

**ESTADO ACTUAL Y
PERSPECTIVAS DEL DERECHO
TRIBUTARIO: DE LA «HUIDA»
DE CATEGORÍAS CLÁSICAS A LA
PROTECCIÓN MULTINIVEL DE
LOS DERECHOS
DE LOS CONTRIBUYENTES**

**IX REUNIÓN DE PROFESORES DE
DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

Coordinador
MIGUEL COLLADO YURRITA

ESTADO ACTUAL Y PERSPECTIVAS DEL DERECHO TRIBUTARIO: DE LA «HUIDA» DE CATEGORÍAS CLÁSICAS A LA PROTECCIÓN MULTINIVEL DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

IX REUNIÓN DE PROFESORES DE DERECHO FINANCIERO Y
TRIBUTARIO

TOLEDO

2 Y 3 DE OCTUBRE DE 2025

Coordinador

MIGUEL COLLADO YURRITA

Carlos David Aguilar Segado	Covadonga Mallada Fernández
Jaime Aneiros Pereira	Marta Marcos Cardona
Susana Aníbarro Pérez	Yisell Martí Tramezayguez
María Bernad Furest	José Miguel Martín Rodríguez
Esther Bueno Gallardo	Mikel Navajas Luzuriaga
Miguel Collado Yurrita	Christian Pérez Merino
Antonio Cubero Truyo	Miguel Ángel Sánchez Huete
Mónica García Freiría	María Sánchez Jiménez
Amaïur Gesta Martínez	Daniel Santiago Marcos
Eva M. ^a Gil Cruz	Victoria Selma Penalva
José Ángel Gómez Requena	Arantxa Serrano Cañadas
Marta González Aparicio	María Eugenia Simón-Yarza
Ana Isabel González González	Alejandro Torrecusa Cordero
Maria Júlia Ildefonso Mendonça	Marta Verdesoto Gómez
Rosa Litago Lledó	Iván Vega Pedreño
Estefanía López Llopis	Marta Villar Ezcurra



MINISTERIO DE HACIENDA
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
Madrid, 2026

© Instituto de Estudios Fiscales

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

Las opiniones expresadas pueden no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Diseño de portada: Miguel Ángel Aguilar Martín (IEF)

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado:
<https://cpage.mpr.gob.es>

I.S.B.N.: 978-84-8008-437-6

N.I.P.O.: 228-26-004-7

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378
C.P. 28035 Madrid (España)
Tel.: 91 339 89 02
www.ief.es

ÍNDICE

	<u>Páginas</u>
PRESENTACIÓN, por Miguel Ángel Collado Yurrita	15

PRIMERA PARTE

LA «HUIDA» DEL DERECHO TRIBUTARIO

LA «HUIDA» DEL DERECHO TRIBUTARIO, por Antonio Cubero Truyo	19
---	----

Capítulo 1. TRIBUTOS <i>VERSUS</i> PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO DE NATURALEZA NO TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO LOCAL. REFERENCIA A LA «TASA» DEL CICLO INTEGRAL DE TRATAMIENTO DE RESIDUOS, por Jaime Anciros Pereira	21
1. Introducción	22
2. Las consecuencias de la calificación como prestación patrimonial pública no tributaria.	23
2.1. La pretensión de inaplicar los principios constitucionales tributarios	23
2.1.1. La dilución del principio de capacidad económica.	23
2.1.2. La incidencia en el principio de igualdad	24
2.1.3. La huida del principio de legalidad: regulación por ordenanza y la distinta tramitación de las ordenanzas fiscales y de las no fiscales.	24
2.2. La relevancia para el Presupuesto Público	25
2.3. Los procedimientos (no) tributarios	25
2.4. Las consecuencias en el IVA	26
3. Las <i>vexata quaestio</i> doctrinales que resucita la introducción del concepto legal de prestación patrimonial de carácter público.	28
3.1. Un punto de referencia obligado: la reordenación de la parafiscalidad.	29
3.2. El concepto de tributo y los fines fiscales	30
3.3. La relevancia del modo de prestación del servicio público	31
4. Concepto y ámbito de aplicación de las prestaciones patrimoniales de carácter público en el ámbito local.	33
5. Conclusiones	35

Capítulo 2. EL DERECHO DE PROPIEDAD COMO LÍMITE MATERIAL ÚLTIMO FRENTE A LA «HUIDA» DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ARTÍCULO 31.1 CE, por Esther Bueno Gallardo	37
1. Preámbulo	38
2. El estado de la cuestión en la jurisprudencia constitucional.....	38
2.1. Breve referencia a la proliferación en el Derecho positivo de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias y su legitimidad constitucional.....	38
2.2. La reducción del ámbito de aplicación de los principios constitucionales del art. 31.1 CE por parte del Tribunal Constitucional.....	41
3. El derecho de propiedad resulta afectado toda vez que el legislador establece una prestación <i>patrimonial coactiva</i> (tributaria o no).....	47
3.1. El contenido del derecho de propiedad de acuerdo con la jurisprudencia constitucional y del Tribunal de Estrasburgo: las exigencias de <i>justificación</i> y <i>proporcionalidad</i> de la injerencia.....	48
3.2. Principales corolarios de la interpretación <i>sistemática</i> de los arts. 33 CE y 31.1 CE.....	55
Bibliografía	57
Capítulo 3. HITOS EN LA RECONDUCCIÓN DE LA PARAFISCALIDAD. LEY DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS/LEY DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO, por Rosa Litago Lledó	59
1. Agradecimientos	60
2. Hipótesis de partida	60
3. La labor complementaria de la LTPP y la LCSP en la vuelta a la concepción clásica de la parafiscalidad y la huida del art. 31 CE	60
3.1. La actualidad del debate sobre parafiscalidad.....	60
3.2. La preeminencia de la LCSP como hito en la huida hacia el Derecho administrativo	62
4. Las tensiones entre la labor del legislativo y la del TC y el TS: origen de otros hitos en la reconducción de la parafiscalidad	63
4.1. Las reacciones a la LTPP: reconducción de la parafiscalidad al seno del art. 31 CE.....	63
4.2. La respuesta legislativa frente a la concepción de la parafiscalidad de la LGT/2003: hitos que marcaron el camino de huida del Derecho tributario.....	66
5. Los problemas actuales derivados de la doctrina del TC sobre la LCSP seguida por la jurisprudencia del TS.....	69
Bibliografía	72

Capítulo 4. LA INTRODUCCIÓN DE NUEVAS FIGURAS CON DISCUTIBLE CALIFICACIÓN LEGAL (GRAVÁMENES TEMPORALES ENERGÉTICO Y DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO) ¿HUÍDA TAMBIÉN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA?, por Marta Villar Ezcurra	75
1. Introducción, contexto y planteamiento	76
2. Elementos en común de los nuevos gravámenes temporales	79
3. El gravamen temporal energético	82
4. El gravamen temporal sobre las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito	86
5. Reflexiones para el debate	86
6. Una llamada de atención al legislador español	88
Bibliografía	89

COMUNICACIONES

Capítulo 5. LA «HUIDA» DEL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA: UN ANÁLISIS DESDE EL MODELO AUTONÓMICO ESPAÑOL, por Mónica García Freiría	93
1. Introducción	94
2. El retorno de la parafiscalidad y el debilitamiento del concepto de tributo	96
2.1. La problemática de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias	99
2.2. La cuantificación de las PPPNT	102
3. La autonomía financiera de las comunidades autónomas en un contexto de huida de las categorías tributarias	104
4. Conclusiones	109
Bibliografía	110
Capítulo 6. RECURSOS DE CONFIGURACIÓN ESPECÍFICA PARA LA FINANCIACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL, DISTINTOS DE LAS COTIZACIONES SOCIALES: ESTUDIO COMPARADO ENTRE FRANCIA Y ESPAÑA, por Amaïur Gesta Martínez	113
1. Introducción	114
2. Los recursos de configuración específica para la financiación de la Seguridad Social en el Derecho francés	114
2.1. La contribución social generalizada	114
2.2. La contribución para el reembolso de la deuda social	115
2.3. Datos cuantitativos	116
2.4. El criterio de distribución del esfuerzo financiero	117

3.	Los recursos de configuración específica para la financiación de la Seguridad Social en el Derecho español	118
3.1.	La cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Inter-generacional.	118
3.2.	La cotización adicional de solidaridad.	119
3.3.	Datos cuantitativos	120
3.4.	El criterio de distribución del esfuerzo financiero.	121
4.	Conclusiones	122
	Bibliografía	124

Capítulo 7. EL GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO: ¿UNA FIGURA TRIBUTARIA ENCUBIERTA AL MARGEN DEL DERECHO TRIBUTARIO Y DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA?, por Eva M.ª Gil Cruz. 127

1.	Introducción: del tributo extraordinario a la controversia constitucional y europea.	128
2.	Naturaleza jurídica: ¿prestación patrimonial pública o tributo material?	128
2.1.	Criterios doctrinales y jurisprudenciales para la calificación	128
2.2.	Contraste material: por qué el GTE funciona como un impuesto.	130
3.	Principio de legalidad y uso del Decreto-ley : ¿camino al margen de la constitución?	132
3.1.	Aplicación al caso: el GTE “2025” del RDL 10/2024	132
3.2.	Perspectiva procesal: qué cabe esperar del TC.	134
4.	Capacidad económica, proporcionalidad y no confiscatoriedad	135
5.	Conclusiones	137
	Bibliografía	137

Capítulo 8. LA DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS ESPAÑOL, por Yisell Martí Tramezaygues 139

1.	Consideraciones preliminares sobre la deducción por maternidad en el IRPF español.	140
2.	Marco normativo de la deducción por maternidad en el IRPF español	141
2.1.	Fundamento legal y evolución normativa.	141
2.2.	Configuración normativa	143
2.2.1.	Requisitos de la deducción por maternidad	144
2.2.2.	Importe de la deducción.	144
2.2.3.	Incremento por gastos de guardería	144
2.2.4.	Abono anticipado de la deducción	145
3.	Naturaleza jurídica de la deducción por maternidad	145
3.1.	Fundamentos de su naturaleza jurídica.	145
3.2.	Comparación con el impuesto negativo	146

	<u>Páginas</u>
3.3. Perspectiva de derecho comparado: los <i>tax credits</i>	146
4. Conclusión final: síntesis y encaje doctrinal	147
Bibliografía	148
 Capítulo 9. ARANCELES ANTE LAS AMENAZAS HIBRIDAS. ESTUDIO DEL REGLAMENTO (UE) 2023/2675, por Miguel Ángel Sánchez Huete.....	 151
1. Introducción	151
2. Aranceles anti-coerción.....	152
2.1. Presupuesto de aplicación	153
2.2. Determinación de la medida	155
3. Comparación con los aranceles tributarios de la UE.....	156
4. Naturaleza singular	158
5. Conclusiones	160
Bibliografía	162
 Capítulo 10. TASAS LOCALES POR APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DO- MINIO PÚBLICO COMO FIGURA TRIBUTARIA ALTERNATIVA AL IMPUES- TO. REFLEXIONES A PROPÓSITO DE LAS DECISIONES JUDICIALES SO- BRE LA TASA «AMAZON» DE BARCELONA, por Marta Verdesoto Gómez... ..	 163
Bibliografía	170

SEGUNDA PARTE

PROTECCIÓN MULTINIVEL DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EUROPA

Capítulo 11. LA PROTECCIÓN MULTINIVEL DE LOS DERECHOS Y GA- RANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL ÁMBITO SANCIONADOR. ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y AL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN, por Susana Aníbarro Pérez... ..	 175
1. Introducción	176
2. El principio de proporcionalidad de las sanciones.....	176
3. El derecho a la no autoincriminación.....	181
Bibliografía	187

COMUNICACIONES

Capítulo 12. LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO DEL TRIBUNAL SUPREMO DEL PRINCIPIO DE ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD EN EL PROCEDI- MIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, por Carlos David Aguilar Segado	 191
--	---------

	<u>Páginas</u>
1. Introducción	192
2. El principio de atribución de responsabilidad y su fundamento constitucional ..	193
3. La naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria de los administradores ..	193
4. La exigencia del elemento subjetivo y la carga de la prueba.	194
5. Alcance y límites de la responsabilidad: deuda tributaria y sanción	194
6. Consecuencias prácticas de la unificación de criterio.	195
7. Conclusiones	195
Bibliografía	196
Jurisprudencia	196
Capítulo 13. CUESTIONES PENDIENTES SOBRE LA VALIDEZ DE LOS CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL EXPEDIDOS A LA LUZ DE UN CONVENIO FISCAL Y LA IRRUPCIÓN DE LA DIRECTIVA <i>EASTER</i> , por José Ángel Gómez Requena	197
1. Introducción:	198
2. Análisis jurisprudencial de la validez de certificados fiscales a efectos de un convenio y la aplicación de regímenes <i>non-doms</i>	201
2.1. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023, recurso de casación núm. 915/2022	201
2.2. Sentencia del Tribunal Supremo de 8 julio de 2024, recurso de casación núm. 1909/2023	202
2.3. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2025, recurso de casación núm. 4023/2023	203
3. El certificado digital de residencia fiscal a los efectos de la Directiva <i>EASTER</i> ..	204
4. Reflexión final	206
Bibliografía	207
Capítulo 14. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL DERECHO DE LA UE: PRESENTE Y FUTURO DE UNA GARANTÍA DE LOS CONTRIBUYENTES, por María Júlía Ildefonso Mendonça	209
1. Introducción	209
2. La protección de la capacidad contributiva en el Derecho de la UE.	211
3. El alcance de la jurisprudencia del TJUE en materia de capacidad contributiva ..	212
4. A modo de reflexión final: la capacidad contributiva en el Derecho de la UE, <i>¿quo vadis?</i>	216
Bibliografía	218

Capítulo 15. PROBLEMÁTICA JURÍDICA DE LOS BORRADORES DE DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS, por María Sánchez Jiménez	221
1. Caracterización del borrador tributario	221
2. Las declaraciones precumplimentadas como herramienta de cumplimiento cooperativo a nivel internacional	223
3. La aplicación de los borradores de declaración en el sistema tributario español ..	224
3.1. El borrador en los impuestos sobre la renta de personas físicas	225
3.2. El borrador en IVA	227
3.3. El borrador en el Impuesto sobre Sociedades	228
4. Tendencias y nuevos problemas jurídicos	229
5. Reflexión final	230
Bibliografía	231
Capítulo 16. EL EQUILIBRIO ENTRE EL DEBER DE COLABORACIÓN Y EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE ANTE EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL, por Daniel Santiago Marcos	233
1. El interés general como elemento de ponderación entre el derecho a no autoincriminarse y el deber de colaboración	234
2. Los procedimientos de aplicación de tributos como antesala al procedimiento sancionador y el derecho a la no autoincriminación	236
3. Delimitación del derecho a no autoincriminarse frente al deber de colaboración ..	237
4. Reflexiones sobre la obtención de la información a través de la inteligencia artificial y su influencia sobre la coacción	240
Bibliografía	243
Capítulo 17. LA TRASCENDENCIA TRIBUTARIA DE LOS DATOS RECABADOS Y ALMACENADOS POR LOS SISTEMAS INTELIGENTES DE TRANSPORTE EN VEHÍCULOS AUTOMATIZADOS Y SU USO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, por Victoria Selma Penalva	245
1. Consideraciones generales	246
2. Las fuentes de información de la administración tributaria y el concepto de trascendencia tributaria	247
3. Límites constitucionales y garantías en la obtención de información con trascendencia tributaria en los sistemas inteligentes de transporte	249
3.1. Principios de legalidad, necesidad y proporcionalidad en la obtención de información	250
3.2. Respeto a los derechos fundamentales del art. 18 CE: intimidad y secreto de las comunicaciones	252

	<u>Páginas</u>
3.2.1. El derecho a la intimidad y «expectativa razonable» de reserva en el entorno de los sistemas inteligentes de transporte.	252
3.2.2. El secreto de las comunicaciones como límite al acceso a la información de los sistemas inteligentes de transporte por la administración tributaria.	255
4. Conclusiones	256
Bibliografía	258
Jurisprudencia	258
 Capítulo 18. CRITERIOS DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL ACCESO A DISPOSITIVOS ELECTRÓNICOS EN LOS DOMICILIOS CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDOS EN EL MARCO DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA, por Alejandro Torrecusa Cordero.	 261
1. Introducción	262
2. El artículo 18 de la Constitución Española y la evolución del concepto de domicilio en la era digital	264
2.1. La evolución del concepto constitucional de domicilio: de una concepción espacial a una noción funcional de privacidad.	264
2.2. La dimensión digital de la privacidad y la interpretación sistemática del artículo 18 de la Constitución Española	265
3. El desafío del almacenamiento masivo: ¿pueden los dispositivos electrónicos equipararse al domicilio?	266
3.1. ¿Qué estableció al respecto el Tribunal Supremo en su Sentencia 1207/2023, de 29 de septiembre (rec. núm. 4542/2021 -ECLI:ES:TS:2023:3978)?	267
3.2. ¿Qué entendió la doctrina al respecto? ¿Deben equipararse ambos conceptos?	269
4. La protección del entorno digital frente a la actuación inspectora de la administración tributaria: una construcción jurisprudencial del Tribunal Supremo en curso.	270
5. Conclusiones	273
Bibliografía	274
 Capítulo 19. LA INFLUENCIA DEL DERECHO DE LA UE EN LA MATERIA TRIBUTARIA ALGORÍTMICA: INFERENCIA Y TRANSPARENCIA COMO EJES, por Iván Vega Pedreño	 277
1. Introducción	278
2. Estado actual del uso de la IA en el ámbito tributario interno	278
3. Incidencia del Derecho de la ue en la materia tributaria algorítmica.	281
3.1. La influencia del RIA en materia tributaria	281
3.2. La doctrina del TJUE.	285

