su adecuado diseño.

Por consiguiente, y si la finalidad de las técnicas dedicadas al análisis de los perfiles de riesgo consiste en decidir «qué acciones son más idóneas para cada tipo de contribuyente en función del riesgo potencial de incumplimiento» (11), el análisis de riesgos se debe fundar en “datos pertinentes”, en el sentido más arriba señalado, tal como se afirma con acierto en la Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023; ámbito, asimismo, en que la Propuesta de Reglamento Europeo de Inteligencia Artificial incide también en la necesidad de contar con datos de *calidad* con la finalidad de que los sistemas de inteligencia artificial funcionen de forma adecuada (12). Dicho de otro modo, explotar el inmenso caudal de información con que cuenta la Administración tributaria «exige construir modelos cuyos algoritmos de aprendizaje profundo puedan afinar el análisis de riesgo tradicionales» (13), lo que requiere necesariamente la disponibilidad de información de calidad en los términos descritos.

De este modo, la actividad más inquisitiva de la Administración tributaria puede poner el foco de atención, con el menor margen de error posible, “sobre aquellos contribuyentes cuyo riesgo de incumplimiento se haya considerado más elevado”, posibilitando una asignación más eficiente de los recursos disponibles, así como una mayor eficacia en la actuación de la Administración (14).

Por ello, y sin perjuicio de las desviaciones o errores en la elaboración de los perfiles de riesgo «en la medida en que son consecuencia de un criterio humano (el del desarrollador) que puede resultar falible», es preciso destacar la gran «capacidad predictiva de estas

---

(10) En concreto, se indica en este sentido en la STS de 30 de septiembre de 2019 (Roj: STS 3264/2019) que «normalmente, la información proporcionada por terceros tan sólo suministra indicios de situaciones de riesgo fiscal, que para una mejor asignación los efectivos y medios humanos y materiales de la Administración, deben ser filtrados, para identificar aquellos colectivos o personas en situación de riesgo».

(11) *Vid.* Aníbarro Pérez (2023: 169).

(12) Documento en que se afirma, en concreto, que «es preciso instaurar prácticas adecuadas de gestión y gobernanza de los datos para lograr que los conjuntos de datos de entrenamiento, validación y prueba sean de buena calidad» (Considerando 44) - Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (ley de inteligencia artificial) y se modifican determinados actos legislativos de la Unión {SEC(2021) 167 final} - {SWD(2021) 84 final} - {SWD(2021) 85 final}-.

(13) *Vid.* González de Frutos (2020: 147).

(14) Aníbarro Pérez (2023: 173).

tecnologías» (15) de modo que cuanto *más precisos* sean los datos sobre los que se basa la elaboración de dichos perfiles *más exacta será la segmentación* de los obligados tributarios contribuyendo, a un mismo tiempo, tanto a la generación de confianza (16) como al adecuado control de las conductas fraudulentas evitando valoraciones o desviaciones que no solamente afectan a la eficacia de las actuaciones de la Administración tributaria sino además, y lo que es más grave, a los derechos de los obligados tributarios (17).

Situación esta última que acontecería no solamente en el caso de que los datos carecieran de trascendencia tributaria sino también cuando los datos recabados no respeten las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad debido a que, en ninguno de los dos supuestos los datos habrían llegado *legítimamente* a conocimiento de la Administración tributaria. Precisamente, y en relación con esta idea nos parece significativa la declaración contenida en la Sentencia del TJUE de 27 de septiembre de 2017 (C-73/16), *Peter Puškár contra Finančné riaditeľstvo Slovenskej Republiky y Kriminálny úrad finančnej správy*, en la que se reconoció que la recaudación y la lucha contra el fraude fiscal son misiones de interés público, que avalan la injerencia en los datos, la cual exige que se vele adecuadamente por el respeto del principio de proporcionalidad, puesto que la protección del derecho fundamental a la intimidad a nivel de la Unión reclama que las excepciones a la protección de los datos personales y las limitaciones de esa protección no excedan de lo estrictamente necesario.

Dicho de otro modo, la *baja calidad* de los datos, en términos de exactitud y de cumplimiento del requisito de la trascendencia tributaria, puede conducir a decisiones cargadas de subjetividad que arrojarán una visión sesgada de la realidad (18) afectando,

---

(15) González Ruiz (2019).

(16) El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023 alude a «la segmentación de los contribuyentes por la Administración Tributaria para adoptar respecto de cada colectivo la estrategia de fomento del cumplimiento voluntario más adecuada en cada situación».

(17) Idea en relación con la que ha indicado Iriarte Yanicelli (2020: 291), que «sin una base de datos del contribuyente de calidad, lo suficientemente clara y depurada, la actividad administrativa podría ser cuestionada», añadiendo que la mayor demanda de información junto a las nuevas tecnologías de intercambio de información, con mayor alcance y acceso por parte de las Administraciones tributarias, supone «riesgos sobre el uso inadecuado de la información de los contribuyentes». Por esta razón, dicho autor considera necesario «revalorizar los derechos y garantías de los contribuyentes frente al uso de la información tributaria y de los datos trascendentes, frente a la creación de nueva información tributaria por medio de la inteligencia artificial y el Big Data». Sentido en señala González de Frutos (2020: 135 y 136) que existen «riesgos e incertidumbres importantes, y no tanto porque los proyectos puedan dejar de ofrecer el resultado apetecido, como por la posibilidad de cometer errores estratégicos al conculcar derechos individuales reconocidos en las leyes», situándose en esta línea también Rodríguez Peña (2021: 74).

(18) Así aconteció, por ejemplo, con motivo de la STS de 1 octubre de 2020 (Roj: STS 3049/2020), en que se sometió a juicio la entrada en un domicilio protegido constitucionalmente por parte de la Inspección de los tributos con la única motivación de que la comparación de la situación del contribuyente con la media del sector, «resultado de datos estadísticos o cálculos generales» conducía a la presunción de fraude fiscal, y que concluyó con la declaración del Alto Tribunal de que la autorización judicial se encontraba viciada de nulidad. Pronunciamiento que, como apunta Navarro Egea (2022: 310 y 311), «ha supuesto un importante contratiempo para la Administración tributaria al poner freno a las inspecciones sorpresa basadas en estimaciones algorítmicas».

por ende, a los derechos de los contribuyentes y no solamente a los resultados del análisis (19). Consideraciones, en fin, que también cabe aplicar a los algoritmos, los cuales «son entrenados para inferir determinados modelos a partir de un conjunto de datos, a fin de determinar las acciones que se requieren para alcanzar un objetivo» concreto, según se recoge en el ya mencionado Libro Blanco sobre Inteligencia Artificial.

De esta manera, y en relación con lo expuesto, nos unimos a la opinión de García-Torres González quien, incidiendo en estas ideas, afirma que «los programas creados con inteligencia artificial tienen precisamente su punto débil en el *big data* si los datos utilizados no son de calidad, puesto que se generarán reglas erróneas», añadiendo, no obstante, que en el caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), «como los datos suministrados son de confianza, ya que proceden de fuentes solventes tales como entidades financieras, notarios, registros oficiales, catastro, etc., y además son objeto de comprobación por la propia Administración, esta deficiencia debe ser en principio desechada» (20). Afirmación esta última que si bien compartimos, no puede hacer olvidar, entre otras situaciones, las peticiones masivas de información (semejantes a las conocidas “expediciones de pesca” a que aluden tanto la Unión Europea como la OCDE) que en más de una ocasión ha realizado la Inspección de los tributos en España sobre contribuyentes sin identificar a determinados establecimientos (21), a Colegios Profesionales (22), a operadores de tarjetas pertenecientes al Sistema 4B (23) o a sociedades tasadoras con respecto a valoraciones de inmuebles llevadas a cabo en determinados ejercicios (24), por cuanto dichas actuaciones no siempre se encuentran vinculadas a operaciones con trascendencia fiscal, a las que se suman el aprovechamiento de la información contenida en redes sociales, navegadores, buscadores y demás elementos propios de la transformación digital (25). Datos que, como es obvio, también son utilizados para la elaboración de los mencionados perfiles de riesgo pareciéndonos muy discutible la legalidad de su obtención, según se indicará a continuación.

---

(19) *Vid.*, en relación con esta idea, Borja Tomé (2020: 209 y 213).

(20) *Vid.* García-Torres Fernández (2021: 461). Línea en que incide García-Herrera Blanco (2020: 301) al referirse al carácter «depurado» y de «enorme calidad» de la información con que cuenta actualmente la Administración tributaria y que permiten «una visión de 360 grados de los contribuyentes».

(21) Sería el caso, por ejemplo, de la petición de datos a El Corte Inglés respecto de aquellos clientes que hubieran superado una determinada cifra de compras en el ejercicio concreto y que resuelve la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de julio de 2012 (ECLI:ES:AN:2012:3400) y, en última instancia, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:678).

(22) *Vid.*, entre otras, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 12 de mayo de 2021 (Roj: SAN 1965/2021), de 29 de junio de 2023 (Roj: SAN 3384/2023) y de 10 de enero de 2023 (Roj: SAN 180/2023), en las que se declara el carácter indiscriminado y genérico de los requerimientos individualizados de información realizados por la Inspección de los tributos a determinados Colegios de Abogados.

(23) Entre otras, SSTS de 15 de diciembre de 2014 (Roj: STS 5180/2014) y 22 de abril de 2015 (Roj: STS 1810/2015).

(24) Entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2015 (Roj: STS 246/2015) y 29 de enero de 2015 (Roj: STS 362/2015).

(25) Campos Martínez (2024: 140).

Ahora bien, la normativa sobre protección de datos no solo contempla las exigencias expuestas que afectan, más bien, a la fase de obtención de la información o *ex ante*, sino que demanda, al mismo tiempo, y entre otros, la observancia tanto de los principios de *transparencia como el derecho a la información y acceso de los afectados*, a que se dedicarán los siguientes apartados y que cabría situar en la fase de utilización de los datos por parte de la Administración tributaria o *ex post*.

### **3. EL DERECHO DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS AL CONOCIMIENTO DE LAS TÉCNICAS DE INTELIGENCIA ARTIFICIAL. LOS PRINCIPIOS DE TRANSPARENCIA Y DE ACCESO A LA INFORMACIÓN**

La salvaguarda de los derechos de los obligados tributarios en el ámbito de la Administración digital implica, por un lado, el conocimiento por el interesado de la obtención y tratamiento de sus datos por parte de la Administración tributaria y, por otro, y como correlato de lo anterior, el derecho de acceso en cuanto garantía de un uso proporcionado y transparente de dicha información. Cuestiones, asimismo, que, a nuestro juicio, cabe identificar con algunos de los *retos* que se plantean a la aplicación de la inteligencia artificial en el ámbito de la Administración tributaria y que serán abordados a continuación situando como punto de partida de dicho análisis la polémica cuestión de la información al interesado de la obtención de sus datos por parte de la Administración tributaria.

#### **3.1. El deber de informar al interesado en la recogida de la información**

Un problema latente desde la configuración normativa de la facultad de obtención de información por parte de la Administración tributaria es el relativo al *conocimiento* por el sujeto o sujetos titulares de dichos datos de que la misma va a ser comunicada a la Hacienda Pública. Cuestión que adquiere especial relevancia en el ámbito de los requerimientos individualizados de información tributaria a terceras personas, debido a que el suministro o aportación periódica de datos encuentra justificación en la *específica* previsión normativa que no solamente goza de la oportuna publicidad, sino que con carácter general se dirige a la obtención de datos con clara trascendencia tributaria en relación con la aplicación de los tributos (26). Esto es, y como se indica en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2014 (27), «la llamada “información por suministro”, mediante la que, “con carácter general en la forma y en los plazos que reglamentariamente se determinen”, los sujetos obligados a colaborar facilitan los datos precisos», se refiere a «supuestos estandarizados y previamente contemplados, bien por las leyes reguladoras de cada tributo, bien por disposiciones reglamentarias de desarrollo, que pueden originar obligaciones ocasionales u otras de carácter regular y periódico (*v. gr.*: información sobre retenciones)».

---

(26) En esta línea, señala Campos Martínez (2024: 143) que en el caso del «suministro de información digitalizada» no aparecen los problemas que se advierten en referencia a las actuaciones de captación de información tributaria.

(27) Roj: STS 5180/2014.

De este modo, en nuestro ordenamiento, como sucede en la mayor parte de los países de nuestro entorno, no existe un deber de informar al obligado tributario, titular de la información solicitada, de que sus datos van a pasar a manos de la Administración tributaria encontrándose quizá la justificación de ello en el hecho de que la notificación del requerimiento al interesado podría *entorpecer* dicha actuación, tal como se ha argumentado en el seno de la Unión Europea (28) en cuyo ámbito este debate ha encontrado curiosamente mayor eco que dentro de nuestras fronteras (29).