	<u>Páginas</u>
4. Reflexiones finales: la aplicación al ámbito tributario interno como un avance necesario para aportar certidumbre.....	287
Bibliografía	288

TERCERA PARTE
FISCALIDAD Y TECNOLOGÍA

Capítulo 20. DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS FRENTE A LA ELABORACIÓN DE PERFILES DE RIESGO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEDIANTE HERRAMIENTAS DE IA, por Marta Marcos Cardona.....	291
1. Introducción	292
2. El uso de la IA para identificar patrones de riesgo de incumplimiento tributario..	293
3. Principios de legalidad y de transparencia algorítmica. La necesidad de dotar un marco jurídico regulador.....	294
4. Estado de la cuestión en la normativa de protección de datos	297
5. Riesgo de discriminación en la selección tributaria. Los sesgos.....	299
6. Calidad de los datos	302
7. El conocimiento de los perfiles de riesgo asignados a los obligados tributarios para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.....	304
8. Conclusiones	307
Bibliografía	309

COMUNICACIONES

Capítulo 21. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE LA ELABORACIÓN DE PERFILES DE LOS CONTRIBUYENTES, por María Bernad Furest.....	315
1. Introducción	315
2. La transformación digital de la administración tributaria	316
3. La selección de contribuyentes en atención al riesgo fiscal	319
4. El derecho a la intimidad y la protección de datos en la elaboración de perfiles de riesgo fiscal a través de aplicaciones informáticas	320
5. Conclusiones	323
Bibliografía	324
Capítulo 22. HACIA UNA BUENA ADMINISTRACIÓN DIGITAL: GARANTÍAS ANTE EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, por Marta González Aparicio	325

1. De la administración electrónica a la administración algorítmica: la irrupción de la inteligencia artificial en la administración tributaria	326
2. Seguridad jurídica y buena administración digital: la necesidad de reglas claras frente a la opacidad algorítmica.	329
2.1. El artículo 96 de la Ley General Tributaria	330
2.2. El Reglamento europeo de IA.	331
3. Hacia una buena administración digital efectiva: la necesidad de un desarrollo normativo específico en el ámbito tributario	335
Bibliografía	337
Capítulo 23. LA PROBLEMÁTICA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 23 LIS EN EL ÁMBITO DE LOS GRUPOS FISCALES: ENTRE LA PARQUEDAD DE LA NORMA Y LA INCONSISTENCIA DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA, por Estefanía López Llopis	339
1. Introducción	340
2. El régimen especial de consolidación fiscal y su (in)compatibilidad con los presupuestos básicos de aplicación del artículo 23 LIS	341
3. El cuestionable criterio de la DGT en materia de <i>patent box</i> y grupos fiscales	342
4. Una propuesta alternativa de interpretación sobre la aplicación del artículo 23 LIS en el seno de los grupos fiscales	344
4.1. Cesiones del derecho de uso o explotación de activos elegibles entre sociedades del grupo fiscal.	344
4.2. Transmisiones intragrupo de activos elegibles	346
Bibliografía	348
Capítulo 24. LAS CRIPTOMONEDAS EN LA PLANIFICACIÓN FISCAL EUROPEA: IMPACTO DEL REGLAMENTO MICA Y LA DAC8 EN LA FISCALIDAD Y EL CONTROL TRIBUTARIO, por Covadonga Mallada Fernández	349
1. Introducción	350
2. Marco legal europeo de las criptomonedas	350
2.1. La quinta Directiva de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo (Directiva de la UE 2018/843)	351
2.2. El Reglamento (UE) 2023/1114 relativo a los mercados de criptoactivos (MiCA)	352
2.2.1. El libro blanco o <i>Whitepaper</i> . Contenido y obligaciones	353
2.3. Las Directivas de Cooperación Administrativa (DAC). La Directiva 2023/2226 del Consejo de 17 de octubre de 2023	355
2.3.1. Sujetos y criptoactivos obligados a la identificación y a la comunicación de información	356
2.3.2. Principales requerimientos de identificación y diligencia debida	358

	<u>Páginas</u>
3. Conclusiones	360
Bibliografía	361
Capítulo 25. EL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES FRANCÉS SUPERA EL JUICIO DE CONSTITUCIONALIDAD. ¿QUÉ SUPONE ESTE RESPALDO EN EL ACTUAL CONTEXTO INTERNACIONAL?, por José Miguel Martín Rodríguez.....	363
1. El contexto de creación de los <i>Digital Services Taxes</i> y su situación actual.....	364
2. La <i>Taxe sur les services numériques</i> (TSN) y el IDSD. Hijos del fracaso de una solución común en la UE	366
2.1. La <i>Taxe sur les services numériques</i>	367
2.2. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.....	368
3. La TSN sometida a juicio de constitucionalidad	368
3.1. Argumentos en contra de la constitucionalidad de la TSN	369
3.2. El respaldo pleno del <i>Conseil Constitutionnel</i> a la configuración de la TSN. .	370
4 Conclusiones	372
Bibliografía	373
Capítulo 26. LAS ORGANIZACIONES AUTÓNOMAS DESCENTRALIZADAS (DAOS) COMO OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y SUS RESPONSABLES, por Mikel Navajas Luzuriaga.....	375
1. Aproximación al concepto de DAO y los problemas jurídicos que presenta	375
2. Las DAOs como obligados tributarios	378
3. La obligación tributaria principal.....	379
4. Las obligaciones tributarias formales de información.....	380
4.1. La vinculación a las obligaciones de información	380
5. La delimitación de los sujetos responsables	383
6. Las respuestas de la jurisprudencia estadounidense.....	384
6.1. Caso <i>Lido DAO</i>	384
6.2. Caso <i>Tornado Cash</i>	385
6.3. Casos <i>bZx</i> y <i>Ooki DAO</i>	386
7. Conclusiones	386
Bibliografía	388
Jurisprudencia	389
Capítulo 27. LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DE LOS DATOS: CONTROVERSIAS EN TORNO AL CRITERIO DEL TRIBUNAL SUPREMO, por Christian Pérez Merino	391
1. Introducción	391

	<u>Páginas</u>
2. Los datos digitales comercializables.....	393
3. La posición del Tribunal Supremo sobre la calificación tributaria	394
4. A modo de conclusión.....	398
Bibliografía	398
Capítulo 28. EL USO DEL TRIBUTO COMO INCENTIVO FISCAL PARA MITIGAR LA OBSOLESCENCIA PROGRAMADA, por Arantxa Serrano Cañadas ..	401
1. La obsolescencia programada como estrategia empresarial y práctica de mercado ..	402
2. Tipología jurídico-económica de las manifestaciones de la obsolescencia.....	406
2.1. Obsolescencia funcional o técnica.....	406
2.2. Obsolescencia de calidad o material.....	407
2.3. Obsolescencia subjetiva, simbólica o de deseabilidad	407
2.4. Modalidades complementarias: obsolescencia informática, indirecta e intrínseca.....	408
2.5. La discutida categoría de la obsolescencia económica.....	408
3. Panorama contemporáneo de la obsolescencia programada.....	409
4. La tributación extrafiscal como instrumento de intervención pública frente a la obsolescencia programada	410
Bibliografía	412
Capítulo 29. «SOSTENELLA Y NO ENMENDALLA» ANALOGÍA <i>LEGIS</i> Y CRIPTOACTIVOS, por María Eugenia Simón-Yarza.....	413
Bibliografía	424

CUARTA PARTE
REVISTAS Y PUBLICACIONES

COMUNICACIONES

Capítulo 30. EL PAPEL DE LAS EDITORIALES UNIVERSITARIAS Y LOS ESTÁNDARES DE CALIDAD, por Ana Isabel González González.....	429
1. Introducción	429
2. Las editoriales universitarias españolas: organización y funciones	430
3. Edición universitaria y evaluación	433
4. Edición universitaria, acceso abierto e índices de calidad.....	436
4.1. Revistas y acceso abierto	436
4.2. Monografías y sello de calidad.....	437
5. Conclusiones	438
Bibliografía	438

Presentación

Esta publicación recoge las ponencias y comunicaciones presentadas en la IX Reunión de la Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, celebrada los días 2 y 3 de octubre de 2025 en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales del Campus de Toledo de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Este encuentro se ha estructurado en torno a cuatro grandes ejes temáticos que se abordaron en sendas mesas de debate.

1. La «huida» del Derecho Tributario.
2. Protección multinivel de los derechos de los contribuyentes en Europa.
3. Fiscalidad y nuevas tecnologías.
4. Revistas y publicaciones.

Los trabajos de este volumen, en los tres primeros bloques, examinan el estado actual y reflexionan sobre las perspectivas de futuro de cuestiones centrales, dogmáticas y aplicadas, del Derecho Financiero y Tributario. En efecto, los principios clásicos de justicia tributaria, incorporados en las disposiciones de la Constitución, fundamentalmente pero no solo en el artículo 31, han experimentado en las últimas décadas una profunda evolución en sus presupuestos científicos como se refleja, entre otras manifestaciones, en el creciente protagonismo de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias que se formulan «huyendo» de los principios constitucionales clásicos facilitado con la utilización espuria de la figura de las proposiciones de ley provenientes, realmente, del poder ejecutivo esquivando las exigencias propias de los proyectos de ley.

Por otra parte, la concurrencia de los sistemas jurídicos nacionales con el ordenamiento europeo y el sistema elaborado en torno a la Convención Europea de Derechos Humanos requiere analizar las relaciones entre ellos y el necesario diálogo entre Tribunales, en orden al entendimiento adecuado de lo que significa encontrarnos en un sistema multinivel de protección de los derechos fundamentales y su proyección en materia tributaria.

El desarrollo exponencial de la digitalización y fenómenos como el *big data*, los algoritmos o la inteligencia artificial han servido para la mejora de la eficiencia por parte de las Administraciones tributarias en el desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos y la resolución de recursos pero con el riesgo de afectar a los derechos y garantías de los obligados tributarios pues el inmenso potencial que la

transformación digital aporta a la Agencia Tributaria puede suponer un riesgo de debilitamientos de los derechos y garantías que trabajosamente se han ido construyendo a lo largo del desarrollo del modelo del Estado de Derecho. Al mismo tiempo, se hace preciso tomar en consideración cómo la tecnología puede ayudar al contribuyente al mejor cumplimiento de sus obligaciones.

Por último, en esta obra se recogen aportaciones y reflexiones, desde el punto de vista de evaluadores de agencias académicas, editores y autores sobre los medios de divulgación de la investigación en nuestro ámbito, y su incidencia en la carrera académica en relación con acreditaciones, sexenios y la difusión de los resultados de proyectos.

Quiero terminar agradeciendo especialmente a los autores de los trabajos que aquí se recogen, a los moderadores de las mesas y a los asistentes por su participación en la reunión de Toledo por sus intervenciones, así como a la Universidad de Castilla-La Mancha por acoger la reunión, a todas las personas que intervinieron en el diseño y organización del encuentro y a los patrocinadores que colaboraron para su mejor desarrollo, Cortes de Castilla-La Mancha, Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Cátedra Gobierno Abierto y Cátedra Santander RSC de la Universidad de Castilla-La Mancha y la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) y, naturalmente, al Instituto de Estudios Fiscales que, además de colaborar generosamente a la celebración de la reunión, asume esta publicación.

MIGUEL ÁNGEL COLLADO YURRITA
Director del Centro Internacional de Estudios Fiscales. UCLM

PRIMERA PARTE

LA «HUIDA» DEL DERECHO TRIBUTARIO

LA «HUIDA» DEL DERECHO TRIBUTARIO

ANTONIO CUBERO TRUYO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0593-8594>

Creo que ha sido un acierto de los organizadores de la IX Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario la elección del tema de la primera de las mesas redondas celebradas en Toledo (con un título bien llamativo, que he querido recrear haciendo referencia cinematográfica a la película de Sam Peckinpah *La huida*). Acierto porque considero que cuando nos juntamos los profesores, es conveniente, por no decir imperioso, que dejemos un hueco para atender a este tipo de cuestiones, que pueden parecer dogmáticas, con la convicción de que lo dogmático, lo conceptual, tiene también valor práctico, repercusiones prácticas indudables, que no deben ser descuidadas, que interesa cultivar.

Si en el Derecho Administrativo, los grandes maestros de la disciplina, como García de Enterría, hicieron en su momento toda una construcción de la teoría de la huida del Derecho Administrativo, nosotros tenemos la responsabilidad de forjar también una nueva teoría de la huida del Derecho Tributario.

Si se huye del Derecho Tributario -conviene subrayarlo por una cuestión de «autoestima», de valoración de la esencia de nuestra disciplina-, es porque el Derecho Tributario está asentado en una serie de garantías y de principios, que resultan incómodos, los principios de justicia tributaria, tanto material como formal. Pensamos a veces, desde posiciones de escepticismo en alguna medida justificadas, que lo que dice la Constitución no sirve para nada. Pero para algo servirá cuando el legislador intenta zafarse de dichos principios constitucionales mediante todo tipo de argucias.

Y aunque sea un tema clásico, lo de la parafiscalidad, y parezca que esta película no es un estreno sino una reposición (como decía Luis Eduardo Aute en su canción: «Tú sabrás lo que te haces, yo ahora me voy con Charlie al Alphaville, que reponen *La huida...*»), lo cierto es que el asunto goza de la máxima actualidad.

Porque como en las películas, cuando parece que no es posible llegar más lejos en esta huida, cuando parece que se ha llegado al final de la escapada, que ya van a detener a los prófugos, se llega más lejos si cabe.

Así, en los últimos tiempos hemos visto que se crean impuestos fingiendo que son prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria. Se dice de determinadas

figuras que son impuestos indirectos cuando son claramente impuestos directos, o viceversa, para tratar de burlar el posible efecto de los convenios de doble imposición o algunas reglas de incompatibilidad en el seno de la Unión Europea. Se crean impuestos aparentemente nuevos que no son sino evidente reproducción de otros preexistentes, para escapar del diseño normativizado del reparto de competencias entre Estado y Comunidades Autónomas.

Y nosotros los académicos tenemos que estar vigilantes cuando se tergiversan los conceptos y las categorías tributarias. Esa función se cumple de manera extraordinaria con la mesa redonda forjada en la IX Reunión y con la publicación ahora de sus resultados.

Agradezco a la organización, personalizándolo en el profesor Collado Yurrita, el contar conmigo para la modesta moderación de la mesa, con el único título habilitante de haber dirigido hace unos años la monografía *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, agradecimiento reforzado por la composición de la mesa que se configuró, que me hizo estar rodeado de magníficos colegas y sobre todo amigos, que dieron lustre evidente al acto y lo darán, seguro, a esta obra colectiva: Rosa Litago, Esther Bueno, Jaime Aneiros y Marta Villar.

Y junto a estos destacados protagonistas o cabezas de cartel, el tema suscitó el interés de numerosos comunicantes, procedentes de un buen ramillete de Universidades: León, Vigo, Pompeu Fabra, Pontificia Comillas, Granada (campus de Melilla), Autónoma de Barcelona y Complutense. Ellos y ellas van a enriquecer enormemente la publicación y en ese sentido, ya que hemos optado por el paralelismo con el cine, procede reivindicar la importancia de los secundarios, esenciales para que las películas funcionen.

Pues llega el momento de empezar el visionado, entremos en materia.

CAPÍTULO 1

TRIBUTOS *VERSUS* PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO DE NATURALEZA NO TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO LOCAL. REFERENCIA A LA «TASA» DEL CICLO INTEGRAL DE TRATAMIENTO DE RESIDUOS¹

JAIME ANEIROS PEREIRA
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo
AAA-2744-2019

1. Introducción. 2. Las consecuencias de la calificación como prestación patrimonial pública no tributaria. 2.1. La pretensión de inaplicar los principios constitucionales tributarios. 2.1.1. La dilución del principio de capacidad económica. 2.1.2. La incidencia en el principio de igualdad. 2.1.3. La huida del principio de legalidad: regulación por ordenanza y la distinta tramitación de las ordenanzas fiscales y de las no fiscales. 2.2. La relevancia para el Presupuesto Público. 2.3. Los procedimientos (no) tributarios. 2.4. Las consecuencias en el IVA. 3. Las *vexata quaestio* doctrinales que rescita la introducción del concepto legal de prestación patrimonial de carácter público. 3.1. Un punto de referencia obligado: la reordenación de la parafiscalidad. 3.2. El concepto de tributo y los fines fiscales. 3.3. La relevancia del modo de prestación del servicio público. 4. Concepto y ámbito de aplicación de las prestaciones patrimoniales de carácter público en el ámbito local. 5. Conclusiones.