Pues bien, como ya se ha indicado y es de sobra conocido, a pesar de la pertenencia de los datos económicos al ámbito del derecho a la vida privada o intimidad, y no siendo ningún derecho absoluto, es legítimo el conocimiento por parte de la Administración de la información con trascendencia tributaria, *siempre que se respeten las garantías correspondientes*; esta cuestión, sin embargo, se presenta altamente conflictiva si tenemos en cuenta que, junto a la mencionada ausencia de notificación al sujeto titular de la información, la mayor parte de los requerimientos de datos ni siquiera se encuentran acompañados de la motivación adecuada impidiendo, por tanto, cualquier juicio en relación con el respeto del núcleo esencial de la vida privada así como la realización del principio de proporcionalidad y, por ende, su adecuación a la consecución de la finalidad perseguida, que no es otra sino la realización del interés público consagrado en el art. 31.1 de la CE (30).

De este modo, partiendo de que los datos transmitidos son *datos sensibles* en cuanto pertenecientes al ámbito de la vida privada [y, en todo caso, datos personales en el sentido del art. 4.1) del RGPD (31)], la situación expuesta ha sido interpretada por una

---

(28) De este modo, el Reglamento sobre Asistencia Administrativa en materia de IVA 1798/2003/CEE, de 7 de octubre de 2003, considera como un obstáculo la notificación previa al sujeto pasivo en caso de intercambio de información debido a que dicho procedimiento «se había considerado especialmente nocivo en caso de fraude». En un sentido parecido se sitúa también el Acuerdo de la OCDE sobre Intercambio de información en materia tributaria, de 18 de abril de 2002, en cuyo art. 1, se señala que: «[l]os derechos y garantías reconocidos a las personas por la legislación o la práctica administrativa de la Parte requerida seguirán siendo aplicables siempre que no impidan o retrasen indebidamente el intercambio efectivo de información».

(29) Señala en este sentido Calderón Carrero (2002: 311) que la adecuada protección de los derechos y garantías del obligado tributario, entre los que se encuentran el derecho a la información del sujeto interesado, ayudarían a dotar de una mayor eficacia al intercambio de información, en base a que el nivel de protección puede ayudar al nivel de colaboración con las Administraciones tributarias, indicando, en esta línea, Martínez Giner (2008: 22 y 25) que la protección del obligado tributario afectado debe entenderse «no como un obstáculo al intercambio de información entre Estados, sino como un aspecto beneficioso y una oportunidad de mejorar la colaboración con las Administraciones tributarias».

(30) Como ha señalado Suberbiola Garbizu (2022: 223) «la motivación en el procedimiento administrativo y, por ende, en el tributario es imperativa: es necesario que la Administración tributaria exteriorice los motivos que han propiciado una determinada decisión, pues (...) motivar las decisiones adoptadas se erige como garantía de toda una serie de derechos entre los que destaca el derecho a la tutela judicial efectiva».

(31) Precepto que define los datos personales como «toda información sobre una persona física identificada o identificable (“el interesado”); se considerará persona física identificable toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un

parte de la doctrina en el sentido de que esta ausencia de conocimiento impide al sujeto afectado *controlar la legalidad* tanto de dicha *petición* como del *uso* de los datos recabados (32), respecto de los cuales únicamente sería posible la impugnación *a posteriori* de la solicitud de información y, ello, como es obvio, siempre que los datos sean utilizados en un procedimiento concreto.

Esta situación, en efecto, hace posible afirmar que, una vez realizada la transmisión de los datos, puede ser demasiado tarde para que el sujeto afectado pueda invocar sus derechos (33) en la medida en que dicha aportación de información es susceptible de provocar un *daño real e inmediato* sobre los derechos del contribuyente a la protección de datos y a la salvaguarda de la vida privada (entre otras garantías), encontrándonos, en definitiva, ante un *acto lesivo* del que es posible, además, que el sujeto interesado ni siquiera tenga conocimiento, como acontecería en el caso de que la información obtenida únicamente sirva para engrosar las bases de datos de la AEAT.

Por consiguiente, las razones expuestas justificarían, a nuestro juicio, permitir la tutela del sujeto afectado por la potestad de obtención de información “en el momento procedimental previo a la injerencia”, lo que requiere, como *premisa necesaria*, la puesta en conocimiento del interesado y titular de los datos del requerimiento de información tributaria. En definitiva, una vez que se ha producido la transmisión de la información puede afirmarse, con carácter general, que puede ser demasiado tarde para que el contribuyente pueda invocar sus derechos; situación que no respeta el equilibrio entre los intereses particulares y el interés general perseguido por dicho mecanismo.

Pues bien, si la cuestión expuesta presenta una importante problemática *per se*, cabría afirmar que se torna aún *más compleja* en el escenario del uso de la inteligencia artificial de aprendizaje profundo por parte de la Administración tributaria, en cuyo ámbito, como ha señalado Olivares Olivares, el deber de información al interesado o titular de la información *no tiene un carácter meramente procedimental* sino que es «una obligación material del responsable íntimamente relacionado con la exigencia de un tratamiento leal y transparente», que posibilita valorar el uso de los datos y ejercer todos los derechos reconocidos en el RGPD. Obligación de información que debe convertirse, por tanto, en una «garantía de control con aplicación real durante la obtención de información» (34), con la finalidad de verificar que los datos no solo son correctos, sino que son recogidos con fines determinados y explícitos (y, por tanto, poseen trascendencia tributaria), tal como

---

identificador, como por ejemplo un nombre, un número de identificación, datos de localización, un identificador en línea o uno o varios elementos propios de la identidad física, fisiológica, genética, psíquica, económica, cultural o social de dicha persona».

(32) *Vid.*, en este sentido, entre otros, Sánchez Pino (2010: 76) quien entiende «necesario» que la solicitud de información se ponga «en conocimiento formal del obligado tributario», Calderón Carrero (2009: 105) para quien «no resulta admisible que puedan llevarse a cabo intercambios internacionales de datos tan sensibles como los fiscales sin que el (contribuyente) afectado conozca tal transmisión o pueda controlar su legalidad o el uso que pueden hacerse de ellos», situación que no resulta «compatible con los derechos fundamentales y bienes constitucionalmente protegidos que pueden estar afectados por tales intercambios» y García Caracuel (2020: 219).

(33) *Vid.*, entre otros autores, Calderón Carrero (2014: 13).

(34) Olivares Olivares (2023: 189).

se recoge en el RGPD y se ha expuesto más arriba, permitiendo, en su caso, a su titular reaccionar ante una posible obtención ilegítima de los mismos.

Ahora bien, debe advertirse que a pesar de que el art. 14 del RGPD contempla la información al interesado cuando los datos no se hayan aportado por este, el art. 23 del RGPD prevé la *limitación* a este derecho cuando la misma «respete en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar», entre otros, un objetivo «financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario» [art. 23.1.e) del RGPD].

De este modo, y en presencia del mencionado objetivo, del tenor de este precepto se infiere la necesidad de que sea el *principio de proporcionalidad* el que presida el *juicio de ponderación* entre la no comunicación al sujeto interesado de las actuaciones de obtención de sus datos por la Administración tributaria y el interés público en la lucha contra el fraude fiscal y, por ende, en la realización del deber de contribuir debiendo quedar adecuada constancia en la *motivación* correspondiente siendo cierto, de otra parte, que hemos encontrado escasa aplicación práctica de ello (35). Razón por la que compartimos la opinión de Rodríguez Peña cuando señala que uno de los retos a que se enfrenta la Administración en relación con la inteligencia artificial radica en la *imposibilidad de oponerse* al tratamiento de la información (36) siendo obvio que si el interesado no tiene conocimiento de que sus datos han sido transmitidos a la Administración tributaria difícilmente puede oponerse a cualquier uso de estos.

La situación expuesta, en efecto, debe llamar a la reflexión desde la consideración de que parece existir «un sigiloso consenso sobre la legitimidad de la acumulación de los datos de los contribuyentes por parte de la Administración tributaria, desde la información estructurada –que incluye el suministro de datos por los medios de intercambio de información entre Administraciones–, hasta la no estructurada –derivada de nuestra presencia en las redes sociales o el comercio electrónico–» y que conduce a plantear de nuevo la cuestión de la calidad y exactitud de dicha información, la legitimidad de su

---

(35) En este sentido, y en relación con la escasa jurisprudencia que se refiere a este aspecto en relación con los requerimientos de información tributaria debe destacarse la afirmación contenida en la STS de 7 de noviembre de 2014 (Roj: STS 4714/2014) en la que se declara que «la motivación exige que la resolución contenga una fundamentación suficiente para que en ella se reconozca la aplicación razonable del Derecho a un supuesto específico permitiendo a un observador saber cuáles son las razones que sirven de apoyatura a la decisión adoptada, quedando así de manifiesto que no se ha actuado con arbitrariedad. La exigencia de información debe estar atemperada por lo que sea necesario para la gestión e inspección tributarias». Afirmación que se complementa subrayando que «el requerimiento previsto en el artículo 111.1 para su validez necesariamente debe estar motivado. Motivación que debe responder a la exigencia legal de que la información solicitada posea trascendencia tributaria, justificando la utilidad de la misma al fin específico para el que se prevé y conteniendo la fundamentación adecuada que permita al interesado conocer las razones de la decisión». Línea en que se sitúa la SAN de 16 de marzo de 2022 (Roj: SAN 1360/2022) que se refiere a la motivación como “algo más” que la simple relación y la cita de las normas que habilitan a la Inspección para reclamar los datos con trascendencia tributaria.

(36) Rodríguez Peña (2021: 65).

uso en la elaboración de los análisis de riesgo fiscal (37) así como, y en consecuencia, la *legalidad* misma del procedimiento de obtención de los datos.

En efecto, el art. 93.1 de la LGT no solo requiere que la información obtenida por las autoridades tributarias revista trascendencia tributaria sino, además, que éstos se deduzcan de la *relación económica, profesional o financiera* mantenida entre el tercero y el sujeto a quien se refiere la información. Estas condiciones, si bien han sido ampliamente interpretadas por cierta jurisprudencia, han sido acertadamente delimitadas por parte de algunas Sentencias tanto del Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional al señalar que los requerimientos individualizados «deben ser *concretos y singulares*», de tal suerte que no se autorizan «los requerimientos abstractos, genéricos e indiscriminados» pues, en caso de admitirse, «se difuminarían hasta desaparecer las líneas divisorias entre la información por captación y la información por suministro» (38).

Más concretamente, la Audiencia Nacional ha señalado que el requerimiento individualizado de información constituye «el cauce ordinario para constatar los indicios de posibles incumplimientos que hayan llegado a la Administración tributaria, de manera que para ser armónico con el derecho debe concurrir» el presupuesto de la existencia de una relación económica, profesional o financiera (39), cuya exigencia supone, por tanto, que la individualización no solo se predica de los sujetos a quienes se solicita la información sino también de aquellos a quienes se refiere.

En consecuencia, y en el marco normativo expuesto, no solamente cabe poner en duda la legalidad de los requerimientos “generalizados” de información, debido a su carácter abstracto e indiscriminado sino, sobre todo, la obtención de datos no estructurados, como contenidos web, geolocalización, contenidos sociales o metadatos que adolecen de «una evidente falta de habilitación legal» (40).

Pues bien, en este contexto, el planteamiento de la cuestión referida a la *notificación* al interesado del requerimiento de información para ser adecuadamente examinada debe situarse, a nuestro juicio, en el marco normativo del art. 93 de la LGT. De este modo, encontrándonos ante una cuestión difícil de abordar, y siendo conscientes de las dificultades que puede acarrear la notificación al interesado, sobre todo en lo que respecta a la *repercusión* que dicha comunicación pueda tener en la eficacia de las actuaciones tributarias, pensamos que una *posible propuesta*, realizada desde la perspectiva del principio de proporcionalidad y, por tanto, con la finalidad de llevar a cabo la adecuada conjugación de los intereses en juego, podría ser la *publicidad* lo más detallada posible de las líneas generales del Plan Nacional de Captación de Información que cada año define, impulsa y coordina la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (Plan en el que se incluyen

---

(37) *Ibidem*: 75.

(38) Entre otras muchas, la STS de 13 de noviembre de 2018 (Roj: STS 3750/2018) y las SSAN de 10 de enero de 2023 (Roj: SAN 180/2023) y de 10 de enero de 2023 (Roj: SAN 180/2023).

(39) *Vid.*, entre otras, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 12 de mayo de 2021 (Roj: SAN 1965/2021) de 29 de junio de 2023 (Roj: SAN 3384/2023) y de 10 de enero de 2023 (Roj: SAN 180/2023).

(40) *Vid.* Campos Martínez (2024: 138).

tanto programas de ejecución centralizada como programas desarrollados de forma descentralizada por las dependencias regionales de Inspección) (41).

En efecto, y si bien en la Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024, se hace referencia, precisamente en el punto relativo a la “Calidad de la Información”, a la importancia del Plan de Captación de la Información indicándose en concreto que ese año, y como novedad, «se realizará un esfuerzo adicional en la captación de información sobre la ejecución de instalaciones energéticas en viviendas y centros industriales, al objeto de garantizar un mejor control del sector y verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias», creemos, sin embargo, que esta sucinta descripción es absolutamente *insuficiente* en orden a valorar la realización del principio de proporcionalidad y, por ende, la protección de los derechos del titular de los datos solicitados.

Por ello, y con el objetivo de informar a los obligados tributarios incididos por dichas actuaciones acerca de los datos que van a ser objeto de requerimiento, así como de la finalidad de su tratamiento (42), sería necesaria una mayor *transparencia* de las líneas que va a seguir la obtención de información acompañada del mayor desglose posible de las mismas así como de la referencia, siquiera genérica, a los obligados a quienes afecta habiéndose abogado por algún autor por la total publicidad y transparencia del Plan Nacional de Captación de Información (43).

Propuesta que, de hecho, cabría considerar en línea con la declaración contenida en la STS de 15 de noviembre de 2018 (44), la cual, partiendo de que el artículo 116 de la Ley General Tributaria dispone que la Administración elaborará un Plan de Control Tributario que, pese a tener carácter reservado, no impide que se hagan públicos los criterios generales que lo informen, destaca que «estos Planes permitirán señalar o singularizar grupos colectivos sobre los que la Administración tenga razonables indicios de fraude, e iniciar frente a sus componentes actuaciones de reclamación de información como paso previo para iniciar en su caso actuaciones individualizadas de investigación». Declaración a la que añade que debe subrayarse “muy especialmente” que, en lo que respecta a la *motivación* de estas reclamaciones colectivas de información, estas deberán «explicar o justificar por qué el colectivo de que se trate ha de considerarse incluido en el correspondiente Plan». Con otras palabras, y a partir de lo expuesto, si nuestro Alto Tribunal está apostando por la *transparencia informada* de los Planes mencionados, a pesar de su

---

(41) Tal como se indicó tanto en las Resoluciones de 26 de enero de 2022 como de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 y 2023, respectivamente.

(42) *Vid.*, en relación con esta idea, Bilbao Estrada (2019: 147), quien considera relevante reflexionar sobre «la posibilidad de que la Agencia Tributaria ponga a disposición de cada uno de los contribuyentes, al menos, la información objeto de captación y/o requerimiento y su trascendencia tributaria, así como la finalidad de su tratamiento».

(43) *Ibidem.*

(44) Roj: STS 3836/2018.

carácter reservado, pensamos que, *mutatis mutandis*, cabría aplicar el mismo razonamiento al Plan Nacional de Captación de la Información.

Asimismo, la publicidad *limitada* de dicho Plan en los términos mencionados podría *complementarse* con la previsión de información expresa a los sujetos titulares de los datos obtenidos por la Administración tributaria *en función de su carácter sensible*, valorado desde el juicio de proporcionalidad de los intereses en juego. Dicho de otro modo, tomando en consideración el grado de limitación de la vida privada como consecuencia de los requerimientos de información a terceros, se debería *valorar la comunicación expresa* a sus titulares en los supuestos de acceso a datos especialmente sensibles por parte de las autoridades tributarias.

Con todo, y como se viene insistiendo, nos encontramos ante una situación compleja en que resulta altamente difícil llevar a cabo una correcta conjugación de los intereses implicados, a lo que desde luego ayudaría su *previsión normativa*, siendo un ejemplo de ello la Carta de Derechos del Contribuyente de la ILADT que, como contrapartida a la potestad de obtención e intercambio de información reconocida a la Administración tributaria, contempla el derecho del contribuyente a que se le notifique la petición de información cursada a un tercero (45).

Asimismo, y en esta línea, nos parece significativo indicar cómo en el ámbito de la Unión Europea dos Directivas hasta el momento prevén también la notificación de la petición de información al titular de los datos requeridos. En efecto, la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, en su art. 25.3 señala que «cada Estado miembro garantizará que toda “institución financiera obligada a comunicar información” bajo su jurisdicción comunique a toda “persona física sujeta a comunicación de información” que la información sobre ella (...) será recopilada y transferida con arreglo a la presente Directiva y que “la institución financiera obligada a comunicar información” *facilite a dicha persona física toda la información a la que deba tener acceso con arreglo a la legislación nacional de desarrollo de la Directiva 95/46/CE*, realizándose con suficiente antelación para que la persona física pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la “institución financiera obligada a comunicar la información” en cuestión comunique a la autoridad competente de su Estado miembro de residencia la información a la que se refiere el artículo 8, apartado 3 bis» (46).

Esta disposición, en efecto, aparecería «como una *rara avis* en lo que respecta al derecho examinado desprendiéndose de su contenido la *preocupación* del legislador europeo por la garantía del conocimiento de la transmisión de la información por parte de su titular y, por ende, no solamente del derecho a la protección de datos (según se indica expresamente) sino también de los derechos a la vida privada, la seguridad jurídica y,

---

(45) Vid. Iriarte Yanicelli (2020: 258 y ss.) quien afirma más adelante que «el derecho a la información tributaria es una de las principales transformaciones de la era descrita», representado el contraataque al intercambio de información «y una verdadera revolución desde la óptica del ciudadano contribuyente».

(46) La cursiva es nuestra.

en último término, del derecho de defensa» (47); previsión cuya extensión a otras Directivas en materia de intercambio automático de información tributaria debería valorarse debiendo destacar, en este sentido, la inclusión en la Directiva (UE) 2021/514, de 22 de marzo de 2021 de una disposición similar a la reproducida anteriormente (48).

En definitiva, entre los retos que cabe afrontar en este ámbito no solamente se encuentra el desconocimiento (ya comentado) de la transmisión de la información con trascendencia tributaria por parte del sujeto afectado sino que, junto a ello, debe aludirse además a la inexistencia de una regulación específica de las herramientas y aplicaciones informáticas empleadas por la Administración tributaria y, por tanto, a la *falta de transparencia* en su uso que, unida a su complejidad y a la restricción del reconocimiento del *derecho de acceso* a los interesados, puede hacer muy difícil comprobar la posible vulneración de los derechos fundamentales (49) afectando de lleno al derecho a la tutela judicial efectiva.

### 3.2. El principio de transparencia

La realización del derecho de defensa pasa necesariamente por el establecimiento de medidas que otorguen al obligado tributario la posibilidad de *conocer* y *entender* cómo se han tomado las decisiones por parte de la AEAT lo que *presupone* el acceso a dichas aplicaciones. Afirmación, en efecto, de la que se deduce la *conexión* existente entre el principio de transparencia y el derecho de acceso a la información.

En este ámbito, cabe comenzar señalando que el principio de transparencia aparece como una manifestación del principio de seguridad jurídica (50). Ahora bien, y no siendo el objetivo de este estudio la delimitación de los principios de transparencia y seguridad jurídica, pensamos, sin embargo, que deben realizarse dos consideraciones que cabe entender relevantes en lo que respecta al tema objeto de análisis.

---

(47) *Vid.* Sánchez López (2024: 134 y 135).

(48) Directiva en que se señala, tras la modificación del artículo 25, apartados 2 y 3 de la Directiva 2011/16, que «cada Estado miembro garantizará que su autoridad competente, toda institución financiera obligada a comunicar información, intermediario u operador de plataforma que comunica información, según sea el caso, bajo su jurisdicción: a) comunique a toda persona física que la información sobre ella será recopilada y transferida con arreglo a la presente Directiva; b) facilite a toda persona física toda la información a la que deba dar acceso el responsable del tratamiento de los datos con suficiente antelación para que la persona física pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que sea comunicada».

(49) *Vid.*, en este sentido, el Libro Blanco sobre la inteligencia artificial – un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza–, EUROPA Bruselas, 19.2.2020 COM(2020) 65 final, donde se ha destacado, además, que «puede ser que las fuerzas y cuerpos de seguridad y las personas afectadas carezcan de los medios para comprobar cómo se ha tomado una decisión determinada con ayuda de la IA (...). Las personas físicas y las personas jurídicas pueden enfrentarse a dificultades en el acceso efectivo a la justicia en situaciones en las que estas decisiones les afecten negativamente».

(50) Ponce Solé (2019: 77).

En primer lugar, que la interpretación del principio de transparencia como *condición inherente* a la seguridad parece referirse sobre todo a la actuación de las Administraciones públicas reclamando, en concreto, que el funcionamiento, la actuación y estructura de la Administración sea accesible a todos los ciudadanos (51). Principio de transparencia que se recoge en distintas normas, como el Reglamento General de Protección de Datos o la Ley 9/2013, de 29 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, y que si bien no encuentra previsión constitucional expresa, a diferencia del principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 de la CE, como valor esencial del Estado de Derecho, sí cabe afirmar su anclaje constitucional en el art. 105 de dicho Texto Constitucional (52).

En segundo término, cabría señalar que el contenido sustancial de la seguridad jurídica radica en el «derecho a la previsión objetiva por los particulares de su propia posición jurídica» (53), apareciendo como elemento básico de dicho principio la *claridad* (54), tanto en la previsión del mandato normativo como de las consecuencias jurídicas. Sin embargo, y como se acaba de apuntar, la transparencia hace referencia, más bien, a la actuación de la Administración operando, en particular, como una de las claves del derecho de acceso a la información en la medida en que exige que «el actuar de la administración se deje ver como a través de un cristal» (55), generando, en consecuencia, la necesaria seguridad jurídica y confianza por parte del ciudadano desde la premisa de que «solo es entendible lo que es conocido» (56). Dicho de otro modo, «la “transparencia externa o transparencia activa”, como la denomina Aba Catoira, opera frente a la ciudadanía en general o frente a quienes deseen tener información sobre los usos de la inteligencia artificial y la repercusión de los mismos en sus derechos» (57).

Son estas ideas, por tanto, las que nos permiten concluir, como ya se ha anticipado, que la transparencia forma parte del principio de seguridad jurídica siendo este último principio resultado, precisamente, de las exigencias de los principios de confianza legítima (58), transparencia, proporcionalidad y eficiencia conformando todos ellos la *dimensión material* de la seguridad jurídica siendo esta consideración de gran importan-

---

(51) Spano Tardivo (2015: 134).

(52) *Vid.*, en relación con esta idea, García de Pablos (2016) a cuyo juicio, la transparencia encuentra base constitucional en el art. 105.a) de la CE en relación con los arts. 103 y 9.3 de la CE.

(53) García Novoa (2000: 117-118).

(54) Sentido en que ha declarado el Tribunal Constitucional, entre otras, en la Sentencia de 15 de marzo de 1990 (ECLI:ES:TC:1990:46), que «el legislador ha de perseguir la claridad, no la confusión (...). Es relevante que los operadores jurídicos y los ciudadanos sepan a qué atenerse en relación con la materia sobre la que la ley legisla (...). Hay que buscar la certeza respecto a lo que es Derecho y no lo es y no provocar relaciones entre normas que den lugar a perplejidad respecto a la previsibilidad exigible al Derecho».

(55) Delpiazzo (2009: 17).

(56) *Vid.* Suberbiola Garbizu (2022: 225 y ss).

(57) *Vid.* Aba Catoira (2024: 158).

(58) Principio en relación con el que ha señalado Ramos Herrera (2023: 210) que el mismo supone «una manifestación de la seguridad jurídica en sentido amplio, que sin embargo no se debe confundir con ella, sino que la complementa junto con el principio de proporcionalidad».

cia, a nuestro juicio, desde el punto de vista del *refuerzo* de las exigencias que rodean al principio de transparencia en nuestro ámbito de estudio.

Pues bien, el art. 1 del RGPD dispone que: «Los datos personales serán: a) tratados de manera lícita, leal y transparente en relación con el interesado (“licitud, lealtad y transparencia”)). Principio de transparencia a que también se refiere el art. 12 (“Transparencia de la información, comunicación y modalidades de ejercicio de los derechos del interesado”) cuando señala que: «1. El responsable del tratamiento tomará las medidas oportunas para facilitar al interesado toda la información indicada en los artículos 13 y 14, así como cualquier comunicación con arreglo a los artículos 15 a 22 y 34 relativa al tratamiento, en forma concisa, transparente, inteligible y de fácil acceso, con un lenguaje claro y sencillo (...)».

Dicho marco normativo se ve restringido, como ya se ha avanzado, por las excepciones previstas en el art. 23 del RGPD, referidas tanto a la limitación del *derecho a informar al interesado* en el caso de que los datos no hayan sido reclamados del mismo (art. 14 del RGPD) como a la limitación del *derecho de acceso* del interesado a los datos personales que le conciernen a fin de conocer, entre otras cosas, los fines del tratamiento (art. 15 del RGPD) y que se encuentra intrínsecamente relacionado con el principio de transparencia, según se analizará a continuación. Precepto que, como cabe recordar, *exige* que dichas medidas «respeten en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar», entre otros, un objetivo «financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario» [art. 23.1.e) del RGPD].