RESUMEN: Se analizan las consecuencias legales del concepto de prestación patrimonial de carácter público, introducido en 2017, en relación con el servicio de recogida de residuos.

PALABRAS CLAVE: Tributo, servicios públicos, sistema tributario, Derecho Tributario, tributación de los residuos, tasa de basura.

ABSTRACT: The legal consequences of the concept of a public payments without tax treatments, introduced in 2017, in relation to the waste collection service are analyzed in this article.

KEYWORDS: Tax, public services, tax system, Tax Law, waste taxes.

¹ Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «Los desafíos de la reforma de la financiación autonómica en el marco jurídico de la Unión Europea», financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (PID2023-146377NB-I00) y, asimismo, el presente capítulo se encuentra vinculado al proyecto de investigación «La fiscalidad medioambiental en el ámbito local: retos y perspectivas de futuro», financiado por la Diputación de Pontevedra en el marco de las ayudas para el desarrollo de iniciativas investigadoras promovidas por personal investigador joven para el año 2025.

1. INTRODUCCIÓN

La visión clásica, que compartimos, parte del hecho de que en el ordenamiento español no se conocen otras prestaciones patrimoniales de carácter público que sanciones y tributos², pero esta modificación legal de 2017 obliga a plantearse la cuestión y a tratar de comprender sus objetivos y consecuencias puesto que esta categoría incluye dos clases: las de naturaleza tributaria y las de naturaleza no tributaria. Este es el sentido de las páginas que siguen, determinar qué consecuencias tiene la incorporación al Derecho positivo de esta construcción de la jurisprudencia constitucional y la distinción de dos de sus clases.

La introducción en nuestro Derecho positivo tributario de una categoría, la de prestaciones patrimoniales de carácter público, de construcción doctrinal y jurisprudencial, a través de una Ley no tributaria ha eclosionado en este 2025 en todos sus efectos teóricos y prácticos, a través de la obligación de adaptar la normativa municipal reguladora de los ingresos financieros para sufragar el servicio de recogida de residuos a otra norma no tributaria, como es la Ley 7/2022, de 8 de abril de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

El artículo 11 de esta Ley tiene contenido tributario al desarrollar el principio «quien contamina paga» pero, sobre todo, al establecer, en su apartado tercero, que:

«En el caso de los costes de gestión de los residuos de competencia local, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, las entidades locales establecerán, en el plazo de tres años a contar desde la entrada en vigor de esta ley, una tasa o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, específica, diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de los residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.»

Así pues, la modificación normativa realizada por la Disposición final undécima de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público, mediante la modificación de la Disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, introduciendo normativamente la categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público, tiene incidencia en los más de ocho mil Ayuntamientos españoles que

² En varios trabajos: FERREIRO LAPATZA, J. J., «Tasas y precios: los precios públicos», en VV.AA. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Marcial Pons, Madrid, 1991, págs. 35 y ss.; «La definición de tributo», en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 3, 1997; «La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales», en *Civitas-REDF*, núm. 100, 1998. En esta tesis que sólo identifica dos clases de prestaciones patrimoniales de carácter público, tributos y sanciones, se enmarca el trabajo de MORENO FERNÁNDEZ, J. I., «Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la jurisprudencia constitucional», *Claves del Gobierno Local*, núm. 4, págs. 339 y ss.

tenían la obligación de adaptar sus Ordenanzas, en el plazo máximo del segundo trimestre de 2025, a lo establecido en la Ley 7/2022.

Esta cuestión plantea distintas cuestiones de interés desde el punto de vista del Derecho Financiero: la incidencia de títulos competenciales no específicos del ámbito financiero, la configuración del poder financiero local, la incidencia del modo de prestación del servicio para el establecimiento de un tributo o de una prestación no tributaria, la aplicación de los principios tributarios constitucionales³ y de principios derivados del Derecho europeo, como el de quien contamina paga, la propia función del Derecho financiero⁴, el propio concepto de tributo⁵, la existencia o no de un concepto constitucional⁶, el carácter extrafiscal de los tributos, la articulación de los elementos esenciales de un tributo, la aplicación de métodos de estimación directa u objetiva en este ámbito, la aplicación de los procedimientos tributarios pero, una vez más, sobrevuela sobre esta materia la huida del Derecho Financiero.

A los aspectos concretos de esta huida del Derecho Financiero⁷ se dedica el apartado siguiente y, quizás de forma poco ortodoxa sistemáticamente pero con la intención de alcanzar mayor claridad, los apartados siguientes se referirán a la explicación de por qué se llega a esas consecuencias.

2. LAS CONSECUENCIAS DE LA CALIFICACIÓN COMO PRESTACIÓN PATRIMONIAL PÚBLICA NO TRIBUTARIA

2.1. LA PRETENSIÓN DE INAPLICAR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

2.1.1. *La dilución del principio de capacidad económica*

Tanto la nueva Disposición adicional primera de la LGT como el artículo 20.6 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales se refieren a las contraprestaciones coactivas conforme a lo establecido en el artículo 31.3 de la Constitución que, como

³ SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, p. 106.

⁴ *Vid.* FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español. Instituciones*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 35, que es la edición originaria de *Instituciones*, quien nos recuerda que estamos ante «aquella rama del Derecho que estudia las normas que regulan la obtención, la administración y el gasto del dinero público».

⁵ MENÉNDEZ MORENO, A., «Las prestaciones patrimoniales, los tributos y sus clases: una clarificación pendiente y necesaria» los números 10 y 11 de *QF*, 2017 que avanza en la idea de unificar, por un lado, contribuciones especiales e impuestos bajo esta última categoría y, por otra, precios públicos y tasas.

⁶ *Vid.* HERRERA MOLINA, P. M., «La irrelevancia jurídica del concepto constitucional de tributo», *QF*, núm. 2, 2004, sobre la opinión que sostiene la irrelevancia del concepto frente a los defensores de la misma como RAMALLO MASSANET, J., «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)», *Civitas-REDF*, núm. 90, 1996.

⁷ *Vid.* FERREIRO LAPATZA, J. J., *La derrota del Derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2012, págs. 468 y ss. donde se reflexiona sobre la fragmentación que se ha venido produciendo.

es sabido, recoge el principio de legalidad en materia tributaria. Sobre la aplicación, o no, de este principio a las prestaciones patrimoniales de carácter público se manifestaba inicialmente MARTÍN QUERALT al señalar que la categoría de las prestaciones patrimoniales pretendía diluir la exigencia de capacidad económica⁸. Se trata de otra cuestión nuclear en nuestro sistema tributario y que ha dado lugar, también, a intensos debates doctrinales sobre la diversa intensidad de este principio en las distintas categorías doctrinales existentes⁹.

2.1.2. *La incidencia en el principio de igualdad*

Un problema mayor y de carácter constitucional se puede plantear con la posible vulneración del derecho a la igualdad que se puede producir si por un mismo servicio se exigen cuantías totalmente distintas en dos localidades distintas, eso sí, pero sin que se aprecien diferencias significativas en cuando al coste y a la calidad del servicio

2.1.3. *La huida del principio de legalidad: regulación por ordenanza y la distinta tramitación de las ordenanzas fiscales y de las no fiscales*

El nuevo apartado 6 del artículo 20 del TRLHL establece que sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley de Contratos, esto es el precio que figure en el pliego de las condiciones administrativas particulares, las «contraprestaciones económicas... se regularán mediante ordenanza». No obstante, también debe tenerse en cuenta que, si se trata de una tasa, la calificación fiscal de la ordenanza es clara y ello condiciona los requisitos y trámites de la misma (previsión de una memoria económico-financiera, aprobación por el Pleno, informes preceptivos, etc), mientras que si es una prestación patrimonial de carácter público no tributaria los requisitos son distintos (necesidad de que conste en el plan normativo, exigencia de un periodo de consulta pública previa...) y el procedimiento también es distinto. Sin entrar a analizar el procedimiento de tramitación de las normas reglamentarias municipales en este momento, sí que conviene destacar que parece que dos años más tarde, la Ley 9/2017 –*lex posterior*– ha derogado una Ley anterior –Ley 39/2015– puesto que el artículo 128 de la norma administrativa general señala que los reglamentos y disposiciones administrativas no podrán establecer «tributos, exacciones parafiscales u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público».

⁸ LOZANO SERRANO, C., «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *Civitas-REDF*, 97, 1998, pág. 29. También MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC», *Civitas-REDF*, núm. 106, 2002, págs. 192 y ss.

⁹ No estamos ante un mandato taxativo del legislador, sino orientativo en el sentido de conveniente y aconsejable en función de tales circunstancias. De forma «que una tasa no orientada en torno a este principio esencial del orden tributario, no tiene que ser tachada de injusta, ni cuestionada su legalidad». En opinión de HERRERA MOLINA, la afirmación del legislador no constituye una mera declaración de intenciones, «sino que el legislador en cuanto las circunstancias del tributo lo permitan, podría recoger... un catálogo de exenciones, entre otras medidas, para ajustar el tributo a la capacidad económica singular de cada sujeto». *Vid.* «La irrelevancia jurídica del Concepto constitucional de tributo», *QF*, 2003, pág. 40

2.2. LA RELEVANCIA PARA EL PRESUPUESTO PÚBLICO

La consideración de un ingreso como de naturaleza tributaria supone el ingreso de las cantidades percibidas en las arcas públicas y su consideración como ingresos.

Así, los tributos recaudados, en cuanto ingresos de Derecho Público de la Hacienda Pública, debían ingresarse, por su importe total en las arcas públicas y ello con independencia de que se hayan utilizado sistemas de gestión directa o indirecta. La consideración de un ingreso como de naturaleza tributaria supone el ingreso de las cantidades percibidas en las arcas públicas y su consideración como ingresos del Presupuesto. En este sentido, la problemática surgida con la inclusión del párrafo segundo del artículo 2.2. de la LGT es esclarecedor. Así, los tributos recaudados, en cuanto ingresos de Derecho Público de la Hacienda Pública, debían ingresarse, por su importe total en las arcas públicas y ello con independencia de que se hayan utilizado sistemas de gestión directa o indirecta. En este último supuesto, la remuneración que se establezca a terceros, cuestión ajena a la relación tributaria que se produce entre el Ente público acreedor y el usuario del servicio, habría de hacerse con cargo a los presupuestos públicos.

Pues bien, en el caso de ingresos no tributarios no procede plantearse el ingreso en las arcas públicas ni la contabilización en el presupuesto público, con lo que se escapan también del control de ingresos que establece nuestra normativa presupuestaria.

El hecho de privar de la consideración de tributos a determinadas prestaciones patrimoniales hace que la liquidación y pago de las mismas se privatice, esto es, le corresponda a las entidades concesionarias o a las empresas que prestan el servicio.

2.3. LOS PROCEDIMIENTOS (NO) TRIBUTARIOS

El hecho de privar de la consideración de tributos a determinadas prestaciones patrimoniales hace que la liquidación y pago de las mismas se privatice, esto es, le corresponda a las entidades concesionarias o a las empresas que prestan el servicio y ello sin sujeción a los requisitos, límites, y también prerrogativas, de la Administración tributaria. Por lo tanto, ni las prestadoras del servicio tendrán las facultades que tienen los órganos administrativos, ni los ciudadanos tendrán las garantías que establece el Derecho Financiero o las obligaciones, obviamente.

Una diferencia significativa que no se produce, especialmente en el ámbito local, es la posibilidad de aplicar la vía de apremio. En efecto, el artículo 2.2. del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales establece que «para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme

a los procedimientos administrativos correspondientes». Es decir, la Ley de Haciendas Locales ya previó, tras la reforma de 1998, la posibilidad de utilizar la vía de apremio para la recaudación de todos los recursos que deba percibir la Administración financiera municipal.

Esta referencia, que no figuraba en su redacción original, se incluye por la modificación que se realizó por el artículo 18 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

2.4. LAS CONSECUENCIAS EN EL IVA

La prestación de un servicio público por parte de un ente público plantea la cuestión de la sujeción o no al impuesto de los eventuales servicios prestados. De otra parte, la configuración como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias plantea la cuestión de la sujeción al IVA de las contraprestaciones pagadas por los ciudadanos, con lo que, por la aplicación de las reglas de este tributo, las entidades instrumentales, o el propio ente, pueden deducir el impuesto soportado y seguir manteniendo la neutralidad, pese a que la carga tributaria se desplaza hacia los ciudadanos.

El artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE del IVA establece que «dos Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia».

Esta última cuestión la resuelve el artículo 7.8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre reguladora del IVA al regular la no sujeción de las «entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria». En todo caso, se exceptúan de la no sujeción servicios como la distribución de agua y el transporte de personas que sí están, por tanto, sujetos al impuesto.

La forma de financiar la actividad se utiliza por parte del art. 7.8º de la LIVA como factor para diferenciar las actividades empresariales o profesionales sujetas al impuesto, pero no es el criterio decisivo en términos de la normativa europea. Lo decisivo es el régimen jurídico, público o privado, que resulte de aplicación a la actividad como se pone de manifiesto en la STJCE de 14 de diciembre de 2000 cuando señala «que el hecho de que el desarrollo de una actividad como la controvertida en el litigio principal –arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos por parte de un Ayuntamiento– implica el ejercicio de prerrogativas de poder público, como autorizar o limitar el estacionamiento en una vía abierta a la circulación pública o imponer una

multa por sobrepasar el tiempo de estacionamiento autorizado, debe establecer que dicha actividad está sujeta a un régimen de Derecho público».

El precepto no menciona otros servicios públicos locales como, por ejemplo, la recogida de residuos u otros enumerados anteriormente por los que, si se percibe una tasa, se estaría ante el supuesto de no sujeción del artículo 7.8 de la Ley del IVA. Por lo tanto, puede haber servicios públicos locales sujetos a IVA en todo caso y otros no sujetos al impuesto.

El legislador español prefiere mantener su propia interpretación e introducir un concepto, el de prestación patrimonial de carácter público, que no tiene más finalidad, en relación con el IVA, que el permitir negar el carácter tributario a determinados ingresos y ello con el objetivo de clarificar la tributación de algunas entidades que prestan servicios públicos que no son el propio ente público. Se trata de una forma de gestión directa a la que suele acudir por la mayor flexibilidad que aporta el régimen jurídico privado propio de las mismas y por el mejor tratamiento financiero que se obtiene en el IVA.

El régimen tributario de esta modalidad de prestación de servicios es el que se mejora con la reforma de los artículos 7.8, 78 y 93 de la Ley del IVA por la Disposición Final décima de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público.

El primero de ellos se refiere a la no sujeción de determinados servicios, el segundo a la base imponible y el tercero a la deducción del impuesto. La cuestión de la no sujeción se intenta mejorar con la previsión de supuestos específicos para determinadas modalidades de prestación de servicios reguladas en la Ley de Contratos. Por lo que se refiere a la cuantificación y deducción del impuesto, ya con anterioridad (2015) a la reforma de la Ley de Contratos (2017) *se modificó* el artículo 78 Tres 4.º de la Ley del IVA, que considera que no forman parte de la base imponible las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, «no considerándose como tales —éste es el añadido—, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones»¹⁰. La nueva Ley de Contratos del Sector Público contiene referencias, en su Exposición de Motivos, al tratamiento en el IVA de determinados servicios públicos municipales, con lo que las consecuencias que se pretenden están claras.

¹⁰ Dicha modificación es consecuencia de la STJUE de 24 de marzo de 2014 (asunto C-151/13, *Le Rayon d'Or*), que analiza si las cantidades percibidas por una residencia geriátrica del seguro de enfermedad de los residentes dependientes, que se establecen como una suma a tanto alzado por los cuidados efectuados a los mismos, deben tener la consideración de la contraprestación de sus servicios y por, tanto, formar parte de la base imponible de sus operaciones y quedar sujetas al IVA. El TJUE llega a una conclusión afirmativa, argumentando que lo trascendente es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y las prestaciones de servicios que deba realizar. La base imponible de las operaciones sujetas al IVA estará constituida por la contraprestación total percibida por el empresario o profesional, ya sea directamente de los usuarios del servicio o de terceras personas, siempre que pueda determinarse la existencia de dicho vínculo. El pronunciamiento anterior no supone, en realidad, novedad alguna, ya que no hace otra cosa que reiterar lo señalado en Sentencias anteriores, como la de 13 de junio de 2002 (asunto C-353/00, *Keeping Newcastle Warm*).

Finalmente, en lo que se refiere a la deducción, con la modificación del artículo 93 Cinco de la Ley, para aclarar que la percepción de aquellas transferencias no limita el derecho a la deducción de estas sociedades municipales. De esta forma, se deja un marco normativo claro para las actuaciones de los entes que prestan servicios, como las sociedades municipales, puesto que las transferencias recibidas de los Ayuntamientos carecen de toda transcendencia y su derecho a la deducción se rige por las reglas generales, sin tomarlas en consideración. De igual forma, la configuración como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias plantea la cuestión de la sujeción al IVA de las contraprestaciones pagadas por los ciudadanos, con lo que por la aplicación de la regla general de deducción, las entidades instrumentales pueden deducir el impuesto soportado y seguir manteniendo la neutralidad, pese a que la carga tributaria se desplaza hacia los ciudadanos.