Como resultado de lo anterior, cabría afirmar con carácter general, que el interesado titular de la información aportada por terceros a requerimiento de la Administración tributaria ni tiene conocimiento de la *transmisión* de dichos datos ni del *modo* en que éstos se utilizan para confeccionar los perfiles de riesgo y los algoritmos (59). En consecuencia, y más allá de las someras referencias contenidas en los Planes de Control Tributario y Aduanero, «resulta harto difícil poder obtener un conocimiento más detallado del uso que nuestras Administraciones tributarias hacen de estas sofisticadas herramientas y las implicaciones que de ello derivan para los obligados tributarios» debido a que no existe una regulación específica de las aplicaciones y herramientas informáticas empleadas por la AEAT no resultando accesible tampoco una información concreta sobre las mismas, más allá de los escasos detalles filtrados por la propia Agencia (60). De este modo, y si bien es posible pensar que las actuaciones de la Administración tributaria son cada vez más precisas, debe afirmarse al mismo tiempo que son menos interpretables (61) siendo la *opacidad* lo que caracteriza a las mismas.

---

(59) Sentido en que afirma Olivares Olivares (2020) que por regla general los contribuyentes no tienen ninguna constancia del desarrollo de las técnicas de análisis del riesgo de incumplimiento fiscal en las que pueden resultar concernido y, menos aún, «del perfil de riesgo asignado para ellos a resultas de una eventual actuación de análisis de riesgos fiscales».

(60) *Vid.* Aníbarro Pérez (2023: 181).

(61) Santiago Marcos (2023: 216).

Esta situación, en efecto, debe valorarse desde los parámetros ya examinados. Esto es, por un lado, desde la consideración de que el sujeto titular de la información es posible que no haya tenido *conocimiento* de la obtención de sus datos por parte de la Administración tributaria y, por otro, que no conozca o ni siquiera entienda, en su caso, el *modo* en que se ha confeccionado el perfil de riesgo o el algoritmo que ha conducido a incluirlo en un Plan de inspección o a iniciar directamente un procedimiento de investigación frente a él (62).

De ahí, que la doctrina haya afirmado con razón que «esta desinformación contrasta con los problemas que el uso de la inteligencia artificial en la toma de decisiones por las administraciones públicas puede suscitar desde el punto de vista de los derechos y garantías de los administrados» (63) habiéndose acuñado el “derecho de defensa algorítmico” ante el *desamparo* en que quedan los obligados tributarios en este escenario en que ni siquiera pueden conocer si los datos recabados por la Administración tributaria son los correctos o si «los parámetros determinados en el sistema inteligente de la Administración Tributaria son válidos» para su caso concreto (64).

Por las razones expuestas, se apela cada vez más al denominado “principio de explicabilidad”, cuya aplicación supone hacer comprensibles tanto las actuaciones de la Administración basada en técnicas de inteligencia artificial como el funcionamiento de los algoritmos, los procedimientos seguidos para su elaboración, así como su relación con los resultados obtenidos (65). Posición que se encuentra en línea con la sustentada en el ámbito europeo donde se ha afirmado que «siempre ha de ser posible justificar cualquier decisión que se haya adoptado con ayuda de la inteligencia artificial y que pueda tener un impacto significativo sobre la vida de una o varias personas» (66) y que, a juicio de González de Frutos, cabría situar a medio camino entre la transparencia y el secreto (67).

En suma, en el escenario descrito, la *opacidad* de los sistemas informáticos (el llamado “efecto caja negra”) se configura como uno de los retos a los que hacer frente (68) encontrándose directamente relacionado con ello el derecho de acceso a la información, y, por ende, el derecho de defensa en los términos a que nos referiremos en el apartado siguiente. Derecho en relación con el que no cabe olvidar, según se ha declarado a nivel europeo, que la falta de transparencia u opacidad de la inteligencia artificial «hace difícil

---

(62) Sentido que ha señalado García-Herrera Blanco (2020: 315) que la necesidad de reforzar el derecho de defensa por parte de los contribuyentes, a través de la transparencia de las Administraciones tributarias implica que «los contribuyentes deberían poder saber los datos que la Administración tributaria posee sobre ellos, así como se han tomado las decisiones a través de herramientas de inteligencia artificial».

(63) *Vid.* Aníbarro Pérez (2023: 183).

(64) Santiago Marcos (2023: 221).

(65) Blázquez Ruiz (2022: 266). Cuestión que ha sido objeto de estudio particular por parte de Pérez Bernabeu (2023: 567 y ss.).

(66) Informe del Parlamento Europeo, de 16 de febrero de 2017, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre normas de Derecho civil sobre robótica [2015/2103 (INL)].

(67) González de Frutos (2020: 158).

(68) *Vid.*, en relación con esta idea, entre otros, Navarro Egea (2022: 311) y Rodríguez Peña (2021: 77) quien señala que «la opacidad algorítmica puede llegar a ocasionar vulneraciones al derecho de defensa del contribuyente así como a la seguridad jurídica».

detectar y demostrar los posibles incumplimientos de la legislación, especialmente las disposiciones legales que protegen los derechos fundamentales, imputan responsabilidades y permiten reclamar una indemnización» (69).

En efecto, siendo la transparencia de la información en poder de la Administración tributaria «un componente fundamental para conseguir la justicia tributaria» (70), dicho reto reclama, a nuestro juicio, la necesidad de una regulación normativa apropiada que prevea tanto la *explicación clara y precisa* del modo en que se utiliza la información para elaborar los algoritmos y los perfiles de riesgos (71), así como la necesidad de su *motivación* y, por tanto, la exteriorización de las razones que sirvieron de base al acto emitido por la Administración tributaria, afectando todo ello a la realización del principio de proporcionalidad (que debe *modular* la explicabilidad de la actuación de la Administración), al principio de transparencia, al control jurisdiccional así como a la posición del obligado tributario ante dicho acto.

Pues bien, en este ámbito cabe considerar un avance la previsión contenida en el art. 23.2 de la Ley 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación a cuyo tenor: «Las Administraciones públicas, en el marco de sus competencias en el ámbito de los algoritmos involucrados en procesos de toma de decisiones, priorizarán la transparencia en el diseño y la implementación y la capacidad de interpretación de las decisiones adoptadas por los mismos». Norma que, si bien es cierto que entraña el peligro de que su mandato se reduzca a una mera declaración programática o de intenciones (72), a lo que se une la dificultad de su aplicación práctica, debido, entre otras razones, a que su cumplimiento pasa necesariamente por la regulación del “procedimiento de transparencia”, creemos que puede suponer la *primera piedra* para favorecer la *adecuada ponderación* (consecuencia de la aplicación del principio de proporcionalidad) entre los derechos de información y de acceso a los datos por parte del contribuyente y la limitación que se deriva del contenido del art. 23 del RGPD (73).

---

(69) Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, *Generar confianza en la inteligencia artificial centrada en el ser humano* COM/2019/168 final.

(70) García de Pablos (2016).

(71) Nos parece significativa la afirmación contenida en este sentido en el Libro Blanco sobre la inteligencia artificial – un enfoque europeo orientado a la excelencia y la confianza–, EUROPA Bruselas, 19.2.2020 COM(2020) 65 final, donde se señala que: «Como sucede con toda nueva tecnología, el uso de la IA presenta tanto oportunidades como amenazas. Los ciudadanos temen quedarse indefensos a la hora de proteger sus derechos y su seguridad frente a los desequilibrios informativos de la toma de decisiones mediante algoritmos». Sentido en que se señala en el RGPD que «todo interesado debe, por tanto, tener el derecho a conocer y a que se le comuniquen, en particular, los *fin*es para los que se tratan los datos personales, su plazo de tratamiento, sus destinatarios, la *lógica implícita en todo tratamiento automático* de datos personales y, por lo menos cuando se base en la *elaboración de perfiles*, las consecuencias de dicho tratamiento» (63). La cursiva es nuestra.

(72) *Vid.* Suberbiola Garbizu (2022: 224).

(73) Idea en referencia a la cual ha indicado García-Herrera Blanco (2020: 311) que la exigencia de transparencia como principio esencial que debe inspirar el uso de esta tecnología «también deber ser objeto de ponderación con la finalidad de que el contribuyente pueda eludir su aplicación».

### 3.3. El acceso a la información

Habiendo señalado más arriba la estrecha *conexión* entre los principios de transparencia y el derecho de acceso a la información, dicha conexión se pone de manifiesto, según afirma García de Pablos, en dos direcciones: de los contribuyentes hacia la Administración tributaria y de ésta hacia los obligados tributarios. De este modo, «la primera otorga al contribuyente el derecho de acceso a la información tributaria», mientras que la segunda «obliga a la Administración a la transparencia y a suministrar la información tributaria, tanto de aquella información que sirva de ayuda a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones como la referente a los resultados de su gestión» (74) y, por ende, según se viene exponiendo, a proporcionar la información adecuada al obligado tributario en relación con la elaboración de los perfiles de riesgo y los algoritmos en que se ha basado su decisión.

Ahora bien, siguiendo al autor mencionado, debe destacarse que tanto el acceso a la información como la transparencia tributaria «han sido un tabú en el sistema impositivo español», lo que ha permitido a la Administración tributaria «la posibilidad de delimitar nuestro sistema tributario de forma muchas veces discrecional, apoyándose en la existencia del secreto fiscal», siendo un buen ejemplo de ello la Resolución 825/2019, de 13 de febrero de 2020, del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, que se pronunció acerca de una petición de información de un ciudadano que solicitaba a la AEAT que le facilitara datos relativos a las aplicaciones, contenido, función, etc., utilizadas por la Administración tributaria, declarando la insuficiencia y carácter genérico de la respuesta proporcionada por la Administración tributaria. Razones por las que se estimó la reclamación y se instó a la AEAT a que remitiese al reclamante el «contenido y función de los programas/aplicaciones ZÚJAR, TESEO, INEX, INTER, DÉDALO, PROMETEO y GENIO».

De este modo, y como consecuencia de estas consideraciones, se ha defendido que el derecho de acceso a la información tributaria en poder de la Administración «debe constituir un derecho fundamental del ciudadano, que le permitirá ejercer un control de sus instituciones y de los órganos de gestión tributaria, basado en la reciprocidad de los derechos y deberes entre la Administración y el contribuyente, sin perjuicio de que deba garantizarse la confidencialidad de los datos personales», con la finalidad de evitar la arbitrariedad de las Administraciones, generando una confianza entre el contribuyente y las autoridades tributarias, que redundaría en un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias (75).

Ahora bien, siendo posible afirmar la *base constitucional* del derecho de acceso a la información, teniendo en cuenta el contenido del art. 105.b) de la CE, a cuyo tenor la Ley regulará «el acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos, salvo en lo que afecte a la seguridad y defensa del Estado, la averiguación de los delitos y la intimidad de las personas», no creemos que sea posible calificar dicho derecho como fundamental siendo cuestión distinta, a nuestro juicio, que la norma correspondiente deba

---

(74) García de Pablos (2016).

(75) *Ibidem*.

regular adecuadamente y en clave garantista este derecho en cuanto integrante del derecho a la protección de datos (76).

En efecto, pensamos que no se trata de formular nuevos derechos sino de realizar, más bien, un *enfoque adecuado* de los ya existentes *adaptándolos* al nuevo escenario con la finalidad de no caer en la tentación de afirmar como nuevos derechos los que no son sino derivaciones o facultades de los clásicos derechos fundamentales, tal como se afirma en la Carta de Derechos Digitales, aprobada en julio de 2021 (77). Línea, precisamente, en que añade la Carta, con acierto, que los entornos digitales generan nuevos escenarios, contextos y conflictos que imponen la adaptación de los derechos y la reinterpretación del Derecho (78).

Pues bien, el art. 15 del RGPD, bajo la rúbrica “Derecho de acceso del interesado”, dispone que: «1. El interesado tendrá derecho a obtener del responsable del tratamiento confirmación de si se están tratando o no datos personales que le conciernen y, en tal caso, derecho de acceso a los datos personales (...)» (79). Derecho que, como sucede en el supuesto de la información al titular de la información recabada por parte de la Administración tributaria así como con el principio de transparencia, encuentra *limitaciones*, previstas también en el contenido del art. 23.e) del RGPD, para el supuesto de la existencia de un importante interés público general de la Unión Europea o de un Estado miembro y, «en particular un interés económico o financiero importante», siempre que la misma «respete en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática (...)». Dirección en que se sitúa también el art. 14 de la Ley 9/2013, de Transparencia, acceso a la información y buen gobierno, que se dedica a la previsión de los *límites* al acceso a la información, entre los que se encuentra «la prevención, investigación y sanción de los ilícitos penales, administrativos o disciplinarios» (art. 14.1.e), aclarando, en el mismo sentido que el RGPD, que su aplicación «será proporcionada a su objeto y finalidad de protección y atenderá a las

---

(76) En relación con esta idea, debe señalarse que el TJUE ha defendido el acceso a los datos propios o información personal reconociéndolo como derecho fundamental, en cuanto parte del derecho al respeto de la vida privada, protegido por el ordenamiento europeo. Así, y entre otros pronunciamientos, cabe destacar la Sentencia de 8 de abril de 2014, *Caso Digital Rights Ireland Ltd* (asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12) y la Sentencia de 20 de diciembre de 2017, *Caso Peter Nowak/Data Protection Commissioner* (C-434/16), en la que se declaró que la protección del derecho a la intimidad lleva consigo que toda persona pueda cerciorarse de que los datos personales que le conciernen son exactos y se utilizan de modo lícito.

(77) Documento en que se indica en sus Consideraciones Previas que no se trata necesariamente de descubrir derechos digitales pretendiendo que sean algo diferente de los derechos fundamentales ya reconocidos o de que las nuevas tecnologías y el ecosistema digital se erijan por definición en fuente de nuevos derechos. Línea en que, entre otros autores, se sitúa Ribes Ribes (2021).

(78) *Vid.*, en relación con estas ideas, Sánchez López (2024: 178).

(79) Derecho al que se alude en el Considerando 59 de dicho Reglamento indicándose que «deben arbitrarse fórmulas para facilitar al interesado el ejercicio de sus derechos en virtud del presente Reglamento, incluidos los mecanismos para solicitar y, en su caso, obtener de forma gratuita, en particular, el acceso a los datos personales y su rectificación o supresión, así como el ejercicio del derecho de oposición», añadiendo que «el responsable del tratamiento debe estar obligado a responder a las solicitudes del interesado sin dilación indebida y a más tardar en el plazo de un mes, y a explicar sus motivos en caso de que no fuera a atenderlas».

circunstancias del caso concreto, especialmente a la concurrencia de un interés público o privado superior que justifique el acceso» (art. 14.2).

Del contenido de estas disposiciones nos interesa destacar la necesidad de elaborar la correspondiente *previsión normativa* que, en el ámbito concreto de la fiscalidad, especifique las exigencias contenidas en la normativa expuesta. Dicho de otro modo, nos enfrentamos a la imperiosa necesidad de regular normativamente las *garantías* que deben acompañar la transición del “ciudadano analógico” al “ciudadano digital”, teniendo en cuenta la posición en que ha quedado el contribuyente frente a la Administración tributaria en que los avances en el desarrollo de los diferentes modelos de administración electrónica no se han visto acompañados de las garantías correspondientes en relación con los sujetos afectados (80). Esto es, las bases normativas que proporcionan soporte a la administración electrónica y, en concreto, la tributaria, «son demasiado limitadas para dar respuesta a los diferentes escenarios que plantea el fenómeno tecnológico, lo que las hace demasiado permisivas», poniendo en riesgo el equilibrio al que constantemente debe aspirar la relación jurídica tributaria (81).

En este ámbito, dicho marco normativo, en lo que en estos momentos nos interesa, y con el objetivo de garantizar e incluso reforzar el *derecho de defensa*, debe realizar una *regulación precisa y clara* de los derechos analizados, esto es, tanto del relativo a la información al sujeto titular de la información transmitida a la Administración tributaria como del derecho de acceso y el principio de transparencia respetando los parámetros contenidos en el RGPD que, como ya ha quedado expuesto, imponen que la *limitación* a los derechos mencionados se realice desde la proporcionalidad de la restricción en relación con el interés perseguido en cada caso, lo que supone el respeto del núcleo esencial de los derechos implicados.

Con todo, y si bien la previsión y consiguiente aplicación de estas garantías debería tener como resultado, en línea de principio, el *control efectivo* de las aplicaciones basadas en la inteligencia artificial por parte del sujeto afectado y, por tanto, la salvaguarda de sus derechos creemos que debe advertirse el problema de la dificultad de su aplicación práctica dada la indeterminación de muchos de los conceptos implicados, así como la dificultad de llevar a cabo en muchos casos la adecuada ponderación de los intereses en juego.

Por todo ello, pensamos que la regulación normativa que se proponga podría tener un buen espejo en el contenido de la Lei n.º 27/2021, de 17 de mayo, de la *Carta Portuguesa de Direitos Humanos na Era Digital*, que en su artículo 9 señala que «el uso de la inteligencia artificial se guiará por el respeto a los derechos fundamentales, garantizando un justo equilibrio entre los principios de explicabilidad, seguridad, transparencia y responsabilidad, teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso concreto y estableciendo procesos para evitar prejuicios y discriminaciones». Sentido en que ha señalado Olivares

---

(80) Campos Acuña (2021: 69).

(81) Navarro Egea (2022: 321). Línea en que ha subrayado Campos Martínez (2021: 225) que la Agencia Tributaria española «viene trabajando en base a una habilitación legal específica muy amplia y con fundamento en aplicación de normas de las administraciones públicas generales, que parecen aplicarse a conveniencia».

Olivares que, en lo que respecta a los que podrían denominarse derechos digitales, el debate se sitúa sobre todo en el *modo* en que se adecúan las garantías exigibles en el uso de la información personal previamente intercambiada «o las limitaciones a la protección de datos en función de las circunstancias del tratamiento que se lleve a cabo en cada momento» (82) y, en definitiva, añadimos nosotros, en el adecuado equilibrio o conjugación de los intereses en juego.

### 3.4. Consecuencias derivadas de la Disposición Adicional Decimocuarta de la Ley 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales

Buena parte del origen de la problemática que se ha venido exponiendo a lo largo del presente trabajo podría encontrarse en el tenor de la Disposición Adicional 14ª de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, que dispone que la normativa relativa a las limitaciones y excepciones en el ejercicio de los derechos «que hubiesen entrado en vigor con anterioridad a 25 de mayo de 2018, y en particular los artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, siguen vigentes en tanto no sean expresamente modificadas, sustituidas o derogadas», y cuya pervivencia, como se verá, es *discutible*.

Esta disposición, como cabe deducir, habilita a las Administraciones tributarias a *dene*gar el ejercicio de los derechos a que se refieren los arts. 15 a 22 del RGPD y, por ende, los derechos de comunicación y acceso a la información, cuando ello obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el interesado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras (83).

De este modo, y aunque esta limitación, en línea de principio, podría entenderse coherente con el contenido del párrafo primero del art. 23 del RGPD, según lo expuesto más arriba, debe *denunciarse* sin embargo que la forma en que se ha llevado a cabo dicha restricción en España no cumple los requisitos requeridos por el art. 23.2 del RGPD, a cuyo tenor cualquier medida legislativa indicada en el apartado 1 contendrá como mínimo, disposiciones específicas relativas a la regulación de las características del tratamiento de los datos (84), que vendrían a *compensar* las limitaciones contempladas en el dicho apartado.

---

(82) Olivares Olivares (2020: 101).

(83) *Vid.*, en este sentido, Pérez Bernabeu (2023: 560 y 566 a 567).

(84) En concreto, dicho precepto se refiere a:

- a) la finalidad del tratamiento o de las categorías de tratamiento;
- b) las categorías de datos personales de que se trate;
- c) el alcance de las limitaciones establecidas;
- d) las garantías para evitar accesos o transferencias ilícitos o abusivos;
- e) la determinación del responsable o de categorías de responsables;
- f) los plazos de conservación y las garantías aplicables habida cuenta de la naturaleza alcance y objetivos del tratamiento o las categorías de tratamiento;
- g) los riesgos para los derechos y libertades de los interesados, y
- h) el derecho de los interesados a ser informados sobre la limitación, salvo si puede ser perjudicial a los fines de esta.

Precepto, en efecto, que como con razón ha afirmado Olivares Olivares, no contiene una premisa de carácter voluntario, como parece haberse interpretado por la D.A. mencionada sino “de naturaleza imperativa”; motivo por el cual, si se cumple el mandato del punto dos del art. 23, el responsable del tratamiento en la Administración tributaria quedará eximido de su deber, «puesto que el interesado ya se encuentra informado de las condiciones en las que podrán ser empleados sus datos con un mínimo grado de certeza» (85). En consecuencia, y como cabe deducir, en nuestro ordenamiento tributario, y en base al marco normativo indicado, la Administración puede proceder a la “eliminación” del derecho a la protección de datos sin necesidad de someterse al mandato previsto en el art. 23.2 del RGPD.

En base a lo expuesto, el problema que se desprende de estas consideraciones es que, si bien contamos con el RGPD para afrontar la “nueva” regulación de los derechos de los afectados por las herramientas de inteligencia artificial, y siendo cierto que el desarrollo de estas medidas requiere de una intensa actividad reguladora por parte de los Estados miembros, en España, en lo que respecta a la normativa tributaria, todavía no se ha llevado a cabo la aprobación de ninguna de estas medidas. Por consiguiente, y desde las ideas mencionadas, pensamos que existe fundamento suficiente para afirmar que dicha norma podría “entrar en conflicto” con el art. 23 del RGPD, siendo *contrario* a dicha disposición por no cumplir los requisitos estipulados en su apartado segundo (86).

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES

En el contexto de la digitalización, se ha señalado que «nos encontramos inmersos en una *revolución silenciosa y sin resistencia* que ha cambiado radicalmente nuestra sociedad» (87). Afirmación, en efecto, que compartimos en el sentido, en primer lugar, de que los entornos digitales han generado nuevos escenarios, contextos y conflictos que imponen la adaptación de los derechos y la reinterpretación del Derecho mismo encontrándonos, por tanto, y en este sentido, ante una verdadera *revolución*.

También nos mostramos de acuerdo, en segundo lugar, en lo que se refiere al carácter *silencioso* de la revolución, *siempre que* lo refiramos a la aptitud adoptada por la Administración tributaria en el sentido de intentar “guardar silencio” acerca de los derechos de los contribuyentes especialmente afectados en este nuevo escenario y que garantizan al interesado el conocimiento de la trazabilidad del conjunto de datos utilizados por el

---

(85) Olivares Olivares (2021:185). Consideraciones que comparte Pérez Bernabeu (2023: 575 y 576) afirmando en concreto que «el actual marco jurídico (...) permite denegar de forma sistemática el ejercicio de los derechos previstos en la normativa sobre protección de datos por los contribuyentes, deja entrever que el legislador tributario considera –erróneamente desde nuestro punto de vista– que el respeto a los derechos de los contribuyentes conduce ineludiblemente a la dificultad o imposibilidad del desarrollo de sus funciones administrativas», añadiendo que «es posible conjugar de forma satisfactoria la protección de los derechos de los contribuyentes ante el uso de herramientas de Inteligencia Artificial por la Administración tributaria con el desarrollo de la actividad administrativa sin pérdida de eficacia de ésta».

(86) *Ibidem*: 186.

(87) Rodríguez Peña (2021: 63).

sistema de inteligencia artificial. Estamos aludiendo, en concreto, al derecho al conocimiento de los datos obtenidos por parte de la Administración tributaria y, en particular, mediante requerimientos a terceros, el acceso a los mismos y la transparencia en lo que respecta a su tratamiento cuya *insuficiente visibilidad*, teniendo en cuenta la ausencia de previsión normativa en este ámbito, conduce a constatar un *acusado desequilibrio* entre ambas partes de la relación jurídico-tributaria digital.

Puede hablarse, asimismo, de la *escasa resistencia* mostrada por parte de los sujetos afectados por las actuaciones automatizadas de la Administración tributaria si tomamos en consideración que la normativa de protección de datos, en *ausencia de una norma específica* en el ámbito tributario, *limita* hasta el punto de anularlas, las posibilidades de conocimiento, de acceso y, por tanto, oposición de los interesados; situación que quizá es la que ha conducido a afirmar que la protección de datos sigue siendo «la gran desconocida en el ámbito de la Administración tributaria» (88).

Con todo, la interpretación de estas restricciones a la luz de las garantías previstas en el RGPD, y en espera de la deseada reforma normativa, deberían conducir a la salvaguarda del derecho a la protección de datos frente al interés de la Administración tributaria esencialmente desde la óptica del principio de proporcionalidad trazando así la senda para la correcta *ponderación* de los intereses implicados, a partir de reglas precisas desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, siendo posible constatar, sin embargo, y como se viene afirmando, su *insuficiente aplicación efectiva* por parte de las autoridades tributarias, *cuando no su posible inconstitucionalidad* en algún caso.

De este modo, y si bien el uso de las herramientas digitales por parte de la Administración tributaria es algo habitual y necesario, cabe afirmar que su utilización se está llevando a cabo en un ordenamiento jurídico que no se encuentra preparado para afrontar la transformación digital. Esta situación acontece de manera particular en el ámbito de las actuaciones de obtención de información tributaria cuyo *redimensionamiento* se está llevando a cabo sin la cobertura normativa suficiente con la consiguiente vulneración de los derechos de los sujetos afectados, según ha quedado expuesto a lo largo del presente trabajo.

## BIBLIOGRAFÍA

Aba Catoira, A. (2024): “Los algoritmos en la vida de las personas: la transparencia o derecho a saber como garantía de los derechos fundamentales en su relación con la inteligencia artificial”, en *Ciencia de Datos y Perspectivas de la Inteligencia Artificial*, F. Ramón Fernández (coord.), Tirant lo Blanch, Valencia.