3. LAS VEXATA QUAESTIO DOCTRINALES QUE RESUCITA LA INTRODUCCIÓN DEL CONCEPTO LEGAL DE PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO

La Disposición final undécima de la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público realiza una modificación de la Disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por la que no sólo se prevén sino que, también, se definen las prestaciones patrimoniales de carácter público. De acuerdo con la nueva definición, «son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo».

Este concepto se acuña con dos elementos clave: la remisión al precepto constitucional y el carácter coactivo. Estos dos elementos parecen tener la inequívoca voluntad de remitirnos a la configuración que de tal concepto se ha realizado por nuestra jurisprudencia constitucional.

La inclusión, en nuestro Derecho Tributario positivo, de un concepto que se venía utilizando en la jurisprudencia constitucional¹¹ y que, ciertamente, se encontraba avalado por un sector de la doctrina al plano de la legalidad ordinaria, contaba ya con un precedente en el ámbito local, pero se generaliza por obra de la Disposición final undécima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre de Contratos del Sector Público.

En virtud de esta norma legal se modifica el texto codificador tributario para incorporar la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público al Derecho positivo tributario con efectos 9 de marzo de 2018 –fecha de entrada en vigor– mediante la modificación, como se ha dicho, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de la Ley de Tasas y Precios Públicos y, también, de la Ley de Haciendas Locales.

¹¹ LOZANO SERRANO decía, en forma de síntesis de la doctrina del TC, que «ni las prestaciones patrimoniales públicas son una especie de ingresos públicos, ni al contrario, los ingresos públicos son especies de aquélla, pues los calificados como patrimoniales y sujetos al Derecho privado no son prestaciones impuestas». (*Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público*, Civitas, 97, 1998, pág. 29.)

Con independencia de la existencia o no de título competencial habilitante para esta modificación, —que tendría que ser el del artículo 149.1.14 de la Constitución, que no se invoca— se vuelve a plantear el debate de si el tributo es una especie de la categoría más amplia de la de prestaciones patrimoniales de carácter público o si, por el contrario, esta última categoría tiene un carácter más fáctico que jurídico, a diferencia del tributo que sí tiene unos contornos jurídicos definidos.

Ello rescata algunos debates doctrinales y legales pasados que ya habían sido superados o aparcados.

3.1. UN PUNTO DE REFERENCIA OBLIGADO: LA REORDENACIÓN DE LA PARAFISCALIDAD

Ello nos pone en contacto con el fenómeno de la parafiscalidad, cuyo origen se encontraba en la llamada «Hacienda Institucional» y a través de la cual se trataba de financiar la participación del Estado en la Economía mediante la serie de entes que personificaban esta descentralización funcional¹².

Este fenómeno se ha definido por la doctrina atendiendo al carácter extrapresupuestario de sus ingresos, su afectación a fines específicos o porque su gestión se encomendaba a órganos no integrados en la Administración financiera¹³.

Uno de las cuestiones nucleares que se planteaba era el de la vigencia del principio de reserva de Ley tributaria, que rige para todo tipo de exacciones públicas de carácter tributario¹⁴. Esta misma cuestión se vuelve a plantear con la creación del concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias.

La Ley General Tributaria de 1963 dio un paso en el proceso de ordenación de este fenómeno, al cubrir algunas lagunas que presentaba la normativa existente. Así, de acuerdo con el artículo 26.2 de dicha norma, se establecía que «participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo». Con ello se estaba señalando que los tributos parafiscales podrían ser, como todos los tributos, impuestos, tasas o contribuciones especiales, según su hecho imponible y se quería evitar la parafiscalidad por la existencia de ingresos extrapresupuestarios.¹⁵

Pues bien, con la categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias volvemos a los tiempos de los ingresos extrapresupuestarios en la prestación de servicios públicos a través de entes privados o de entes con participación del sector público.

¹² FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero español*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 390 y ss.

¹³ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Cívitas, Madrid, 1985, págs. 219 y ss.

¹⁴ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 403.

¹⁵ CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (parte general)*, Cívitas, Madrid, 2000, pág. 178.

3.2. EL CONCEPTO DE TRIBUTO Y LOS FINES FISCALES

El artículo 31 de la Constitución se refiere al «sistema tributario» en su apartado 1 y a las «prestaciones patrimoniales de carácter público», en su apartado apartado 3, para referirse posteriormente –en el artículo 133– a que el establecimiento de tributos le corresponde al Estado –potestad originaria– y a las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales aunque, recuerda el artículo 134, «la Ley de Presupuestos no puede crear tributos» sino que «podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea».

Fue el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre la que incluyó, por primera vez, un concepto de tributo, como categoría, y singularizó sus tres especies, tanto en su apartado segundo como en la versión original de la Disposición Adicional Primera. De acuerdo con la definición general, los tributos son «ingresos públicos» que consisten en «prestaciones pecuniarias» que se exigen por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir. A los tributos les atribuye un finalidad principal y les reconoce la posibilidad de poder servir a la consecución de otros objetivos.¹⁶

El origen del debate dogmático sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público ha supuesto un punto de referencia obligado para todos los que nos dedicamos al Derecho tributario.¹⁷

El origen del debate dogmático surge en un sector de la doctrina tributaria española, encabezado por AGUALLO AVILÉS, que se planteó la relevancia constitucional y tributaria de dos términos distintos utilizados por la Constitución: prestaciones patrimoniales de carácter público y tributos. Señalaba el entonces profesor universitario que existían, al menos, cuatro razones que permitían defender que la Constitución no identificaba ambos términos. En primer lugar, no resultaría lógico que se acuñase un nuevo término para referirse a una realidad preexistente perfectamente acuñada. En segundo lugar, señalaba la existencia de un argumento sistemático puesto que la referencia a las prestaciones patrimoniales se encuentra en el artículo 31 y la referencia a la creación de tributos está en el artículo 133 para exigir una Ley. En tercer lugar, en el orden material se trata de una figura que no tiene, ni material ni formalmente, la consideración de tributos pero que necesitan igualmente imponerse mediante Ley. En

¹⁶ PITA GRANDAL, A. M., «Sistema Tributario y medio Ambiente» en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1999, p. 585.

¹⁷ En la doctrina española, ALBIÑANA introdujo la división de los impuestos en financieros o de ordenamiento *vid.* «Los impuestos de ordenamiento económico», *Hacienda Pública Española*, n. 71, 1981, pp. 17 y ss. En este sentido enlaza con la concepción dualista de GERLOFF que distinguía entre impuestos financieros e impuestos de ordenamiento. La controversia sobre la admisión de una finalidad no recaudatoria en los tributos motivó que la doctrina, a la hora de definir el tributo, no incluyese el fin entre sus características y se limitase a señalar que éste tiene por objeto financiar los gastos públicos o bien omitir cualquier referencia sobre este extremo. Sobre esta cuestión, *vid.* VALDÉS COSTA, R., *Curso de Derecho Tributario*, Depalma, Temis, Marcial Pons, 2.ª edición, pp. 75 a 78 y FERREIRO LAPATZA, J. J., «La definición de tributo», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm 3, Marcial Pons, Madrid, 1997, pp. 155 y ss.

cuarto lugar, el empleo del término prestación impuesta por el artículo 23 de la Costituzione italiana permitía importar algunas de las conclusiones surgidas en la jurisprudencia constitucional del país transalpino¹⁸.

En España, y muestra de esta línea de pensamiento, la STC 185/1995, de 14 de diciembre señaló que el artículo 31.3 de la Constitución «no recurre a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de elaboración y aprobación de la CE, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia de prestación “patrimonial de carácter público”».

Este es, entendemos, el objetivo fundamental de las reflexiones del supremo intérprete de la Constitución y quizás también de los propios redactores de la Constitución cuando usaron un término de perfiles amplios que permite englobar, bajo esa denominación, figuras e institutos jurídicos muy diverso. En realidad, se trataría de un concepto constitucional a efectos de sujetar a reserva de Ley el establecimiento de toda detracción coactiva de riqueza¹⁹. Ahora bien, esa relevancia constitucional o, si se quiere ese concepto constitucional, no debería de trasladarse sin más al Derecho positivo.

Quizás no estaría de más que el intérprete de la norma suprema reflexionase sobre si todo el ordenamiento jurídico tiene o no carácter voluntario o si, junto a normas de carácter dispositivo existen normas imperativas y, también, normas de carácter coercitivo

Como ha puesto de relieve RAMALLO, la jurisprudencia constitucional sobre el concepto de tributo ha puesto un especial énfasis en esta perspectiva formal –el principio de legalidad y de las prestaciones públicas patrimoniales coactivas–, y no desde una perspectiva material.

3.3. LA RELEVANCIA DEL MODO DE PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO

La fórmula clásica o tradicional de prestación de servicios públicos es aquélla que une al Ente público y al ciudadano de forma directa, de ahí que se venga denominando

¹⁸ Para la Corte Constitucional italiana las prestaciones patrimoniales impuestas de carácter público vienen caracterizadas por dos notas. La primera, por venir impuestas por un acto de autoridad. La segunda, porque surgen sin el concurso de la voluntad del particular (Sentencia de la *Corte Costituzionale* italiana 4/1957) o bien su manifestación se origine en una relación que no es expresión de una alternativa real, sino de una sustancial imposición. Así la Corte ha reconocido, también, la existencia de prestaciones patrimoniales impuestas en el ámbito de las relaciones sometidas al Derecho privado (Sentencia de la *Corte Costituzionale* italiana 72/1969). Este concepto –y la metodología empleada por la Corte– elude, según PÉREZ ROYO, problemas tradicionales planteados por la doctrina, entre otros: la vigencia del principio de legalidad para las tasas o la diferencia entre tasa y precio («La contribución de la Corte Costituzionale italiana a la doctrina sobre el principio de legalidad tributaria», en la obra colectiva, *El Tribunal Constitucional*, III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, págs. 2174-2177).

¹⁹ *Vid.* LOZANO SERRANO, C., «Las prestaciones...», pág. 32.

gestión directa. A su vez, esta modalidad ofrece dos posibilidades, según exista o no un órgano especial para llevar a cabo la prestación. En efecto, en ocasiones los Entes públicos crean Organismos autónomos para realizar alguna actividad o servicio público. Otras posibilidades que ofrece la gestión directa es la creación de una sociedad de capital íntegramente público, de tal forma que el Ente público conserva la titularidad del servicio o actividad pero delega su ejercicio a una sociedad de la cual es socio único.

Una segunda fórmula de gestión de servicios públicos es la gestión indirecta, que también admite diversas opciones, a saber: la concesión, el arrendamiento en el ámbito local y la sociedad mercantil de capital parcialmente público (empresa mixta).

La legislación, la doctrina e, incluso, la jurisprudencia han vinculado la forma de gestión de un servicio público a su modo de financiación. En primer lugar, un Ente público puede prestar un servicio a través de su propia organización o mediante un Organismo autónomo. Si se realiza en un régimen de Derecho público se exigiría una tasa o un precio público, en función de si se dan o no las características que definen a una u otra categoría. En caso contrario un precio privado.

En segundo lugar, puede ocurrir que la gestión la lleve a cabo una sociedad mercantil que gestiona el servicio de forma directa (las empresas municipales o provinciales en el ámbito local), una empresa concesionaria o una empresa mixta. En estos casos hemos de diferenciar dos supuestos. De un lado, que el Ente público exija de sus ciudadanos una determinada prestación, satisfaciendo el primero a la sociedad una contraprestación por el servicio. De otro, que la empresa cobre el servicio a los ciudadanos en un régimen de precios autorizados, satisfaciendo una contraprestación al Ente público. En el primer caso, lo que satisfacen los ciudadanos será, normalmente, una tasa, ya que estaremos ante servicios públicos prestados en régimen de Derecho público y en una situación de monopolio, de hecho o de derecho. En el segundo, estaremos ante contraprestaciones por la gestión del servicio y que, en modo alguno, son ingresos públicos²⁰.

La Ley General Tributaria de 2003 incluyó, en el apartado segundo, una cláusula por la que se determinaba que «se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de Derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público». Con ello, se trataba de desvincular la forma de gestión del servicio a su financiación ya que cualquiera que sea la fórmula administrativa empleada para prestar el servicio, lo decisivo es que la

²⁰ A esta conclusión se ha opuesto el hecho de encontrarnos con actuaciones en las que se observan los condicionantes de una tasa—obligatoriedad y no concurrencia del sector privado—, por lo que se afirma procede su establecimiento, aunque el prestador directo del servicio sea un ente de Derecho privado y que actúa en este régimen (PAGÉS I GALTÉS, J.: «Las tarifas de los servicios prestados en régimen de Derecho privado: su consideración como tasas, precios públicos o precios privados», *RDFHP*, núm. 252, 1999, págs. 372 y ss.).

titularidad del mismo sea pública. Con la nueva LGT se generaba una *vis atractiva* a favor de la tasa para reconducir a esta categoría tributaria prestaciones de los particulares que no tenían esta consideración por realizarse directamente a una empresa y no al ente público titular del servicio.

Esta previsión legal obligó a reconfigurar como tasas lo que antes eran tarifas o precios si la titularidad del servicio era público, con independencia de la forma de gestión de servicio público. Es decir, era irrelevante la interposición, por ejemplo, de un concesionario para la calificación tributaria o no del ingreso.

Desde nuestro punto de vista, y tras la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2.a) de la LGT por la Ley 2/2011, la forma y el régimen jurídico al que se somete la gestión del servicio, lo que también incluye la modalidad de retribución a la entidad privada en caso de gestión indirecta, sí que condicionan la naturaleza pública o privada de la contraprestación satisfecha por los usuarios. Dicha supresión tiene la virtualidad de reconocer que la forma en que se gestione y preste el servicio público condiciona no solo la naturaleza jurídico-financiera, sino también el régimen de cobro de la contraprestación satisfecha por los usuarios del mismo.

Un paso más en este proceso se produce por la Disposición final undécima de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, que modifica la Disposición final primera de la Ley General Tributaria para establecer, después de la definición general de que «serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general» establece que lo serán, «en particular», «aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta».

Así pues, de nuevo vuelve a tener relevancia la modalidad de prestación de servicios públicos para la configuración jurídica de los ingresos percibidos por ellos.

4. CONCEPTO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO EN EL ÁMBITO LOCAL

El concepto de prestación patrimonial de carácter público no tributaria se configura, así, para los ingresos que financian determinados servicios prestados a través de fórmulas de gestión indirecta o de entes privados. Se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. Además, se señala que tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

Donde, sin duda, tiene más repercusión esta categoría es en el ámbito local. Consciente de ello, el legislador modifica el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales a través de la Disposición final duodécima de la Ley de Contratos. Se añade un apartado sexto para calificar como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a las contraprestaciones económicas por la prestación de determinados servicios –los del apartado 4– a través de un concesionario, una sociedad de economía mixta, una entidad pública empresarial, una sociedad de capital público y otras formas de Derecho privado.

Los servicios que se incluyen en el objeto de la actividad que puede implicar la percepción de una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, o una tasa en función de la forma de gestión del servicio, son los siguientes:

«a) Documentos que expidan o de que entiendan las Administraciones o autoridades locales, a instancia de parte. b) Autorización para utilizar en placas, patentes y otros distintivos análogos el escudo de la entidad local. c) Otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de autotaxis y demás vehículos de alquiler. d) Guardería rural. e) Voz pública. f) Vigilancia especial de los establecimientos que lo soliciten. g) Servicios de competencia local que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, pasos de caravana y cualesquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales. h) Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana o realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa. i) Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos o realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa. j) Inspección de vehículos, calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas de establecimientos industriales y comerciales. k) Servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio y la cesión del uso de maquinaria y equipo adscritos a estos servicios, tales como escalas, cubas, motobombas, barcas, etcétera. l) Servicios de inspección sanitaria así como los de análisis químicos, bacteriológicos y cualesquiera otros de naturaleza análoga y, en general, servicios de laboratorios o de cualquier otro establecimiento de sanidad e higiene de las entidades locales. m) Servicios de sanidad preventiva, desinfectación, desinsectación, desratización y destrucción de cualquier clase de materias y productos contaminantes o propagadores de gérmenes nocivos para la salud pública prestados a domicilio o por encargo. n) Asistencias y estancias en hospitales, clínicas o sanatorios médicos quirúrgicos, psiquiátricos y especiales, dispensarios, centros de recuperación y rehabilitación, ambulancias sanitarias y otros servicios análogos, y demás establecimientos benéfico-asistenciales de las entidades locales, incluso cuando los gastos deban sufragarse por otras entidades de cualquier naturaleza. ñ) Asistencias y estancias en hogares y residencias de ancianos, guarderías infantiles, albergues y otros establecimientos de naturaleza análoga. o) Casas de baños, duchas, piscinas, instalaciones deportivas y otros servicios análogos. p) Cementerios locales, conducción de cadáveres y otros servicios fúnebres de carácter local. q) Colocación de tuberías, hilos

conductores y cables en postes o en galerías de servicio de la titularidad de entidades locales. r) *Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares.* s) *Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares.* t) *Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.* u) Servicio de matadero, lonjas y mercados, así como el acarreo de carnes si hubiera de utilizarse de un modo obligatorio; y servicios de inspección en materia de abastos, incluida la utilización de medios de pesar y medir. v) Enseñanzas especiales en establecimientos docentes de las entidades locales. w) Visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos u otros centros o lugares análogos. x) Utilización de columnas, carteles y otras instalaciones locales análogas para la exhibición de anuncios. y) Enarenado de vías públicas a solicitud de los particulares. z) Realización de actividades singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal.»