Aníbarro Pérez, S. (2023): “El uso de perfiles de riesgo en la prevención y lucha contra el fraude fiscal”, en *Sobre la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Estudios en homenaje*

---

(88) Olivares Olivares (2021: 159). Sentido en que afirma Pérez Bernabeu (2023: 550), que «el uso de la Inteligencia Artificial por la Administración tributaria no ha ido acompañado, como hubiera sido deseable, del desarrollo e implantación de un marco jurídico suficientemente garantista de los derechos y garantías de los contribuyentes».

- al Profesor Dr. D. A. Menéndez Moreno, A. Corcuera Torres y S. Aníbarro Pérez (coords.), Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- Bilbao Estrada, I. (2019): “Disrupción tecnológica y Administración Tributaria: deber de contribuir, lucha contra el fraude y derechos y garantías del contribuyente”, en *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- Blázquez Ruiz, F. J. (2022): “La paradoja de la transparencia en la inteligencia artificial: opacidad y explicabilidad. Atribución de responsabilidad”, *Revista Internacional de Pensamiento Político*, n.º 17.
- Borja Tomé, J. (2020): “El uso de la Inteligencia artificial y el análisis de información en la Agencia Tributaria”, en *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, F. Serrano Antón (dir.), Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- Calderón Carrero, J. M. (2002): “El intercambio de información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, M. T. Soler Roch y F. Serrano Antón (dirs.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Calderón Carrero, J. M. (2009): *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblo, La Coruña.
- Calderón Carrero, J. M. (2014): “Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente: la jurisprudencia del TJUE en el asunto Sabou”, *Carta Tributaria*, n.º 2: 13.
- Campos Acuña, C. (2021): “El Derecho a una buena administración digital en la Carta de Derechos Digitales”, *Revista de Privacidad y Derecho Digital*, n.º 24.
- Campos Martínez, Y. A. (2021): “Los derechos y principios digitales en la relación tributaria electrónica: ética o derecho”, en *Nuevas tecnologías disruptivas y tributación*, S. Moreno González (dir.) y J. A. Gómez Requena (coord.), Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra: 225.
- Campos Martínez, Y. A. (2024): “La gobernanza de los datos tributarios digitales en la aplicación de las herramientas de inteligencia artificial”, en *La digitalización tributaria*, M. A. Collado Yurrita, L. M. Romero Flor y F. J. Nocete Correa (dirs.), Atelier, Barcelona.
- Delpiazzo, C. E. (2009): “A la búsqueda del equilibrio entre privacidad y acceso en Protección de datos personales y Acceso a la Información Pública”, en *Protección de Datos Personales y Acceso a la Información Pública*, AGESIC, Montevideo.
- García-Herrera Blanco, C. (2020): “El uso del big data y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes”, en *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, F. Serrano Antón (dir.), Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- García Caracuel, M. (2020): “La protección de los derechos de los obligados tributarios en los procedimientos de intercambio de información previa solicitud”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 4: 219.
- García Novoa, C. (2000): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

- García de Pablos, J. F. (2016): “La transparencia tributaria y el derecho al acceso a la información fiscal” (BIB 2016\80456), *Quincena Fiscal*, n.º 19/2016 (versión digital).
- García-Torres Fernández, M. J. (2021): “Contribuyente vs. Administración Tributaria. ¿Nos rendimos ante el algoritmo?”, en *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, A. Navarro Faure (dir.) y E. Gil García (coord.), Tirant lo Blanch, Valencia.
- González de Frutos, U. (2020): “Inteligencia Artificial y Administración tributaria”, en *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, F. Serrano Antón (dir.), Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- González Ruiz, F. J. (2019): “Inteligencia artificial: implicaciones en materia de protección de datos” (BIB 2019\2488), *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 950 (versión electrónica).
- Grau Ruiz, M. A. (2020): “Riesgos y oportunidades en la creciente digitalización fiscal”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 130.
- Grau Ruiz, M. A. (2023): “Repensando la cooperación internacional en cuestiones de tributación para que sea verdaderamente inclusiva y eficaz”, en *Medio siglo de Derecho Financiero y Tributario. Estudios en memoria del Profesor C. Lozano Serrano*, E. Machancoses García (dir.), Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- Iriarte Yanicelli, A. A. (2020): “Derechos y garantías de los contribuyentes en la cuarta revolución industrial: Aproximación desde las transformaciones de la relación jurídica tributaria en la era de la inteligencia artificial”, en *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, F. Serrano Antón (dir.), Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- Martínez Giner, L. A. (2008): *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Iustel, Madrid.
- Navarro Egea, M. (2022): “Límites jurídicos a la Administración tributaria electrónica”, en *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*, B. Olivares Olivares (dir.), La Ley, Madrid.
- Olivares Olivares, B. (2020): “Transparencia y aplicaciones informáticas en la Administración tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 174.
- Olivares Olivares, B. (2021): “El tratamiento lícito de la información y las limitaciones del derecho a la protección de datos en el ordenamiento tributario”, en *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, I. Jara (dir.), A. Vázquez del Rey Villanueva e I. Suberbiola Garbizu (coords.), Wolter Kluwers, Madrid.
- Olivares Olivares, B. (2023): “La geolocalización de los usuarios y su acceso por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ¿un tratamiento lícito, leal y transparente de datos de carácter personal?”, en *Los derechos fundamentales del contribuyente*, J. L. Bosch Cholbi (dir.) y B. Sevilla Bernabeu y A. M. Vera Ivars (coords.), Tirant lo Blanch, Valencia.
- Pérez Bernabeu, B. (2023): “¿Nuevos? Derechos de los contribuyentes frente al uso de la inteligencia artificial por la Administración”, en *Los Modelos de Negocio en la era digital. Tratamiento contable y fiscal e implicaciones en el procedimiento tributario y las garantías de los contribuyentes*, L. A. Malvárez Pascual, A. M. Pita Grandal y J. J. Martos García (dirs.), Aranzadi, Cizur Menor, Navarra.
- Ponce Solé, J. (2019): *La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida*, Editorial Universidad de Alcalá, Universidad de Alcalá.

- Ramos Herrera, A. (2023): “La relevancia del principio de confianza legítima en el ámbito tributario”, en *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.) y J. A. Gómez Requena (coord.), Atelier, Barcelona.
- Ribes Ribes, A. (2021): “La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración” (BIB 2021\4910), n.º 2018 (versión digital).
- Rodríguez Peña, N. L. (2021): “Big data e inteligencia artificial: una aproximación a los desafíos éticos y jurídicos de su implementación en las administraciones tributarias”, *Ius et Scientia*, vol. 7.
- Sánchez López, M. E. (2024): *La proyección de la buena administración sobre el procedimiento de intercambio de información tributaria entre Estados*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- Sánchez Pino, A. J. (2010): “El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la Unión Europea y su propuesta de reforma”, *Quincena Fiscal*, n.º 19.
- Santiago Marcos, D. (2023): “Los derechos de los contribuyentes ante una Administración tributaria digital”, en *Los derechos fundamentales del contribuyente*, J. L. Bosch Cholbi (dir.), B. Sevilla Bernabeu y A. M. Vera Ivars (coords.), Tirant lo Blanch, Valencia.
- Serrano Antón, F. (2023): “Inspección tributaria e inteligencia artificial; hacia el equilibrio entre los derechos y garantías de los contribuyentes y la eficiencia en la Administración Tributaria”, en *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, S. Moreno González y P. J. Carrasco Parrilla (dirs.) y J. A. Gómez Requena (coord.), Atelier, Barcelona.
- Spano Tardivo, P. (2015): “El principio de transparencia de la gestión pública en el marco de la teoría del buen gobierno y la buena administración”, Artículo presentado bajo el mismo título en el *V Congreso Internacional da Rede Docente Eurolatinoamericana de Direito Administrativo*, realizado en la Universidade de Santa Cruz do Sul, Brasil, días 12 y 13 de mayo de 2015.
- Suberbiola Garbizu, I. (2022): “Relevancia de la inteligibilidad de la inteligencia artificial utilizada en los procedimientos tributarios”, en *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*, B. Olivares Olivares (dir.), La Ley, Madrid.

---

# **Comentarios de Bibliografía**

---





---

# EL INSTRUMENTO MULTILATERAL (ACCIÓN 15 BEPS): LA IMPLEMENTACIÓN DE LAS DISPOSICIONES SUSTANTIVAS BEPS EN LA RED ESPAÑOLA DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

---

**Machancoses García, Ester**

Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales

Colección: Estudios Jurídicos

Madrid, 2024, 288 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.4.6>

## 1. CONSIDERACIONES GENERALES

Desde la publicación, en el no tan alejado año 2015, de las 15 Acciones que integran el denominado proyecto BEPS (“*Best Erosion and Profit Shifting*” o “Erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios”), vivimos un auténtico paradigma novedoso en el Derecho Tributario Internacional, bajo la égida de la OCDE, el cual todavía no ha culminado pues falta la implantación y entrada en vigor de los llamados Pilares 1 y 2.

Una de las características de ese nuevo paradigma es el cambio de la perspectiva bilateral, país con país, a la hora de solucionar los problemas fiscales de las inversiones y rentas obtenidas en las diversas jurisdicciones por sujetos residentes en alguna de ellas, cuyo modelo de solución se incorpora básicamente en el archiconocido Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante, CDI), cuya última edición completa es de 2017, por una óptica multilateral.

Esta perspectiva, no solo es más coherente con el impacto universal de la globalización sino con el incontrovertible hecho de que la amplia Red de Convenios de Doble Imposición, CDI, cuya cuantía ronda los 3.000, se había convertido, asimismo, en una herramienta de elusión fiscal internacional, verbigracia, a través de las técnicas conocidas como “*treaty shopping*”.

Para eliminar o, al menos, reducir el impacto de estas herramientas de elusión fiscal, los informes finales de la Acción 2 (mecanismos híbridos), Acción 6 (abuso de los Convenios), Acción 7 (elusión del estatus de establecimiento permanente) y Acción 14 (mejora de los mecanismos de resolución de conflictos), plantearon la configuración de un Tratado Multilateral, conocido por sus siglas MLI (CML, en el libro, conforme a los términos hispanicos); cuyo tenor, superando el bilateralismo y evitando la enorme complejidad de

revisar todos y cada uno de los CDI, de manera bilateral, permitiese adaptarlos a las nuevas Acciones BEPS.

Se trata, sin ningún género de dudas, de un instrumento jurídico muy novedoso, cuyo conocimiento y aplicación requiere tanto de un nuevo planteamiento interpretativo como de una serie de conocimientos jurídico-normativos apropiados por parte de los operadores implicados, comenzando por las Administraciones Tributarias.

A nuestro juicio resulta ser, precisamente, esta ausencia de visión práctica y de formación por parte de los citados operadores una de las enormes dificultades ante las cuales se enfrenta la utilización del CML y, sin duda, a medida que se vayan extendiendo sus efectos, tales problemas complicarán su entrada efectiva en vigor.

Si a esto unimos la complejidad del CML, su asimetría, la generalización de las reservas, las opciones que se contemplan para muchos de sus artículos, el hecho de que solo un núcleo del articulado constituya estándar mínimo y la ambigüedad de los términos empleados en la redacción, no nos cabe sino concluir con la autora respecto de los efectos generales del CML, que ésta acaba «...dando carta de naturaleza a un nuevo panorama convencional con más asimetrías que el que teníamos hasta ahora, no solo por la ausencia de muchos Estados como Parte del CML, entre ellos Estados Unidos, sino por el propio andamiaje regulador del instrumento multilateral que deja una libertad inusitada a las Partes como muestra el hecho de que puedan decidir qué CDI se verán afectados, qué medidas quieren implementar, y en qué medida hacerlo» (página 199).

De hecho, basta con fijarnos en el Anexo del trabajo, el cual se extiende desde las páginas 206 hasta el final, y refleja las diferentes posiciones según reservas, “*matchings*” o acuerdos, disposiciones comunicadas entre las partes, etc., para que seamos conscientes de la enorme complejidad de la tarea de conocer para cada CDI el estado de la tributación bilateral y sus consecuencias.

La única solución razonable será acudir a los denominados “*matching sheets*” y Cuadros que la propia OCDE va publicando sobre la incidencia del CML en cada CDI, lo cual generará, a su vez, problemas jurídicos diversos, caso del valor de tales “interpretaciones” para los ordenamientos nacionales o su relación con el cumplimiento del principio de legalidad tributaria.

El texto de la autora se adentra, precisamente, en la novedad del CML y en exponer y desarrollar sus rasgos más significativos, analizando, artículo por artículo, la aplicación por parte de España a sus diferentes CDI y el estado de la cuestión tras ese estudio.

## 2. DESARROLLO DE LA OBRA

España firmó el CML el 7 de junio de 2017, entrando en vigor el 1 de enero de 2022, aunque, con posterioridad, se ha ido publicando anualmente su extensión a otros CDI firmados por el Reino de España.