Como puede comprobarse, se incluyen servicios esenciales para la vida en nuestras ciudades y que, por lo tanto, afectan a millones de españoles que, sin embargo, pueden tener tratamientos jurídicos distintos en función de su localidad de residencia, y no solo por este motivo sino por la modalidad concreta de prestación del servicio público como la recogida de residuos o el abastecimiento de agua potable. Esta huida del Derecho tributario no sólo produce una merma en el control del ingreso y del gasto público, sino que también afecta a las garantías de los procedimientos de aplicación.

5. CONCLUSIONES

La introducción del concepto de prestación patrimonial de carácter público no tributaria en nuestra legalidad ordinaria ha implicado, parafraseando a Von Kirchmann, eliminar bibliotecas enteras y reabrir capítulos de nuestro Derecho financiero que ya habían quedado cerrados.

La prestación de determinados servicios públicos locales de carácter obligatorio presenta singularidades y problemáticas que no siempre han contado con un adecuado análisis y tratamiento, tanto doctrinal como legal. Esa falta de estudios aplicados y de evolución de la disciplina de acuerdo con la realidad de los tiempos ha propiciado que, desde otros ámbitos como el de la contratación pública o, incluso, desde el ámbito económico, se hayan realizado reformas en las normas tributarias que, precisamente, tienen por finalidad la huida del Derecho Financiero. Ello no es más que una manifestación de la derrota del Derecho para dar respuesta a la realidad social, económica y jurídica de nuestros días.

Es tarea de la doctrina, y quizás de la más avanzada, dar respuesta a esta necesaria evolución del Derecho Financiero para moldearse al avance de la realidad social y económica así como, sobre todo, para que las construcciones doctrinales tengan una

clara aplicación social y no generen, precisamente, una vía de escape de la regulación de la actividad financiera de los entes públicos a favor de una desregulación o de una privatización de la obtención, gestión y empleo de recursos económicos para la prestación de servicios necesarios para la vida en sociedad.

El modelo de Estado, el equilibrio entre el sector público y privado, la garantía en el coste razonable y en la prestación de servicios, la capacidad del Derecho para regular la vida en sociedad, y para adaptarse a sus cambios, y la propia capacidad del Derecho Financiero para mantener sus principios y categorías pero también para adaptarse a la realidad social son retos de la sociedad actual. La doctrina tributarista no puede ser ni inconsciente frente a esta realidad, ni imprudente a la hora de realizar construcciones dogmáticas.

El concepto de tributo y los fines del mismo permanecen en el centro de la vida social y económica de cualquier Estado. Desde nuestro punto de vista, el tributo, y el impuesto como categoría más relevante, cumple una función de primer nivel pues no sólo permite obtener los recursos necesarios con los que sufragar los gastos públicos sino que también puede utilizarse para conseguir una mejor reasignación de la renta o para conseguir la efectividad de ciertos derechos sociales —*n. gr.* empleo, vivienda, educación, sanidad, infraestructuras públicas, etc.—. Sin embargo, la rigidez de sus reglas jurídicas y la intervención del Estado en la economía, como manifestación no sólo del Estado social que propugna la Constitución sino de las exigencias de cualquier Estado moderno, hace que tenga que enfrentarse a nuevos retos que obligan a replantear —que no a eliminar, creemos nosotros— sus principios y categorías más tradicionales.

Debemos de tratar de modernizar el conocimiento y las instituciones, no de alterarlas o de eliminarlas, puesto que años de estudio, de tradición jurídica y de seguridad no pueden resultar inservibles sino que deben ser la base de una necesaria evolución de las instituciones, categorías y procedimientos con los que construir la arquitectura moderna del Derecho Financiero contribuyendo a cumplir el mandato del artículo 31 de la Constitución española cuando señala que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

CAPÍTULO 2

EL DERECHO DE PROPIEDAD COMO LÍMITE MATERIAL ÚLTIMO FRENTE A LA «HUIDA» DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ARTÍCULO 31.1 CE¹

ESTHER BUENO GALLARDO
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Córdoba
<https://orcid.org/0000-0003-4773-5111>

1. Preámbulo. 2. El estado de la cuestión en la jurisprudencia constitucional. 2.1. Breve referencia a la proliferación en el Derecho positivo de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias y su legitimidad constitucional. 2.2. La reducción del ámbito de aplicación de los principios constitucionales del art. 31.1 CE por parte del Tribunal Constitucional. 3. El derecho de propiedad resulta afectado toda vez que el legislador establece una prestación *patrimonial coactiva* (tributaria o no). 3.1. El contenido del derecho de propiedad de acuerdo con la jurisprudencia constitucional y del Tribunal de Estrasburgo: las exigencias de *justificación* y *proporcionalidad* de la injerencia. 3.2. Principales corolarios de la interpretación *sistemática* de los arts. 33 CE y 31.1 CE. 4. Bibliografía.

RESUMEN: Frente a la proliferación de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, en este trabajo se pone el acento en la necesidad de observar las exigencias que dimanarían del derecho de propiedad, en los términos en los que ha sido interpretado por nuestro Tribunal Constitucional y por el Tribunal de Estrasburgo, como límite material último frente a la «huida» del Derecho tributario y, específicamente, de los principios del artículo 31.1 CE, cuyo ámbito de aplicación se ha circunscrito en la jurisprudencia constitucional a las prestaciones materialmente tributarias, prestaciones que, asimismo, han experimentado una reducción conceptual por parte del Tribunal Constitucional.

PALABRAS CLAVE: Concepto constitucional de tributo, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, principios materiales de justicia tributaria, derecho de propiedad, carga fiscal excesiva.

ABSTRACT: In view of the proliferation of non-tax public pecuniary obligations, this paper emphasizes the need to observe the requirements stemming from the right to

¹ Este trabajo ha sido elaborado en el marco del Proyecto de Investigación «Las difusas fronteras en la regulación de los distintos procedimientos tributarios. Mejoras técnicas necesarias en su delimitación. Seguridad jurídica *versus* litigiosidad», PID2021-125061NB-I00, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación..

property, as interpreted by the Spanish Constitutional Court and by the European Court of Human Rights, as the ultimate material limit to the «escape» from tax law and, specifically, from the principles enshrined in Article 31.1 of the Spanish Constitution, whose scope of application has been confined in constitutional case law to materially tax-based levies, levies that have, moreover, undergone a process of conceptual narrowing by the Constitutional Court.

KEYWORDS: Constitutional concept of a tax, non-tax public pecuniary obligations, substantive principles of tax justice, right to property, excessive tax burden.

1. PREÁMBULO

En los últimos años han proliferado normativamente las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter público *no tributarias*. Y, de forma prácticamente simultánea, en nuestra jurisprudencia constitucional se han circunscrito las prestaciones patrimoniales de carácter público *contributivas* a los *tributos* (desde la perspectiva constitucional) y se ha limitado a estos últimos la aplicación de los principios materiales de justicia establecidos en el art. 31.1 CE.

A la vista, fundamentalmente, de estos tres acontecimientos, hoy más que nunca resulta necesario fijar un límite *material* frente al establecimiento y configuración por parte del legislador de prestaciones patrimoniales de carácter público *no tributarias*, más allá del límite *formal* que la reserva de ley establecida en el art. 31.3 CE impone a este tipo de prestaciones y de la proscripción –ciertamente, *material*, pero insuficiente– de discriminaciones carentes de una justificación objetiva y razonable y proporcionadas a la finalidad perseguida que deriva del principio de igualdad reconocido en el art. 14 CE, aplicable, asimismo, a todas las prestaciones patrimoniales impuestas.

Pues bien, como demostraré en el presente trabajo, el derecho de propiedad y, en particular, la interpretación que del mismo han venido efectuando nuestro Tribunal Constitucional y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, constituye, a mi juicio, el instrumento más idóneo para satisfacer la antedicha necesidad.

2. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

2.1. BREVE REFERENCIA A LA PROLIFERACIÓN EN EL DERECHO POSITIVO DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIAS Y SU LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL

Como acabo de apuntar, desde hace años venimos asistiendo a la proliferación en el Derecho positivo de las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, tanto de las consistentes en gravámenes exigidos sin contraprestación

para el obligado al pago (prestaciones patrimoniales de carácter público *no tributarias* y *no retributivas*), como de las impuestas como contraprestación por el uso de servicios públicos gestionados de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta (prestaciones patrimoniales de carácter público *no tributarias* y *retributivas*, conocidas comúnmente como «tarifas»)².

En el último decenio nuestro Tribunal Constitucional enjuició, primeramente, algunas prestaciones impuestas pertenecientes a la primera categoría. Así sucedió con el denominado descuento sobre el volumen de ventas de productos farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud (SSTC 83/2014, de 29 de mayo; 44/2015, de 5 de marzo; y 62/2015, de 13 de abril); con la aportación que habían de efectuar los usuarios en el caso de ciertas prestaciones del Sistema Nacional de Salud (STC 139/2016, de 21 de julio); o, en fin, con las aportaciones (contribuciones definitivas, en unos casos, y meros préstamos, en otros) que debían realizar algunas empresas productoras del sistema eléctrico para la «financiación de planes de ahorro y eficiencia energética para los años 2011, 2012 y 2013» (SSTC 167/2016, de 6 de octubre; 174/2016, de 17 de octubre; 187/2016, de 14 de noviembre; 188/2016, de 14 de noviembre; 196/2016, de 28 de noviembre; 197/2016, de 28 de noviembre; y 198/2016, de 28 de noviembre).

Pese a que las normas que crearon las prestaciones mencionadas no las calificaron expresamente como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, nuestro Tribunal Constitucional hubo de examinar su verdadera naturaleza para dilucidar si les resultaban o no aplicables los límites impuestos –implícita o explícitamente– por los arts. 31.1, 86.1, y 134.7 CE, límites que el Tribunal Constitucional consideró –lo adelanto ya– de aplicación exclusiva a los *tributos* en la acepción *material o constitucional* del término.

En todos los supuestos citados el Pleno del Tribunal llegó a la conclusión de que se trataba de prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza *no tributaria* en tanto que eran prestaciones de carácter patrimonial y naturaleza coactiva que, pese a que respondían a una «inequívoca finalidad de interés público», *carecían de finalidad contributiva*: su finalidad, al decir del Tribunal, no era la de «financiar “todos” los gastos públicos». En «dos casos de las prestaciones patrimoniales no tributarias –señaló a mayor abundamiento el máximo intérprete de nuestra Constitución–, su finalidad podrá no ser el sostenimiento de los gastos públicos de forma general, sino que se trata de prestaciones con “inequívoca finalidad de interés público” (por todas, SSTC 83/2014, FJ 3; y 167/2016, FJ 4). De esta manera, la prestación no será, estrictamente, una nueva fuente de ingresos públicos, pues con ella “no se persigue derechamente

² A la distinción existente entre ambas categorías de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias se han referido SANZ GÓMEZ, R. (2021): «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación», *REDF*, núm. 191; PALAO TABOADA, C. (2023): «Prestaciones patrimoniales de carácter público», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 481, y MARTÍNEZ LAGO, M. A. (2023): «Las prestaciones patrimoniales. Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina», *Papers AEDAF*, núm. 22.

buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación” sino que, por ejemplo, se pretende efectuar “una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía” (art. 31.2 CE) (STC 83/2014, FJ 3)³.

Posteriormente, como es sabido, la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público (en adelante, LCSP), que transpuso las Directivas 201/23/UE y 202/23/UE, de 26 de febrero de 2014, modificó la Disposición Adicional 1.ª de la LGT, el art. 2 LTPP y el art. 20.6 TRLRHL e introdujo la nueva categoría *legal* de prestación patrimonial de carácter público no tributario. Tras la entrada en vigor de la LCSP, pertenecen, en particular, a esta categoría las prestaciones patrimoniales impuestas que «se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado» (Disposición Adicional 1.ª de la LGT).

Cuestionado el máximo intérprete de la Constitución por la constitucionalidad de esta previsión legal –esto es, de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias exigidas *mediando contraprestación*–, como es ampliamente conocido también, se pronunció a favor de su compatibilidad con la Norma Suprema en la **STC 63/2019, de 9 de mayo**, sobre la base, fundamentalmente, de los cuatro argumentos siguientes: (i) es constitucional la diferenciación entre una financiación tributaria y una financiación «tarifaria» de los servicios públicos; (ii) forma parte del ámbito de configuración del legislador establecer «un mecanismo distinto de financiación del servicio y de aportación del usuario en función del modo de gestión y prestación del servicio público» [FJ 6 b)]; (iii) la Constitución no predetermina un modelo único de gestión y de la doctrina constitucional no se infiere que la financiación de los costes asociados a su prestación deba ser siempre tributaria, «pudiendo obedecer a otras fórmulas de distinta naturaleza jurídica, de acuerdo con la configuración misma que del servicio haya realizado el legislador, dentro de los principios y límites establecidos en la Constitución» [FJ 6 b)], y, en fin, (iv) lo realmente relevante es que cuando el legislador opte por financiar los servicios públicos mediante el sistema «tarifario» se satisfaga la garantía del principio de reserva de ley que viene impuesto para las prestaciones patrimoniales públicas en el art. 31.3 de la CE [FJ 6 c)].

Y, lo que aquí me interesa fundamentalmente subrayar, a la luz de las afirmaciones anteriores el Pleno del Tribunal concluyó que «[a] no tratarse de tributos, no les resul-

³ Y, en la misma línea, se pronunció también el Tribunal en las SSTC 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5; 62/2015, de 13 de abril, FJ 5; 139/2016, de 21 de julio, FJ 6 c); 167/2016, de 6 de octubre, FJ 4; y en las posteriores SSTC 174/2016, de 17 de octubre; 187/2016, de 14 de noviembre; 188/2016, de 14 de noviembre; 196/2016, de 28 de noviembre; 197/2016, de 28 de noviembre; y 198/2016, de 28 de noviembre.

tan de aplicación los principios generales contenidos en el art. 31.1 CE, pero sí estarán sujetas al art. 31.3 CE y, como toda acción pública, a los principios generales del ordenamiento (art. 103.3 CE)» [STC 63/2019, FJ 6 c)].

El devenir de acontecimientos legales y jurisprudenciales que acabo de extractar en apretada síntesis ha ido acompañado, asimismo, en la última década, de la creación y consolidación por parte de nuestro Tribunal Constitucional de la doctrina jurisprudencial que, por su relevancia en esta sede, paso a sistematizar –también brevemente– a continuación.

2.2. LA REDUCCIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ART. 31.1 CE POR PARTE DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Además de validar constitucionalmente las prestaciones que genérica (en la Disposición Adicional 1.^a de la LGT, el art. 2 LTPP, y el art. 20.6 TRLRHL) o específicamente el legislador ha calificado como prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza *no tributaria*, el máximo intérprete de nuestra Constitución:

I.—Ha identificado las prestaciones patrimoniales de carácter público *contributivas* con los *tributos* desde una perspectiva constitucional. Así lo puse de relieve –y así lo sigo considerando– en un trabajo que publiqué hace ya algunos años en relación con la equiparación de los conceptos de «prestación patrimonial de carácter público *contributiva*» y «*tributo*» en la jurisprudencia constitucional⁴. En el mencionado trabajo denuncié la sinécdoque en la que ha venido incurriendo el Tribunal desde la STC 83/2014, de 29 de mayo, al circunscribir la finalidad *contributiva* exclusivamente a las prestaciones tributarias. De manera que se da por hecho: (i) que únicamente las prestaciones tributarias o tributos persiguen «derechamente» allegar medios económicos con los que financiar el gasto público y (ii) que carecen de esta finalidad –al menos, de forma directa e inmediata– el resto de «prestaciones impuestas» a las que se refiere el art. 31.3 CE.

Y, tal y como puse también de manifiesto en su momento, constituía la máxima expresión de la citada sinécdoque la siguiente afirmación del Tribunal Constitucional presente en la inmensa mayoría de sus últimas Sentencias dictadas en relación con el art. 31.3 CE: «no toda prestación impuesta tiene que ser necesariamente una expresión concreta del deber de contribuir del art. 31.1 CE, como sucede cuando con ella no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación. Pueden existir medidas, entonces, en las que, aun siendo prestaciones impuestas, *su finalidad principal, ...), no sea la de establecer un tri-*

⁴ BUENO GALLARDO, E. (2018): «Notas sobre la equiparación de los conceptos de “prestación patrimonial de carácter público contributiva” y “tributo” en la última jurisprudencia constitucional», en AA. VV. (dir. CUBERO TRUYO, A.): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia: 27-47.

buto, esto es, una nueva forma de ingreso público con la que coadyuvar a la financiación del gasto público» (STC 83/2014, FJ 3)⁵.