La extensión territorial abarca, en principio, 68 CDI de la Red española de CDI; teniendo en cuenta que, a 6 de mayo de 2023, había sido firmado por 100 jurisdicciones y ratificado por 80, con 1.868 “*covered tax agreements*”, aunque la enorme complejidad del CML empieza por algo elemental como es, precisamente, concretar a qué jurisdicciones

se aplica, artículo por artículo, materia a la cual la autora destina con detalle las primeras páginas de su texto y refleja en el Anexo.

Y esto, a mi juicio, es lo relevante: «...el instrumento multilateral es tan complejo en su interpretación como tediosa su aplicación y, por otro lado, que la verdadera novedad, después de todo, es su exitosa implementación de la cláusula general del propósito principal, que puede dar carta de naturaleza a un nuevo paradigma de la fiscalidad internacional, lo que nos ha llevado a la reflexión final de que el fin no ha justificado los medios...», página 14 del libro.

Coincidimos totalmente con el juicio de la autora sobre el CML, cuya complejidad es inmensa, dada la amplia red de reservas, “*matching*” condiciones, conceptos jurídicos indeterminados, etc. que jalonan la redacción de su articulado, a cuya exposición y análisis dedica la autora prácticamente toda la extensión de su trabajo.

Parte, de esta manera, la autora de una exposición general en el Capítulo 2, páginas 21 y siguientes, de cómo las medidas de las Acciones 2, 6, 7 y 14 de BEPS, ver arriba, han trasladado su filosofía y objetivos al CML, artículos 3 al 26, tomando en consideración que éste se compone de VII Partes.

El libro, como hemos enunciado, desarrolla seguidamente, con gran detalle, la aplicación de cada uno de los artículos del CML a los diferentes CDI firmados por España, revelándose, inmediatamente, la dificultad de conocer, salvo con algún tipo de Cuadro o programa de “*matching*”, cómo se aplica cada uno de los componentes del CML en cada CDI.

De ahí, el enorme interés del Anexo del texto.

El Capítulo 3 hace referencia al Preámbulo de los CDI, páginas 29 y siguientes, incorporando dos ideas principales: que estos sirven para luchar contra el fraude y la evasión fiscales y que «los convenios tributarios no están concebidos para provocar doble no imposición».

El Capítulo 4, páginas 37 y siguientes, se dedica a estudiar el problema de las “personas comprendidas” en el ámbito subjetivo de los CDI, centrándose en tratar de resolver el intrincado mundo de los “*partnerships*” y las entidades transparentes, conforme a la terminología española.

El Capítulo 5, páginas 59 y siguientes, analiza la residencia fiscal (entidades de doble residencia) y la figura estrella de todo CDI: el concepto de establecimiento permanente (en adelante, EP) y, lógicamente, cómo la redacción del CML ha tratado de introducir en los CDI firmados por España los criterios de BEPS, tendentes a eludir la tributación de las actividades empresariales realizadas a través de EP.

Nos referimos a la elusión del EP por medio de la figura del comisionista, art. 12 CML, el artificio de las actividades auxiliares o preparatorias, art. 13 CML y, en general, la fragmentación de los contratos y de los propios EP para evitar la sujeción efectiva de sus rentas en el país de la residencia del EP.

Por su parte, en el Capítulo 6, páginas 95 y siguientes, se centra en las reglas sobre ajustes correlativos (art. 9.2 CDI, ya utilizado en la generalidad de los CDI firmados por España) y las restricciones a los tipos de retención beneficiosos para la distribución de

dividendos, art. 8 CML, mediante la implementación, como requisitos preceptivos, de un período mínimo de tenencia para aplicación del beneficio de la exención o de reducción de la retención en la fuente y de otras herramientas.

Asimismo, se analiza el tratamiento de las ganancias de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles, art. 9 CML, de utilización generalizada por España, pero cuyas reservas (hasta seis) vuelven su aplicación un laberinto.

El Capítulo 7, páginas 121 y siguientes, traslada el problema a la sustitución del método de exención como mecanismo para evitar la doble imposición al método de imputación, art. 5 CML, asimismo, con variadas opciones.

Seguidamente, el Capítulo 8, páginas 129 y siguientes, dirige su atención a las novedades del procedimiento amistoso, Partes V y VI del CML, junto con la consideración del arbitraje como otro instrumento (ahora, normalizado) para la solución de conflictos fiscales entre partes, regulado con carácter opcional en el art. 18 CML.

Este apartado del CML es peculiar ya que «...se edifica a modo de Convenio multilateral específico para implementar el arbitraje, conforme a los arts. 18 a 26 CML, de manera que cada precepto alberga la norma sustantiva y, en su caso, las opciones, reservas y notificaciones...» (página 139). España ha notificado su opción por aplicar la Parte VI del CML a sus Convenios comprendidos.

A nuestro juicio, una de las grandes novedades del CML es la generalización como instrumento jurídico anti-abuso de la cláusula del propósito principal, restringiendo la utilización de los beneficios del Convenio y a esta materia se destina el muy importante Capítulo 9, páginas 153 y siguientes.

La complejidad de las relaciones entre las cláusulas LOB (limitación de beneficios) y PPT (“test del propósito principal”), esta última de implantación obligatoria al constituir estándar mínimo, es conocida por todos los operadores y la autora se expone ampliamente sobre la combinación de tales disposiciones en el CML.

Los problemas de relación entre las dos cláusulas se complican por la ambigüedad de los términos utilizados en su redacción (ver, en especial, los comentarios de la página 158 al respecto).

Seguidamente, se exponen las versiones de las cláusulas LOB, de limitación de beneficios y para EP situados en terceros Estados.

Por último, el Capítulo 10, “Conclusiones”, páginas 183 y siguientes, resumen el trabajo, en primer orden, sintetizando las consecuencias del CML en relación con cada uno de los artículos de los CDI firmados por España y afectados por el Instrumento Multilateral y, en segundo término, exponiendo unas reflexiones generales sobre el propio CML, caracterizadas (en este punto, solo podemos apoyar a la autora) por el escepticismo, “¿tanta alforja para tan corto viaje?”, página 199 y la conclusión general de que la aplicación del CML conducirá a una especie de aplicación de los CDI, “a la carta”, dependiendo de la voluntad de los Estados y haciendo muy compleja su interpretación.

Por ello, creemos que los Anexos finales del libro son esenciales para reducir tal complejidad.

Estos Anexos son los siguientes: a) Anexo Introdutorio. Las Acciones BEPS que proponen medidas convencionales y su articulación en el CML; b) Anexo 1. El Instrumento multilateral (Acción 15 BEPS): Estructura y contenido; c) Anexo 2. Tabla de opciones y Reservas de las Partes, arts. 3 a 7 CML; d) Anexo 3. Tabla de opciones y Reservas de las Partes, arts. 8 a 15 CML; e) Anexo 4. Tabla de opciones y Reservas de las Partes, art. 16 y Parte VI (Arbitraje); f) Anexo 5. Los artículos de un CDI afectados por el Instrumento multilateral; g) Anexo 6. Red española de CDI afectados por los arts. 3 a 5 del Instrumento multilateral; h) Anexo 7. Red española de CDI afectados por arts. 6 (Preámbulo) y 7 (PPT+LOB) del CML; i) Anexo 8. Red española de CDI afectados por los arts. 8 a 11 del Instrumento multilateral; j) Anexo 9. Red española de CDI afectados por arts. 12 a 15 del CML (elusión de estatus EP); k) Anexo 10. Red española de CDI afectados por art. 16 del CML (procedimiento amistoso); l) Anexo 11. Red española de CDI afectados por la Parte VI del CML (Arbitraje) y m) Anexo 12. Conclusiones. Artículos de los CDI afectados por BEPS-CML: España y los 88 CDI listados.

Sin duda, el Anexo se convierte en la herramienta fundamental para hacer práctico el CML en la esfera jurisdiccional española.

**Domingo Carbajo Vasco**

Delegación Central de Grandes Contribuyentes  
Agencia Estatal de Administración Tributaria



---

# LITIGACIÓN TRIBUTARIA Y PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

---

Almudí Cid, José Manuel (dir.), Martínez Lago, Miguel Ángel (dir.)

Tirant Lo Blanch, 2023, 322 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.24.4.7>

La obra colectiva *Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes*, bajo la dirección de José Manuel Almudí Cid y Miguel Ángel Martínez Lago, se destaca como una contribución integral y minuciosa para abordar las complejidades y desafíos en el ámbito tributario contemporáneo. En medio de la generalización del sistema de autoliquidaciones y la creciente complejidad del ordenamiento tributario nacional e internacional, la obra se presenta como una guía esencial para los profesionales del asesoramiento fiscal, proporcionándoles las herramientas necesarias para litigar con éxito.

La estructura de la obra abarca diversas dimensiones críticas, comenzando con el análisis de lo que se denomina “Secreto profesional en la Ley General Tributaria” a cargo de Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros. Este capítulo examina meticulosamente la protección del secreto profesional en el ámbito tributario, explorando la regulación específica y sus implicaciones en el artículo 93.5 de la Ley General Tributaria. En este contexto, la obra aborda diversas dimensiones críticas que se desprenden del estudio del secreto profesional en el ámbito tributario, dividiendo la exploración en secciones detalladas que analizan aspectos específicos de la regulación.

Bernardo D. Olivares Olivares contribuye con un enfoque riguroso sobre “La elaboración jurisprudencial del derecho a la protección de los datos personales en España y sus implicaciones en la Administración Tributaria”. El autor detalla la consolidación del derecho fundamental a la protección de datos personales, abordando aspectos clave como el ámbito de protección, la finalidad y el contenido de este derecho fundamental.

El trabajo examina la evolución del reconocimiento del derecho a la protección de los datos personales como un derecho fundamental en España. A través de un análisis detallado, Olivares Olivares caracteriza este derecho, dividiendo su estudio en elementos clave que incluyen el ámbito de protección, la finalidad y el contenido del mismo.

La perspectiva brasileña se introduce a través de Diogo Ferraz Lemos Tavares, quien analiza la “Planificación fiscal como fuente de litigación tributaria: perspectiva brasileña”. Este capítulo examina el contexto legal y las discrepancias doctrinales en Brasil, destacando la ausencia de criterios uniformes y la consecuente inseguridad jurídica.

El análisis se adentra en el contexto legal de la planificación fiscal en el país, arrojando luz sobre las complejidades y matices que rodean esta práctica. Se examinan las discrepancias doctrinales que emergen, destacando las interpretaciones divergentes que existen dentro del marco legal brasileño.

Según el autor, el resultado de estas discrepancias doctrinales es la ausencia de criterios uniformes en la planificación fiscal brasileña. Esta falta de coherencia en las interpretaciones legales resulta en una inseguridad jurídica que afecta tanto a contribuyentes como a autoridades tributarias.

El capítulo se adentra en la actuación de la autoridad tributaria en Brasil en respuesta a la planificación fiscal. Se examina el tratamiento del “*Goodwill*” en transacciones internacionales y la devolución de bienes de la empresa a su socio, seguida de la posterior enajenación de esos bienes.

Debe tenerse presente que el autor concluye que la actuación de la autoridad tributaria contribuye a una inseguridad jurídica casi absoluta en el ámbito de la planificación fiscal en Brasil. La falta de claridad en la aplicación de normativas fiscales específicas genera incertidumbre para los contribuyentes y las empresas.

El capítulo examina cómo los tribunales brasileños responden a los desafíos planteados por la planificación fiscal. Se analizan casos específicos que ilustran las decisiones judiciales y cómo estas influyen en la interpretación y aplicación de las normativas tributarias en el país.

Gloria Marín Benítez amplía la obra hacia la esfera internacional, profundizando en “El concepto de abuso como fuente de litigación tributaria”. Así, se amplía la obra hacia la esfera internacional, centrándose en el ámbito del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), la autora profundiza en cuestiones cruciales relacionadas con los montajes artificiales y la aplicación proporcional de normas antiabuso que restringen las libertades fundamentales del tratado.

Dentro de este contexto, se explora la necesaria proporcionalidad en la aplicación de las normas antiabuso que restringen las libertades fundamentales del TFUE. Marín Benítez enfatiza la importancia de garantizar que estas medidas sean proporcionadas y justas, evitando restricciones innecesarias a la actividad económica legítima.

Seguidamente, la obra se enriquece con la valiosa contribución de Juan Arrieta Martínez de Pisón, quien aborda con profundidad “Las garantías de los obligados en los procedimientos tributarios”. Este capítulo se sumerge en aspectos cruciales del proceso tributario, examinando detenidamente el inicio del procedimiento de aplicación de tributos y del sancionador, así como los efectos derivados de no resolver expresamente los recursos de reposición.

El análisis se adentra en el inicio del procedimiento de inspección de los tributos, explorando los diferentes aspectos y consideraciones que marcan este punto crucial en el proceso tributario. Arrieta Martínez de Pisón destaca la importancia de comprender los elementos fundamentales que rodean este proceso, proporcionando una visión integral de los derechos y obligaciones de los obligados tributarios desde las primeras etapas del procedimiento.