II.—Ha **redefinido algunas notas características** que, claramente desde la STC 276/2000, de 16 de noviembre, y hasta la STC 83/2014, había venido predicando del **concepto constitucional de tributo**, redefinición que ha supuesto una **reducción conceptual de la citada noción constitucional** y una **aproximación** —que no equiparación— a su **noción legal** contenida en la LGT.

De una lectura atenta de la jurisprudencia constitucional dictada en relación con el concepto constitucional de tributo, pueden establecerse, a mi juicio, tres etapas o periodos diferenciados:

— Un **primer periodo (1995-2014)** de casi veinte años, que se inicia con la STC 185/1995, de 14 de diciembre, y concluye con la STC 83/2014, en el que el máximo intérprete de nuestra Constitución sienta la doctrina, sobradamente conocida, de que todos los tributos son prestaciones patrimoniales de carácter de público (art. 31.3 CE) pero no a la inversa. De manera que el tributo, en su acepción constitucional, participa de las notas características de las prestaciones patrimoniales impuestas a que se refiere el art. 31.3 CE —señaladamente, de su naturaleza *patrimonial* y de su carácter *constitutivamente coactivo*— y cuenta con algunas notas definitorias más. Concretamente, desde la STC 276/2000, de 16 de noviembre, se había venido reiterando que los tributos, «desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 5, *in fine*; y, en el mismo sentido, STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 4), «y grava[n] un presupuesto de hecho o “hecho imponible” (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE)» (SSTC 276/2000, FJ 4; 63/2003, FJ 5; y 193/2004, FJ 4).

— Un **segundo periodo (2014-2019)** en el que, en el enjuiciamiento de diversas prestaciones patrimoniales de carácter público exigidas *sin contraprestación* a las que ya he hecho referencia en estas páginas —el descuento sobre el volumen de ventas de productos farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud, las aportaciones para la cobertura del déficit tarifario del sector eléctrico que durante un periodo de tiempo debían efectuar ciertas eléctricas, etc.—, *acotó conceptualmente, reduciendo su alcance*, la *finalidad contributiva* o, lo que es igual, la «finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos», consustancial a las prestaciones de naturaleza tributaria.

A partir de la STC 83/2014, en efecto, según nuestro Tribunal Constitucional, solo tienen carácter contributivo a los efectos del art. 31.1 CE aquellas prestaciones patri-

⁵ El énfasis (la cursiva y la negrita) en la cita es mío. En términos idénticos o muy similares se contiene, asimismo, el fragmento reproducido en las posteriores SSTC 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5 e); y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 e). Puede encontrarse la explicación detallada de la sinécdoque a la que me refiero en BUENO GALLARDO (2018): «Notas sobre la equiparación de los conceptos...», cit., págs. 37-42.

moniales coactivas cuya finalidad sea la de financiar (i) «*todos*» los gastos públicos; (ii) que persigan «*derechamente* buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público»; (iii) que se impongan por el poder público en el ejercicio de su poder *tributario* —que no de su potestad de gasto conforme a los criterios de eficiencia y de economía establecidos en el art. 31.2 CE—; y, en fin, (iv) que se exijan *indiferenciadamente a todos los ciudadanos* (que evidencien, claro está, capacidad económica) y no exclusivamente a aquellos que desarrollen una actividad económica que forme parte de un sector regulado por el Estado y ocupen, en consecuencia, una relación económica con el Estado de la que surjan tanto derechos como cargas u obligaciones.

En definitiva, a día de hoy y desde 2014, de acuerdo con el máximo intérprete de nuestra Constitución, la *finalidad contributiva* definitoria de las prestaciones constitucionalmente tributarias ha de ser *omnicomprendiva en relación con el gasto público, directa y universal* (o, lo que es igual, común a todos los sujetos que manifiesten riqueza o capacidad económica). Se priva, así, de finalidad contributiva —y, en consecuencia, de naturaleza tributaria— a todas aquellas prestaciones que teniendo finalidad financiera (esto es, contribuyendo a la satisfacción de las necesidades colectivas y comportando simultáneamente un menor gasto para los entes públicos) no constituyen ingresos públicos; no representan un gasto público; o, en fin, no sirven para financiar «*todos*» los gastos públicos.

— Y un **tercer periodo (2019-hasta la actualidad)**, que se inició con la STC 63/2019 y alcanza hasta nuestros días. En la STC 63/2019 el Pleno del Tribunal Constitucional llevó a cabo, en mi opinión, una mutación constitucional *implícita* de otra de las notas definitorias del concepto constitucional de tributo: aquella en virtud de la cual, tradicionalmente, eran materialmente tributarias las prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacían a los entes públicos ya fuera directa o *indirectamente*. Y como han puesto de relieve algunos tributaristas con quienes coincido, «cuando el Tribunal habla de las prestaciones satisfechas indirectamente a entes públicos está pensando en aquellas prestaciones impuestas que deben satisfacerse por servicios públicos que prestan entes que operan en el tráfico mercantil: piénsese, v. gr., en el ámbito local, en los supuestos de sociedades privadas municipales (...), en las empresas mixtas o incluso en los concesionarios de servicios públicos»⁶.

Así parece desprenderse también de la STC 102/2005, de 20 de abril, relativa a las denominadas tarifas por servicios portuarios. En este pronunciamiento, en efecto, para resolver la duda de constitucionalidad que planteó la Sección Segunda de la Sala

⁶ Cfr. AGUALLO AVILÉS, A. (2001): «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional», *REDF*, núm. 109/110: 57. A este respecto, ha señalado también, más recientemente, LAGO MONTERO que el hecho de «que el pago a la Administración sea *indirecto*, no inmediato, por mediar concesionario que lo hace suyo directamente del usuario, no significa, a nuestro entender, que la prestación cambie de naturaleza ni que haya de cambiar por ello de régimen jurídico» [LAGO MONTERO, JOSÉ M.^a (2021): «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias ¿Para qué?», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 132: 160; énfasis en el original].

Tercera del Tribunal Supremo en relación con la necesaria observancia por aquellas del art. 31.3 CE, el Pleno del Tribunal Constitucional hubo de pronunciarse primeramente sobre la *verdadera* naturaleza de las prestaciones enjuiciadas y, a este respecto, aclaró —y lo hizo sin ambages— lo siguiente: «conforme a la doctrina de este Tribunal, los “tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (STC 182/1997, FJ 15), no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga la Ley 27/1992 (STC 233/1999, FJ 18), las llamadas “tarifas” por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de *naturaleza tributaria*. Y son tributos, *con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta*» (STC 102/2005, FJ 6)⁷.

Pues bien, cuando ya buena parte de la doctrina parecía tener claro que la forma de prestación del servicio —directa o indirecta— no privaba de naturaleza tributaria a la correspondiente prestación impuesta (siempre y cuando, claro está, concurrieran el resto de notas definitorias del tributo), el Pleno del Tribunal Constitucional, en la STC 63/2019, concluyó que forma parte del ámbito de configuración del legislador establecer «un mecanismo distinto de financiación del servicio y de aportación del usuario en función del modo de gestión y prestación del servicio público» [FJ 6 b)] y que cuando el legislador opte por financiar los servicios públicos mediante el sistema «tarifario» «[a] no tratarse de tributos, no les resultan de aplicación los principios generales contenidos en el art. 31.1 CE, pero sí estarán sujetas al art. 31.3 CE y, como toda acción pública, a los principios generales del ordenamiento (art. 103.3 CE)» [STC 63/2019, FJ 6 c)]. Se efectuaba así una aproximación evidente entre el concepto *constitucional* de tributo y la noción *legal* del mismo que se deriva, conjuntamente, del art. 2 y de la DA 1.ª de la LGT.

Sostengo que se producía una aproximación —que no equiparación— entre ambos conceptos porque, en mi opinión, persiste una diferencia esencial —aunque no es la única— entre ellos: en la definición legal de tributo *nada se dice de que el tributo sea una prestación patrimonial de carácter público* que, como es de sobra conocido, es uno de los principales elementos que conforman el concepto constitucional de tributo. En el art. 2.1 LGT, en efecto, se definen los tributos como «*ingresos público*» y como prestaciones «*exigidas por una Administración pública*» pero esto es una cosa y otra distinta afirmar, como hace el Tribunal Constitucional en sus resoluciones, que el tributo es una prestación patrimonial «de carácter público» o «prestación impuesta». Y es distinto, fundamentalmente, por dos razones.

Primero, porque no es posible sostener que todas las «prestaciones patrimoniales de carácter público» o «prestaciones impuestas» sean «ingresos públicos». Aunque en la mayoría de los casos la afirmación es correcta, de un lado, es muy claro que existen

⁷ La cursiva en la cita es mía. Efectúa esta misma lectura de la STC 102/2005, relativa a las tarifas portuarias, LAGO MONTERO, JOSÉ M.ª (2021): «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias...», cit., pág. 160.

pagos que un particular está obligado a satisfacer a otro —que, por consiguiente, no son ingresos públicos— que constituyen prestaciones a las que se refiere el artículo 31.3 CE: es el caso, señaladamente, según confirmó la STC 182/1997, de 28 de octubre, de la obligación de los empresarios de asumir el pago de una parte de las prestaciones por incapacidad laboral transitoria; de otro lado, hay multitud de ingresos públicos que carecen del carácter coactivo propio de las «prestaciones patrimoniales de carácter público». Y, segundo, porque no todas las prestaciones «*exigidas* por una Administración pública» que, como sabemos, es la expresión que utiliza la LGT para definir el tributo, son «prestaciones patrimoniales de carácter público». Mientras que en este último caso se está especificando (por vía de remisión a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional) cuál es el «grado de coactividad» que caracteriza al tributo, cuando se describe a este como una prestación «*exigida* por una Administración» se está incluyendo dentro del concepto de tributo prestaciones que no tienen tal carácter desde la *estricta óptica constitucional*.

Para comprender esta precisión es necesario tener presente que no cualquier grado de coactividad caracteriza a las prestaciones de carácter público. En efecto, como expresara el Tribunal Constitucional en la **STC 185/1995**, el tributo es una prestación patrimonial «de carácter público» o «prestación impuesta», entendiéndose por tal aquella que ha sido establecida unilateralmente «por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla» (FJ 3). Y aunque, como señala la citada Sentencia, «la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público» (FJ 3), solo aquella coactividad que se ejerce *en el momento de constituir la obligación*⁸ que da lugar al pago de la prestación define a dichas prestaciones y, por ende, a los tributos.

Sin embargo, la circunstancia de que los entes públicos «se reserven determinadas potestades exorbitantes en caso de incumplimiento de la obligación —como son ciertas facultades derivadas de la ejecutoriedad y la autotutela— tiene un relieve secundario en orden a determinar el grado de coactividad de las prestaciones» del art. 31.1 CE; «[e]l sometimiento de la relación obligacional a un régimen de Derecho público —puntualizó el Tribunal en la STC 185/1995— no es suficiente por sí solo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación de carácter público en el

⁸ Esta es la coactividad que define el tributo —la que está en el origen de la prestación— y no la que afecta a su exigibilidad. En este sentido señaló atinadamente, hace años, AGUALLO AVILÉS que «la coacción que se manifiesta en la posibilidad de utilizar la vía de apremio no es suficiente para calificar a una determinada prestación como impuesta» a los efectos del art. 31.3 CE [AGUALLO AVILÉS, A. (1992): *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, p. 262]. E incide, asimismo, en la idea de que la coactividad definitiva de las prestaciones patrimoniales de carácter público es la que está en el origen de constitución de la obligación VARONA ALABERN: la «*acepción coactiva* —señala este autor— hace referencia *al origen de la prestación, queriendo subrayar que la obligación no ha nacido de la voluntad de los sujetos*, (...). “Prestación coactiva” —prosigue diciendo— vendría a ser sinónimo de la prestación patrimonial “de carácter público” a que se refiere el art. 31.3 de la Constitución» [VARONA ALABERN, J.E. (2007): «Concepto de tributo y principio de capacidad económica», *REDF*, núm. 135: 543-544]. Sobre la coactividad que está en la génesis o en el origen de constitución de la obligación, véase el FJ 3 de la STC 185/1995, de 14 de diciembre.

sentido del art. 31.3 C.E.» [FJ 3 a)]. A esta última circunstancia, esto es, a la posibilidad que tiene la Administración tributaria de exigir la prestación pecuniaria que es objeto del tributo haciendo uso de las potestades de ejecutoriedad y autotutela, es a lo que parece referirse exclusivamente el art. 2.1 LGT cuando define el tributo como las prestaciones pecuniarias «exigidas por una Administración pública». Nada se dice, en cambio, de que la coactividad que es propia de las prestaciones tributarias es la que se ejerce en el momento de constituir la obligación. Para ello sería necesario que el legislador hubiera definido el tributo como una prestación patrimonial de carácter público y esto es algo que, como vengo enfatizando, no ha hecho.

Pues bien, aunque, a mi juicio, con la STC 63/2019 no puede decirse que se asimilen completamente las nociones constitucional y legal de tributo, ciertamente se produce una aproximación evidente entre ambas; especialmente, cuando se trata de prestaciones tributarias exigidas mediante contraprestación. A partir de la STC 63/2019, en efecto, el tributo, en su acepción constitucional, debe consistir en una prestación patrimonial coactiva que se satisfaga *directamente* a los entes públicos o, lo que es lo mismo, tratándose de prestaciones que se devengan por la prestación de servicios o realización de actividades por parte de la Administración se requiere que el servicio se preste o la actividad se realice en régimen de gestión directa (y sin personificación privada).

III.—Finalmente, y en relación también con el estado de las prestaciones patrimoniales de carácter público en la jurisprudencia constitucional, el máximo intérprete de nuestra Constitución ha **circunscrito *exclusivamente a las prestaciones tributarias la aplicación de los principios constitucionales reconocidos en el art. 31.1 CE***. Nuestro Tribunal Constitucional, en efecto, ha rechazado —lo hizo en la STC 83/2014, de 29 de mayo, y volvió a hacerlo en la posterior STC 167/2016, de 6 de octubre— que el principio de capacidad económica (como fundamento de la imposición) —y, más genéricamente, todos los reconocidos en el art. 31.1 CE [STC 63/2019, FJ 6 c)]— se apliquen a las prestaciones patrimoniales de carácter público que no sean tributos: «[n]o hay que olvidar —ha afirmado con contundencia— que los principios que la Constitución consagra en el apartado 1 de su art. 31 operan como criterios inspiradores del sistema tributario siendo exigibles, aunque con diferente intensidad, respecto de las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, y no, en consecuencia, de cualquier prestación patrimonial que, careciendo de naturaleza tributaria, queda sometida al principio de reserva de ley previsto en el apartado 3 de ese mismo precepto constitucional» (STC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 6; y, en el mismo sentido, STC 167/2016, FJ 4).

Pues bien, los acontecimientos legales y jurisprudenciales sucintamente descritos —insisto: la proliferación en el Derecho positivo de las denominadas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, la reducción conceptual de la noción constitucional de tributo y la aplicación de los principios del art. 31.1 CE (y, asimismo, de las previsiones contenidas en los arts. 86.1, 134.7 y 87.3 CE) exclusivamente a las prestaciones que, a día de hoy, nuestro Tribunal Constitucional califica de tributarias—,

han dado lugar al fenómeno que se ha venido denominando por la doctrina –certeramente, a mi juicio– como «huida» del Derecho tributario⁹.

Y como dique de contención frente a esta «huida» se ha puesto especialmente el acento en la observancia del principio de legalidad establecido en el art. 31.3 CE y del Derecho de la Unión Europea pero solo tangencialmente en el que, a mi juicio, constituye **el límite material por excelencia al establecimiento y configuración de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias o no (y, muy especialmente, de estas últimas): el derecho de propiedad**. Y no solo el derecho de propiedad en los términos en los que lo ha venido interpretando nuestro Tribunal Constitucional en la aplicación del art. 33 CE sino también el Tribunal de Estrasburgo en la exégesis del artículo 1 del Protocolo núm. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, CEDH).

Vaya por delante que poner el acento en la aplicación del derecho de propiedad frente a la denominada «huida» del Derecho tributario no exime de indagar cuáles son el *verdadero fundamento y finalidad* de una prestación impuesta. Y es que, a mi juicio, siempre que una prestación impuesta tenga por finalidad la contribución al sostenimiento de los gastos públicos –concebida *lato sensu*– y como *fundamento* la exteriorización de una manifestación de riqueza o de capacidad económica será *materialmente contributiva* y habrá de *respetar los principios constitucionales establecidos en el art. 31.1 CE*. Y ello por cuanto que, como más adelante explicaré, el art. 31.1 CE y las exigencias que de él dimanen en los supuestos de realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye *precepto especial* frente al art. 33 CE y las prescripciones que ha de cumplir toda injerencia en el derecho de propiedad, de entre las que las prestaciones patrimoniales impuestas de naturaleza contributiva constituyen únicamente una especie.

3. EL DERECHO DE PROPIEDAD RESULTA AFECTADO TODA VEZ QUE EL LEGISLADOR ESTABLECE UNA PRESTACIÓN PATRIMONIAL COACTIVA (TRIBUTARIA O NO)

Llegados a este punto, y para justificar la afirmación que acabo de efectuar –a saber: las prestaciones patrimoniales de carácter público, cualquiera que sea su naturaleza, deben respetar las exigencias que dimanen del derecho de propiedad–, debe partirse de dos premisas previas: de una parte, de la configuración que del derecho de propiedad han venido efectuando tanto nuestro Tribunal Constitucional como el Tribunal de Estrasburgo; y, de otra parte, de la necesidad de interpretar sistemáticamente los arts. 33 CE y 31.1 CE y establecer la relación existente entre ambos preceptos. Me explico.

⁹ Cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2022): «El tributo y la preocupante “huida” del Derecho tributario», en AA.VV. (coords. ARAGÓN REYES, M. y ALONSO UREBA, A.): *Manual de Derecho para ingenieros*, La Ley, Madrid; y, en el mismo sentido, CHECA GONZÁLEZ, C. (2022): «Algunas consideraciones sobre los “impuestos” energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito», *Nueva fiscalidad*, núm. 3: 46.

3.1. EL CONTENIDO DEL DERECHO DE PROPIEDAD DE ACUERDO CON LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL Y DEL TRIBUNAL DE ESTRASBURGO: LAS EXIGENCIAS DE *JUSTIFICACIÓN* Y *PROPORCIONALIDAD* DE LA INJERENCIA

Son innumerables los pronunciamientos dictados por el máximo intérprete de nuestra Constitución en relación con la configuración constitucional del derecho de propiedad, configuración que resulta especialmente compleja habida cuenta de la doble dimensión que es consustancial a esta garantía: como institución y como derecho individual. Sin ánimo de entrar en pormenores que excederían los objetivos del presente trabajo, son varios los extremos que me interesa subrayar de la doctrina constitucional sentada en relación con este derecho.

En primer lugar, la garantía del art. 33 CE se ha construido no sólo a partir de la afirmación de principio que se contiene en el apartado 1 del citado precepto, según el cual se «reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia», sino también a la luz del mandato de su apartado segundo: «[l]a función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes». Interpretando, en efecto, unitaria y sistemáticamente ambas previsiones, es doctrina sólidamente asentada de nuestro Tribunal Constitucional:

- De una parte, que la Constitución «reconoce un derecho a la propiedad privada que se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las leyes, en atención a valores o intereses de la comunidad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir» [entre las primeras, en este sentido, SSTC 37/1987, de 26 marzo, FJ 2; y 89/1994, de 17 de abril, FJ 4; y, entre las más recientes, en idénticos términos, SSTC 15/2023, de 7 de marzo, FJ 5 b); 168/2023, de 22 de noviembre, FJ 4; 25/2025, de 29 de enero, FJ 5.3.A); 26/2025, de 29 de enero, FJ 5 B); o, en fin, 64/2025, de 13 de marzo, FJ 4 b) (ii)].
- Y, de otra parte, que de la necesaria interpretación conjunta de los apartados 1 y 2 del art. 33 CE se sigue que «la fijación del contenido esencial de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a este subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo» [STC 204/2004, de 18 de noviembre, FJ 5; y reproducen, asimismo, esta afirmación las posteriores SSTC 112/2006, de 5 de abril, FJ 10; 9/2023, de 22 de febrero, FJ 4 c); 15/2023, de 7 de marzo, FJ 5 B); y 26/2025, de 29 de enero, FJ 5 B)].

Y, en segundo lugar, «corresponde al legislador delimitar el contenido del derecho de propiedad en relación con cada tipo de bienes, pero, en tal labor, como es doctrina

reiterada, [SSTC 37/1987, FJ 2; 170/1989, FJ 8 b), y 204/2004, FJ 5], (...) el legislador ha de respetar “el contenido esencial o mínimo de la propiedad privada” (...). Es de significar, igualmente, que, como este tribunal ha reiterado [por todas, STC 141/2014, de 11 de septiembre, FJ 9 B)], el legislador cuenta para la configuración singular de los distintos estatutos del derecho de propiedad con un importante margen de discrecionalidad, si bien, como señalamos en la STC 16/2018, de 22 de febrero, FJ 17, *tiene como límite “no sobrepasar el ‘equilibrio justo’ o ‘relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida’* (por todas, asunto *James y otros c. Reino Unido*, de 21 de febrero de 1986, § 50)» [STC 7/2023, de 21 de febrero, FJ 4; y, asimismo, STC 26/2025, FJ 5 B)].

En definitiva, la función social de la propiedad no constituye un límite *externo* al derecho de propiedad sino que forma parte de su contenido (en tanto que autolimita el derecho de propiedad «desde dentro» constituye un límite *intrínseco*) y, lo que es más significativo, se inscribe en su contenido esencial; y todas las injerencias legalmente previstas en el derecho de propiedad no pueden «sobrepasar el “equilibrio justo” o “relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida”» o, en otras palabras, deben respetar el principio de proporcionalidad¹⁰. Sin cita de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, ya antes, había señalado el Pleno del Tribunal Constitucional, siempre en la misma línea, que «el legislador al delimitar el contenido del derecho de propiedad ha de hacerlo respetando siempre su contenido esencial, entendido como reconocibilidad de cada tipo de derecho dominical en el momento histórico de que se trate y como posibilidad efectiva de realización del derecho, *sin que las limitaciones y deberes que se impongan al propietario deban ir más allá de lo razonable*» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 2; 170/1989, de 19 de octubre, FJ 8 b); 89/1994, de 17 de marzo, FJ 4; y 204/2004, FJ 5)¹¹.

Pues bien, esto sentado, me interesa añadir que estas exigencias de *justificación* de la injerencia –en la función social de la propiedad– y de necesaria *razonabilidad o proporcionalidad* de la afectación de la citada garantía constitucional, a mi juicio, fueron proyectadas por el poder constituyente en el art. 31.1 CE para el ámbito específico del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos¹². De manera que el cumplimiento del *deber de contribuir*, como concreción que es de la función social de la propiedad, *justifica* –siempre y cuando *se exteriorice capacidad económica*– las injerencias que en este derecho el legislador prevea con el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público o impuestas (solo las prestaciones de esta naturaleza –no así

¹⁰ No me refiero, obviamente, a las injerencias de máxima intensidad en el contenido del derecho que afectan a la reconocibilidad del mismo, que dan derecho a la percepción de una contraprestación económica por expropiación.

¹¹ La cursiva en la cita es mía. Y así lo ha reiterado también en las posteriores SSTC 9/2023, FJ 4; 25/2025, FJ 5.3.A); y 26/2025, FJ 5 B).

¹² De manera que, no sólo la prohibición de confiscatoriedad dimana del derecho de propiedad, sino también el principio de capacidad económica (en sus dos manifestaciones) como concreción de las exigencias de justificación y proporcionalidad de la injerencia que ha de respetar el establecimiento y configuración por el legislador de cualquier prestación patrimonial impuesta.

los ingresos públicos de carácter voluntario— constituyen una *injerencia* en el art. 33.1 CE). Y en el establecimiento y configuración de las prestaciones patrimoniales de carácter público que tienen por finalidad contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (prestaciones contributivas) debe observarse, asimismo, la segunda de las exigencias que, *ex art.* 33 CE, debe respetar cualquier injerencia en el derecho de propiedad: la *proporcionalidad*. Y, a mayor abundamiento, cuando del deber de contribuir se trata, el mandato constitucional de proporcionalidad de la injerencia se traduce en la necesidad de *adecuar el quantum de la imposición a la riqueza* exteriorizada por el obligado al pago de la prestación (capacidad económica como *criterio o medida* de la imposición) y supone, en última instancia, que la cuantía de la exacción —de toda exacción— no sobrepase «el “equilibrio justo” o “relación razonable entre los medios empleados y la finalidad pretendida”»¹³ o, lo que es igual, que no incurra en confiscatoriedad.

En suma, la capacidad económica como fundamento y criterio de la imposición y la interdicción de confiscatoriedad son la plasmación en el ámbito específico del deber de contribuir de las exigencias de justificación y proporcionalidad que debe respetar toda injerencia en el derecho de propiedad de conformidad con el art. 33 CE.

La que acabo de exponer sintéticamente es, desde mi punto de vista, la construcción dogmática completa de la que algunas de las afirmaciones contenidas en el **ATS (Sala Tercera, Sección 2.ª) de 1-07-2019** (ECLI:ES:TS:2019:7591A) constituyen una plasmación parcial (relativas exclusivamente a la prohibición de confiscatoriedad) y que, habida cuenta de su relevancia a este respecto, transcribo a continuación (pese a su extensión):

«Las dudas de constitucionalidad que se nos plantean —señala el Alto Tribunal— a este respecto derivan de la admisión de una premisa más sencilla. La siguiente: en la medida en que la prohibición constitucional de confiscatoriedad constituye la concreción del derecho de propiedad privada (artículo 33 CE) en el ámbito tributario, en la interpretación de las exigencias que dimanarían de aquel principio no pueden desconocerse las obligaciones que el Tribunal de Estrasburgo vienen imponiendo a los Estados miembros del Consejo de Europa en aras de la salvaguarda del derecho reconocido en el Artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos ante la denominada “excepción tributaria”.

En efecto, de manera similar a lo que sucede con el principio de igualdad tributaria —el derecho a la igualdad del artículo 14 CE encuentra su plasmación concreta en el ámbito del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el principio de igualdad tributaria que establece el artículo 31.1 CE—, la prohibición constitucional de confiscatoriedad que impone, asimismo, el artículo 31.1 CE, constituye una exigencia que dimana de la necesaria salvaguarda del derecho de propiedad privada que garantiza el artículo 33 CE. La conexión existente entre la interdicción de confiscatoriedad y la garantía del artículo 33 CE ha sido puesta de relieve repetidamente por el máximo intérprete de la Constitución: “con relación a la prohibición constitucional de

¹³ Cfr. SSTC 16/2018, de 22 de febrero, FJ 17; 112/2021, de 13 de mayo, FJ 6; y 7/2023, de 21 de febrero, FJ 4.

confiscatoriedad del art. 31.1 CE hemos señalado que “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 [el derecho a la propiedad privada]” [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B), y 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1]” (STC 26/2017, de 16 de febrero , FJ 2)» (FD 3).

Y, en fin, como apunta también la Sección 2.^a de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, las conclusiones que hemos inferido de la jurisprudencia constitucional en relación con el art. 33 CE están, si cabe, más claramente explicitadas en los pronunciamientos que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha venido dictando en la aplicación del **Artículo 1 del Protocolo Núm. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos**, precepto en el que se reconoce el derecho de propiedad, y, más específicamente, en la jurisprudencia sentada en torno a la denominada «**excepción tributaria**»¹⁴.

Nuevamente, y sin ánimo de extenderme en este punto, establece el Artículo 1 del Protocolo Núm. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos lo siguiente:

«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».

La misma interpretación unitaria y sistemática que ha efectuado nuestro Tribunal Constitucional de los dos primeros apartados del art. 33 CE ha sido realizada también por el Tribunal de Estrasburgo en la exégesis de los párrafos del precepto que acabo de transcribir. Concretamente, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, los dos apartados del precepto deben ser objeto de una interpre-

¹⁴ A este respecto, conviene recordar en esta sede que constituye jurisprudencia consolidada de nuestro Tribunal Constitucional que «la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, (...), de acuerdo con el artículo 10.2 CE, proporciona criterios interpretativos para la aplicación de los preceptos constitucionales que reconocen derechos fundamentales (por todas, SSTC 303/1993, de 25 de octubre, FJ 8; 119/2001, de 24 de mayo, FJ 6, y 8/2017, de 19 de enero, FJ 4)» (por todas, STC 25/2019, de 25 de febrero, FJ 8). A la aplicación de la doctrina que acabo de transcribir al derecho de propiedad podría objetarse en un estadio inicial de análisis que la garantía reconocida en el art. 33 CE no constituye *stricto sensu* un derecho fundamental de los recogidos en los artículos 14 a 30 CE. A pesar de ello –y esto es lo que me interesa enfatizar aquí– está comúnmente aceptado que el artículo 10.2 CE erige a los tratados y acuerdos internacionales a que hace referencia en canon interpretativo de todos los derechos y libertades reconocidos en nuestro texto constitucional y no solo a los contenidos en la Sección 1.^a del Capítulo Segundo del Título I de la CE.

tación integradora —las que se conocen como las «tres reglas» aplicables en la exégesis de la disposición— que tome en consideración, de una parte, la protección del derecho de propiedad reconocido en el apartado primero, y, de otra parte, los intereses generales establecidos en el apartado segundo¹⁵, entre los que se encuentra la denominada «*excepción tributaria*» (esto es, la legislación dictada por los Estados miembros «*para garantizar el pago de los impuestos*» o «*de otras contribuciones*»). De esta forma, cualquier norma tributaria sustantiva, en la medida en que supone una injerencia en la esfera patrimonial de los contribuyentes, debe ser valorada a la luz de lo dispuesto en el precepto que acabo de reproducir y, lo que es más relevante, de los principios generales que en su interpretación y aplicación ha venido estableciendo el Tribunal de Estrasburgo.

En relación con estos principios generales interesa señalar que, cada vez que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha debido enjuiciar una supuesta vulneración del derecho de propiedad ha constatado, con carácter general, la observancia de las siguientes cinco exigencias (por todas, STEDH de 5 de enero de 2000, asunto *Beyeler c. Italia*, §§ 108-114):

- (1) En primer lugar, si el recurrente *tenía algún «interés patrimonial»* que hubiera resultado afectado por el poder público. En relación con el concepto de «interés patrimonial», se ha venido considerando que queda protegida por la garantía del Artículo 1 del Protocolo Núm. 1 la posesión de todo tipo de bienes y derechos de contenido económico.
- (2) En segundo lugar, si el Estado demandado llevó a cabo una *injerencia* en el derecho de propiedad del recurrente.
- (3) En tercer lugar, si dicha injerencia estaba *prevista legalmente*.
- (4) En cuarto lugar, si perseguía un *fin legítimo*.
- (5) Y, en quinto lugar, en fin, si se llevó a cabo una *justa ponderación entre los intereses públicos concurrentes y el interés privado* de la parte actora y, en particular, si existió una *razonable relación de proporcionalidad* entre los medios empleados y el fin perseguido.

¹⁵ Con las siguientes palabras ha explicado el Tribunal de Estrasburgo la conexión existente entre las diversas previsiones contenidas en el art. 1 del Protocolo núm. 1: el Tribunal considera que el artículo 1 comprende «“tres normas distintas”»: la primera norma, enunciada en la primera frase del primer párrafo, es de carácter general y establece el principio del disfrute pacífico de la propiedad; la segunda norma, contenida en la segunda frase del primer párrafo, se refiere a la privación de la posesión y la somete a determinadas condiciones; la tercera norma, establecida en el segundo párrafo, reconoce que los Estados contratantes están facultados, entre otras cosas, para controlar el uso de la propiedad de conformidad con el interés general (Serie A n.º 52, § 61). El Tribunal observó además que, antes de indagar si se ha cumplido la primera norma general, debe determinar si son aplicables las dos últimas (*ibid.*). Sin embargo, las tres normas no son “distintas” en el sentido de estar desconectadas. Las normas segunda y tercera se refieren a casos particulares de injerencia en el derecho al disfrute pacífico de la propiedad y, por lo tanto, deben interpretarse a la luz del principio general reconocido en la primera norma» (SSTEDH de 25 de junio de 2013, asunto *Gáll c. Hungría*, § 41; y 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*, § 31).

A este respecto, cuando **la injerencia del Estado demandado se ha producido específicamente en el ámbito tributario** (o, lo que es igual, ante la denominada «excepción tributaria»), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha venido considerando, a mayor abundamiento, lo siguiente:

- **(1) y (2)** Por lo que se refiere a las dos primeras exigencias antes citadas –esto es, la existencia de una *injerencia* en un «*interés patrimonial*» del recurrente por parte del Estado–, ha entendido que «[l]a tributación constituye, en principio, una injerencia en el derecho garantizado por el párrafo primero del artículo 1 del Protocolo n.º 1, ya que priva a la persona afectada de una posesión, a saber, la cantidad de dinero que debe pagar» (por todas, SSTEDH de 29 de abril de 2008, asunto *Burden c. Reino Unido*, § 59; de 19 de mayo de 2022, asunto *Bežanić y Baškarad c. Croacia*, § 60; y de 7 de diciembre de 2023, asunto *Waldner c. Francia*, § 43).
- **(3)** Por lo que respecta a la existencia de un *fin legítimo*, ha concluido sistemáticamente que la «injerencia con fines fiscales se justifica generalmente en virtud del segundo párrafo de este artículo [Artículo 1 del Protocolo Núm. 1 al CEDH], que establece expresamente una excepción en lo que respecta al pago de impuestos u otras contribuciones» (por todas, STEDH de 23 de febrero de 1995, asunto *Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH c. los Países Bajos*, § 59; de 3 de julio de 2003, asunto *Buffalo Srl en liquidación c. Italia*, § 32; o, en fin, asunto *Waldner c. Francia*, § 43).
- **(4)** En lo referente al requisito de *previsión legal* de la injerencia, ha entendido que cuando se habla de «ley» en el ámbito fiscal, el artículo 1 del Protocolo n.º 1 alude al mismo concepto que se encuentra en otras partes del Convenio, un concepto que abarca tanto el Derecho escrito como la jurisprudencia e implica requisitos cualitativos de la previsión legal, en particular, los de accesibilidad y previsibilidad de la injerencia (por todas, SSTEDH de 9 de noviembre de 1999, asunto *Špaček, s.r.o., c. la República Checa*, § 54; y de 19 de mayo de 2022, asunto *Bežanić and Baškarad c. Croacia*, § 62).
- **(5)** Y, en fin, en cuanto a la concurrencia de una *razonable relación de proporcionalidad* entre los medios empleados y el fin perseguido cuando de la excepción tributaria se trata, ha concluido indefectiblemente que la «obligación financiera derivada del cobro de impuestos o contribuciones puede vulnerar la garantía consagrada en dicha disposición –esto es, el derecho de propiedad– si impone a la persona o entidad en cuestión una *carga excesiva o afecta fundamentalmente a su situación financiera*» (por todas, asunto *Buffalo S.r.l. en liquidación c. Italia*, § 32; y asunto *Waldner c. Francia*, § 44).