El capítulo continúa explorando el inicio del procedimiento sancionador, desglosando los elementos que caracterizan esta fase del proceso tributario. La autora examina las garantías y salvaguardas que se deben asegurar a los obligados tributarios en este contexto, subrayando la importancia de la transparencia y la equidad en la aplicación de sanciones fiscales.

Uno de los puntos destacados es la consideración de los efectos derivados de no resolver expresamente los recursos de reposición. Arrieta Martínez de Pisón analiza cómo esta situación puede impactar en los obligados tributarios, explorando las implicaciones legales y prácticas de no emitir una resolución expresa frente a los recursos presentados.

Aurora Ribes Ribes profundiza en las complejidades jurídicas relacionadas con la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública en su análisis titulado “Cuestiones problemáticas derivadas de la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública”. Este capítulo, enmarcado en el Título VI de la Ley General Tributaria, explora detalladamente la intersección entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito fiscal, abordando aspectos cruciales que plantean desafíos significativos en el ámbito tributario y legal.

En la primera sección, la autora sitúa su análisis con “Consideraciones generales sobre el Título VI de la Ley General Tributaria”. Esta contextualización es esencial para comprender el marco normativo en el cual se desarrollan las actuaciones vinculadas a la detección de posibles delitos contra la Hacienda Pública. Ribes Ribes establece las bases necesarias para explorar los matices y complejidades que caracterizan este ámbito jurídico.

El foco principal del análisis se centra en la relación entre el procedimiento inspector y el proceso penal por delito fiscal. Se abordan aspectos clave como el paralelismo procedimental y sus excepciones. Ribes Ribes examina cómo estos dos procedimientos, aunque distintos, interactúan en la práctica y cómo las excepciones a este paralelismo pueden tener implicaciones significativas en la tramitación de casos relacionados con delitos fiscales.

Otro punto crucial que se aborda es la cuestión de la doble liquidación, destacando las diferencias en la tramitación y el régimen de recursos en situaciones donde se sospecha la comisión de un delito fiscal. La autora explora la complejidad de este escenario y las implicaciones prácticas que puede tener para los obligados tributarios y las autoridades fiscales.

Se examina también la liquidación vinculada al delito y su irrecurribilidad en vía administrativa y judicial. Ribes Ribes plantea preguntas fundamentales sobre la posible lesión del derecho a la tutela judicial efectiva en este contexto específico, destacando la importancia de equilibrar la eficacia en la persecución de delitos fiscales con las garantías procesales fundamentales.

José Manuel Almudí Cid realiza un minucioso análisis en su contribución titulada “La modificación del régimen de reducción de las sanciones tributarias del artículo 188 de la Ley General Tributaria por la Ley 11/2021, de Prevención del Fraude Fiscal”. Este capítulo se adentra en la reciente modificación del régimen de reducción de sanciones tributarias, abordando específicamente las implicaciones de la Ley 11/2021 en el artículo

188 de la Ley General Tributaria. En este contexto, el autor examina detalladamente las repercusiones de la conformidad o disconformidad del presunto infractor a la propuesta de resolución en los procedimientos de aplicación de tributos y sancionadores.

Uno de los puntos centrales de su análisis es la incidencia de la conformidad o disconformidad del presunto infractor a la propuesta de resolución en los procedimientos de aplicación de tributos. Almudí Cid examina cómo esta variable impacta la cuantificación de las sanciones tributarias, destacando la relevancia de esta fase del proceso en la determinación de las consecuencias financieras para el contribuyente.

El autor también aborda la conformidad o disconformidad del presunto infractor a la propuesta de resolución en el ámbito del procedimiento sancionador. En este caso, Almudí Cid argumenta que esta elección no incide de manera significativa en la cuantificación de la sanción, proporcionando un análisis crítico de cómo estos elementos procesales se entrelazan con el régimen de reducción de sanciones tributarias.

Un aspecto destacado es la extensión de la retroactividad *in melius* a las sanciones tributarias pendientes de cumplimiento. Almudí Cid examina cómo esta disposición impacta en la aplicación de la ley de manera más favorable al infractor y su relación con las sanciones tributarias aún no ejecutadas.

En la conclusión, José Manuel Almudí Cid presenta sus reflexiones finales, resumiendo los puntos clave de su análisis y proporcionando una evaluación general de las implicaciones de la modificación del régimen de reducción de sanciones tributarias en el artículo 188 de la Ley General Tributaria. Este capítulo, al explorar las complejidades de las interacciones entre la legislación y los procedimientos tributarios, se posiciona como una contribución valiosa para aquellos interesados en comprender los cambios recientes en el marco legal y su impacto en la aplicación de sanciones fiscales.

Germán Orón Moratal aporta una valiosa perspectiva al análisis de la litigación en el ámbito tributario con su enfoque en los “Recursos extraordinarios de revisión y extensión de efectos de las sentencias en materia tributaria”. Este capítulo se sumerge en la complejidad de los recursos extraordinarios que ofrecen mecanismos específicos para revisar decisiones judiciales y unificar criterios en el ámbito tributario.

La primera sección del capítulo se dedica al recurso extraordinario de revisión. Orón Moratal examina detalladamente este recurso, destacando sus características, alcance y condiciones para su procedencia en el contexto de la litigación tributaria. Este recurso se erige como una herramienta fundamental para la revisión de sentencias firmes cuando surgen circunstancias que podrían justificar una reconsideración.

La segunda sección aborda los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y recurso extraordinario para la unificación de doctrina. Orón Moratal desglosa estas figuras, explorando cómo contribuyen a la coherencia y uniformidad en la interpretación y aplicación de normativas tributarias. El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se examina en detalle, destacando su papel en la resolución de discrepancias interpretativas. Asimismo, se analiza el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, subrayando su importancia en la consolidación de criterios jurídicos en el ámbito tributario.

La tercera sección del capítulo se centra en la “Extensión de efectos de las sentencias”. Orón Moratal explora cómo se puede llevar a cabo este proceso, examinando las circunstancias en las que las sentencias pueden tener un impacto más allá de las partes originales involucradas en el litigio.

En conjunto, el capítulo de Germán Orón Moratal proporciona una visión comprensiva de los recursos extraordinarios en el ámbito tributario, destacando su papel crucial en la consolidación de la jurisprudencia y la coherencia interpretativa. Este análisis beneficia tanto a profesionales del derecho tributario como a académicos, ofreciendo una comprensión profunda de las herramientas legales disponibles para abordar la complejidad de los litigios en materia tributaria.

Clemente Checa González enriquece el análisis jurídico con dos contribuciones fundamentales en el ámbito tributario: “La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas” y “La prohibición de la *reformatio in peius* en los procedimientos tributarios”. Estos capítulos, detallados y perspicaces, ofrecen una visión exhaustiva de temas cruciales en el contexto legal y fiscal.

En “La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas”, Checa González inicia con una sucinta descripción de la evolución de la responsabilidad patrimonial. Posteriormente, se adentra en los principios fundamentales del sistema establecido por la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público. El análisis crítico de la tesis que sostiene una responsabilidad patrimonial exclusivamente objetiva añade profundidad al capítulo, evaluando su posible conflicto con principios comunitarios. Checa González concluye con la posible vulneración de los principios de equivalencia y efectividad por ciertos preceptos de las leyes 40/2015 y 39/2015.

En la “Prohibición de la *reformatio in peius* en los procedimientos tributarios”, Checa González se sumerge en el contenido y alcance de la *reformatio in peius*, explorando su polémica suscitada por la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958. Analiza cómo las leyes 30/1992 y 39/2015 amplían la *reformatio in peius* a cualquier procedimiento administrativo iniciado a instancia de parte. Este análisis se fundamenta constitucionalmente, proporcionando una base sólida para entender la limitación de la *reformatio in peius* en el ámbito tributario.

En conjunto, estos capítulos se presentan como recursos esenciales para quienes buscan comprender la responsabilidad patrimonial en el ámbito público y la prohibición de reformas peyorativas en procedimientos tributarios, destacando la importancia de estos temas en la práctica y teoría del derecho fiscal.

Lilian R. López aporta una perspectiva valiosa y específicamente latinoamericana a la obra con su capítulo titulado “La prohibición de *reformatio in peius* desde la perspectiva latinoamericana: especial referencia a la ejecución de las sentencias y resoluciones firmes en materia tributaria”. Este análisis se sumerge en la complejidad de la prohibición de *reformatio in peius*, centrándose en su aplicación en el contexto tributario y su relevancia constitucional en el ámbito latinoamericano.

En las consideraciones previas, la autora establece el marco para su análisis, preparando al lector para la exploración detallada de la prohibición de *reformatio in*

*peius* y sus implicaciones en la ejecución de sentencias y resoluciones firmes en materia tributaria.

López destaca la relevancia constitucional de la prohibición de *reformatio in peius* y su estrecha relación con dos principios fundamentales: la seguridad jurídica y la congruencia procesal. Analiza cómo estos principios constitucionales se entrelazan con la prohibición de reforma desfavorable y cómo su observancia garantiza un desarrollo coherente y justo de los procesos tributarios.

El análisis se centra en la prohibición de *reformatio in peius* en materia tributaria, especialmente en relación con la potestad rectificadora de oficio de la Administración Tributaria y la seguridad jurídica. López examina los límites impuestos a la Administración Tributaria en la ejecución de sentencias o resoluciones firmes, proporcionando una visión crítica de cómo se gestiona esta tensión entre el poder de la Administración y los derechos de los contribuyentes.

Abelardo Delgado Pacheco ofrece una penetrante exploración de la complejidad inherente a las medidas cautelares y la suspensión de la ejecución del acto administrativo en su capítulo titulado “Medidas cautelares y suspensión de la ejecución del acto administrativo: una conciliación constitucionalmente compleja”. Este análisis minucioso sumerge al lector en el intrincado régimen legal que rige estas cuestiones en el ámbito tributario, proporcionando una comprensión profunda de los desafíos y tensiones que caracterizan este escenario.

El autor examina con minuciosidad el régimen de suspensión de los actos de naturaleza tributaria, desglosando las normativas que lo rigen y destacando las particularidades que lo hacen único en el ámbito tributario. Este análisis proporciona una visión clara de cómo se aborda la suspensión de la ejecución de actos administrativos en el contexto tributario, considerando las implicaciones constitucionales y legales.

Posteriormente, Delgado Pacheco se sumerge en el régimen de las medidas cautelares en los procedimientos tributarios. Este análisis detallado abarca las disposiciones específicas que regulan la aplicación de medidas cautelares en el ámbito tributario, explorando cómo estas herramientas legales buscan equilibrar la protección de los intereses de la administración tributaria con los derechos fundamentales de los contribuyentes.

El capítulo aborda la interpretación de este marco normativo, examinando cómo los tribunales y las autoridades interpretan y aplican las disposiciones relacionadas con las medidas cautelares y la suspensión de la ejecución del acto administrativo. Esta sección proporciona una visión crítica de cómo estos conceptos se traducen en la práctica y cómo se abordan las tensiones inherentes.

Alejandro Menéndez Moreno aporta la culminación magistral a la obra mediante su análisis detenido de la “Jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la ejecución de sentencias en materia tributaria”. Su contribución final se adentra en los aspectos generales que rigen la ejecución de sentencias en el ámbito tributario, destacando elementos clave que han sido delineados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En el primer apartado, Menéndez Moreno explora los aspectos generales de la ejecución de las sentencias en materia tributaria, ofreciendo una visión completa de

cómo la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha delineado y guiado este proceso. Este análisis arroja luz sobre las cuestiones fundamentales que surgen en la ejecución de sentencias tributarias, proporcionando una guía valiosa tanto para profesionales del derecho como para aquellos interesados en comprender los matices de este proceso.

Un punto central de su análisis es el llamado “doble tiro”, un concepto que destaca tanto en favor de la administración como de los obligados tributarios. Este enfoque particularmente interesante es desglosado en dos secciones específicas: una centrada en el “doble tiro” en favor de la administración y otra en favor de los obligados tributarios.

En definitiva, la contribución de Alejandro Menéndez Moreno ofrece un cierre sólido y esclarecedor a la obra, abordando la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la ejecución de sentencias en materia tributaria. Su análisis detallado, especialmente en torno al “doble tiro”, proporciona una valiosa herramienta de referencia para aquellos que buscan profundizar en los aspectos más complejos y sutiles de este campo jurídico particular.

En conjunto, *Litigación tributaria y protección de los derechos de los contribuyentes* se revela como una obra exhaustiva y esclarecedora, ofreciendo un análisis profundo y crítico de los desafíos actuales en el ámbito tributario. Cada capítulo, respaldado por una bibliografía detallada, aporta una valiosa perspectiva práctica y teórica, consolidando la obra como una referencia indispensable para profesionales, académicos y estudiantes interesados en la litigación tributaria y la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes.

**Diego Fierro Rodríguez**

Letrado de la Administración de Justicia