Ahora bien, respecto de lo que deba considerarse como «carga fiscal excesiva» («*excessive tax burdens*»), el Tribunal no ha establecido criterios de referencia de carácter general que puedan servir para enjuiciar la conformidad con el Artículo 1 del Protocolo Núm. 1 de las legislaciones tributarias de los Estados miembros. Y ello por cuanto que en el

ámbito específico de la tributación –y no solo– los Estados miembros disponen de un amplio margen de apreciación (STEDH de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M. c. Hungría*, § 65; y, en idénticos o similares términos, posteriormente, SSTEDH de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*, § 54; y de 14 de junio de 2018, asunto *Euromak Metal Doo c. La Antigua República Yugoslava de Macedonia*, § 42) «ya se trate de las leyes nacionales que determinan las modalidades de recaudación de las deudas tributarias (*Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH c. Países Bajos*, 23 de febrero de 1995, § 60) o de las que definen las circunstancias en las que se debe pagar un impuesto y los importes a pagar (véase, por ejemplo, *Cacciato c. Italia* (dec.), §§ 24-25, 16 de enero de 2018)» (asunto *Waldner c. Francia*, § 45). Corresponde «en primer lugar a las autoridades nacionales decidir el tipo de impuestos o contribuciones que conviene recaudar» (por todos, asunto *Waldner c. Francia*, § 45).

Y por lo que se refiere, específicamente, a los tipos de gravamen aplicables, el Tribunal de Estrasburgo se ha negado a determinar «*en abstracto* si la carga fiscal era o no cuantitativamente hablando de naturaleza confiscatoria»: «[p]ara el Tribunal –ha enfatizado–, dado el margen de apreciación otorgado a los Estados en materia de impuestos, el tipo impositivo aplicable no puede ser determinante en sí mismo» para apreciar una vulneración del derecho reconocido en el Artículo 1 del Protocolo No. 1 (STEDH de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M. c. Hungría*, § 67; y se reproduce también esta doctrina en la STEDH de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*, § 56).

Precisamente porque el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha considerado que no le corresponde llevar a cabo una valoración de la legislación fiscal de los Estados miembros desde esta perspectiva, ha entendido, asimismo, que la valoración de la proporcionalidad de la injerencia y de la existencia, en su caso, «de carga fiscal excesiva» debe hacerse, necesariamente, *en función de las circunstancias concurrentes en el caso concreto examinado*, y dependerá, fundamentalmente, de los efectos que en cada supuesto específico produzca la aplicación de la norma sobre la carga fiscal del contribuyente.

En aplicación de esta jurisprudencia, en el enjuiciamiento de varios *impuestos* establecidos por diversos Estados del Consejo de Europa, en las SSTEDH de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M. c. Hungría*, de 25 de junio de 2013, asunto *Gall c. Hungría*, y de 2 de julio de 2013, asunto *R.Sz. c. Hungría*, consideró que la exacción de impuestos del 52%, 60% y 98%, respectivamente, sobre indemnizaciones por despido satisfechas a empleados públicos representaron una «carga fiscal excesiva» contraria al Artículo 1 del Protocolo Núm. 1 al CEDH. A la solución contraria, en cambio, se llegó en la Decisión del TEDH de 29 de septiembre de 2020, asunto *Organización Religiosa Cristiana de los Testigos de Jehová c. Armenia*. En ella se concluyó que la imposición del IVA a las importaciones de literatura religiosa de la organización demandante –en concreto, de un 20% y un 30% de IVA sobre el valor en aduana de sus envíos de publicaciones periódicas y CD y DVD– no representó una «carga fiscal excesiva» para la organización religiosa recurrente. Y lo mismo sucedió en la STEDH de 19 de mayo de 2022, asunto *Bežanić and Baškarad c. Croacia*, en la que se enjuició la aplicación de un tipo impositivo del 5% al valor de mercado de un inmueble adquirido por el demandante en el Impuesto croata sobre Transmisiones Patrimoniales.

En el análisis de la compatibilidad con el derecho de propiedad de **«otras contribuciones»** —concretamente, de la exacción de tasas judiciales que tenían por finalidad «financiar el sistema judicial, aumentar los ingresos públicos y actuar como elemento disuasorio frente a reclamaciones judiciales frívolas»—, el Tribunal resolvió en la STEDH de 16 de noviembre de 2010, asunto *Perdigão c. Portugal*, que la imposición de tasas judiciales superiores a 15.000 euros representaba una «carga fiscal excesiva» y este mismo fue el fallo adoptado en la STEDH de 21 de mayo de 2024, asunto *Mandev y otros c. Bulgaria* relativo también a la imposición de tasas judiciales cuyo importe oscilaba entre los 3.451 euros y los 16.583 euros.

Y, en fin, por lo que respecta al *quantum* de las **sanciones pecuniarias** impuestas por diversos Estados en el **ámbito tributario**, a las que alude, asimismo, el apartado 2 del Artículo 1 del Protocolo Núm. 1 al CEDH («pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas»), en la STEDH de 13 de enero de 2022, asunto *Krayeva c. Ucrania*, se alcanzó la conclusión de que la imposición de una multa equivalente al valor de las mercancías importadas por la presentación de una declaración aduanera incorrecta era manifiestamente desproporcionada y, por el contrario, la inexistencia de una sanción excesiva fue declarada en la STEDH de 27 de junio de 2023, asunto *S.C. Zorina International S.R.L. c. Rumanía*.

3.2. PRINCIPALES COROLARIOS DE LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE LOS ARTS. 33 CE Y 31.1 CE

Pues bien, (i) a la luz de las exigencias que tanto nuestro Tribunal Constitucional como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos vienen imponiendo a toda prestación patrimonial *impuesta* que, en su condición de tal, constituye una injerencia en el derecho de propiedad y (ii) teniendo presente la jurisprudencia constitucional dictada en relación con los principios establecidos en el art. 31.1 CE que disciplinan el fundamento, cuantía y límite de la imposición (fundamentalmente, los principios de capacidad económica como fundamento y medida de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad)¹⁶, en una interpretación sistemática y conjunta de los arts. 33 y 31.1 CE, desde mi punto de vista, es posible concluir lo siguiente (conclusiones que expongo muy sintéticamente habida cuenta de que las limitaciones de espacio impuestas a este trabajo me impiden hacerlo de forma más exhaustiva):

Primero.—El art. 31 CE es **precepto especial** —aplicable exclusivamente a las prestaciones patrimoniales de carácter público que constituyen una *concreción del deber de contribuir*, esto es, a las denominadas prestaciones impuestas de naturaleza contributiva— respecto del art. 33 CE, que opera, así, y a los efectos que aquí me interesan, como **precepto general de aplicación subsidiaria**. Este último, en efecto, resultará aplicable ante la imposibilidad de aplicar el primero; en particular, a las prestaciones

¹⁶ Para un análisis reciente del contenido y alcance de estos principios en la jurisprudencia constitucional puede consultarse mi trabajo BUENO GALLARDO, E. (2024): *Esquemas y mapas conceptuales de Derecho Tributario Material*, Tomo LXV, Tirant lo Blanch Esquemas, Tirant lo Blanch, Valencia, pág. 97 y ss.

patrimoniales impuestas que *carezcan de finalidad contributiva* pero que, por su propia naturaleza coactiva, constituyen una injerencia en el derecho de propiedad.

Segundo.—Partiendo de la relación apuntada entre los arts. 33 y 31.1 CE resultaría que:

- **(a)** Tratándose de una prestación patrimonial de carácter público *contributiva* —sin entrar en el debate de si únicamente las tributarias son de esta naturaleza como afirma el Tribunal Constitucional—, cuya ***finalidad principal sea recaudatoria***: (i) la justificación de la injerencia en el derecho de propiedad tendrá como *fundamento* la necesaria existencia de una manifestación de riqueza o de capacidad económica (principio de capacidad económica como fundamento de la imposición) y como finalidad la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (como concreción de la función social de la propiedad); y (ii) la proporcionalidad de la injerencia se predicará del *quantum* de la prestación impuesta (habrá de ser proporcionada a la riqueza manifestada, esto es, observancia del principio de capacidad económica como *criterio o medida* de la imposición) que, en ningún caso, podrá incurrir en desproporción (prohibición de confiscatoriedad o, en palabras del Tribunal de Estrasburgo, interdicción de «carga fiscal excesiva»).
- **(b)** Tratándose de una prestación patrimonial de carácter público cuya finalidad principal sea *extrafiscal* pero que ***secundariamente persiga también contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*** (es el caso, señaladamente, de los impuestos extrafiscales): (i) la *justificación* de la injerencia en el derecho de propiedad tendrá como fundamento la necesaria existencia de una manifestación de riqueza o de capacidad económica (principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición) y como finalidad principal la consecución de la finalidad extrafiscal que justifica su exacción (secundariamente, se orientará también a la realización del deber de contribuir); (ii) el *quantum* de la injerencia habrá de ser proporcionado *a la finalidad extrafiscal perseguida* (excepción establecida en la STC 182/2021 a la aplicación del principio de capacidad económica como criterio o medida de la imposición) y, en ningún caso, la prestación patrimonial impuesta podrá incurrir en desproporción (prohibición de confiscatoriedad o interdicción de «carga fiscal excesiva»).
- **(c)** Y, finalmente, tratándose, en cambio, de una prestación patrimonial de carácter público que ***no tenga como finalidad la contribución al sostenimiento de los gastos públicos ni principal, ni secundariamente*** (esto es, de prestaciones patrimoniales de carácter público *no tributarias y no contributivas* en la acepción constitucional —que no legal— de estas categorías): (i) la *justificación* de la injerencia en el derecho de propiedad radicará en la realización del interés público que se persigue con su establecimiento (que, con frecuencia, será una concreción de la función social de la propiedad); (ii) el *quantum* de la injerencia habrá de ser proporcionado al interés público perseguido y, en ningún caso, la prestación patrimonial impuesta podrá incurrir en desproporción («carga excesiva»).

Tercero.—De los anteriores postulados se infieren, a mi juicio, también otros dos resultados de interés. A saber:

- De una parte, el derecho de propiedad puede ser la clave para seguir dotando de contenido a los **principios constitucionales** que disciplinan el **fundamento, cuantía y límite** de las **prestaciones contributivas**; especialmente, a la capacidad económica como *criterio de la imposición* y a la *interdicción de confiscatoriedad*¹⁷. Resulta, en mi opinión, esencial para profundizar e implementar en nuestro ordenamiento la prohibición de «*carga fiscal excesiva*» que ha venido protagonizando la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo y que, hasta la fecha, únicamente ha sido apuntada *obiter dicta* en los pronunciamientos dictados por nuestro Tribunal Constitucional (en la STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4).
- De otra parte, el derecho de propiedad y las exigencias que de él dimanen constituyen una **limitación fundamental frente al legislador en el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público no contributivas**. Y es que, a pesar de que con frecuencia se afirma que el principio de legalidad que consagra el art. 31.3 CE constituye el único freno al establecimiento de prestaciones patrimoniales impuestas, dicho establecimiento tiene también por imperativo constitucional —creo haberlo dejado claro— importantes limitaciones *materiales* que derivan del art. 33 CE y, que en última instancia, suponen un importante freno frente a la denominada «huida» del Derecho tributario, en general, y de los principios constitucionales del art. 31.1 CE, en particular.

Bibliografía

- AGUALLO AVILÉS, A. (1992): *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid.
- AGUALLO AVILÉS, A. (2001): «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional», *REDF*, núm. 109/110.
- BUENO GALLARDO, E. (2018): «Notas sobre la equiparación de los conceptos de “prestación patrimonial de carácter público contributiva” y “tributo” en la última jurisprudencia constitucional», en AA. VV. (dir. CUBERO TRUYO, A.): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia.

¹⁷ A este respecto me interesa puntualizar que no propongo aquí, como en su día hiciera un sector de la doctrina alemana encabezado por Paul KIRCHHOF, la sustitución de la capacidad contributiva por la propiedad como criterio de igualdad en la imposición, esfuerzos que, como explica el profesor PALAO TABOADA, no han tenido demasiado éxito y han sido fuertemente criticados por otra parte de la doctrina, cuyo representante más destacado es el fallecido profesor Klaus TIPKE [PALAO TABOADA, C. (2021): «La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imposible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre», *Nueva Fiscalidad*, núm. 4: 41-42]. Propongo acudir al derecho de propiedad para, de una parte, seguir dotando de contenido a los principios constitucionales que disciplinan el fundamento, cuantía y límite de las prestaciones contributivas; y, de otra parte, para que las prestaciones patrimoniales de carácter público *no contributivas* encuentren, asimismo, límites *materiales* en su establecimiento y configuración, más allá de la exigencia de la reserva de ley que establece el art. 31.3 CE.

- BUENO GALLARDO, E. (2024): *Esquemas y mapas conceptuales de Derecho Tributario Material*, Tomo LXV, Tirant lo Blanch Esquemas, Tirant lo Blanch, Valencia.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2022): «Algunas consideraciones sobre los “impuestos” energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito», *Nueva fiscalidad*, núm. 3.
- LAGO MONTERO, J.M. (2021): «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias ¿Para qué?», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 132.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2022): «El tributo y la preocupante “huida” del Derecho tributario», en AA.VV. (coords. ARAGÓN REYES, M. y ALONSO UREBA, A.): *Manual de Derecho para ingenieros*, La Ley, Madrid.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A. (2023): «Las prestaciones patrimoniales. Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina», *Papers AEDAF*, núm. 22.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2018): «Las prestaciones patrimoniales de carácter público: un análisis de su estructura en busca de su mejor adecuación a nuestro texto constitucional», en AA.VV. (dir. CUBERO TRUYO, A.): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- PALAO TABOADA, C. (2021): «La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre», *Nueva Fiscalidad*, núm. 4.
- PALAO TABOADA, C. (2023): «Prestaciones patrimoniales de carácter público», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 481.
- SANZ GÓMEZ, R. (2021): «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación», *REDF*, núm. 191.
- VARONA ALABERN, J.E. (2007): «Concepto de tributo y principio de capacidad económica», *REDF*, núm. 135

CAPÍTULO 3

HITOS EN LA RECONDUCCIÓN DE LA PARAFISCALIDAD. LEY DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS/LEY DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO

ROSA LITAGO LLEDÓ
Universitat de València
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5359-5242>

1. Agradecimientos. 2. Hipótesis de partida. 3. La labor complementaria de la LTPP y la LCSP en la vuelta a la concepción clásica de la parafiscalidad y la huida del art. 31 CE. 3.1. La actualidad del debate sobre parafiscalidad. 3.2. La preeminencia de la LCSP como hito en la huida hacia el Derecho administrativo. 4. Las tensiones entre la labor del legislativo y la del TC y el TS: origen de otros hitos en la reconducción de la parafiscalidad. 4.1. Las reacciones a la LTPP: reconducción de la parafiscalidad al seno del art. 31 CE. 4.2. La respuesta legislativa frente a la concepción de la parafiscalidad de la LGT/2003: hitos que marcaron el camino de huida del Derecho tributario. 5. Los problemas actuales derivados de la doctrina del TC sobre la LCSP seguida por la jurisprudencia del TS. Bibliografía.

RESUMEN: La evolución de la parafiscalidad hasta llegar a la situación actual denota que ha sido uno de los fenómenos que ha contribuido a la huida del Derecho tributario, en este caso, en favor del Derecho administrativo. El resultado es la recuperación de la vieja polémica preconstitucional que contrapone la potestad tributaria a la potestad tarifaria, y que conlleva una involución del modelo contributivo del art. 31 CE. En esta deriva, la LTPP y la LCSP son hitos fundamentales, pero no los únicos, siendo igualmente decisivas la LGT/2003, la doctrina del TC y la jurisprudencia del TS.

PALABRAS CLAVE: Parafiscalidad, tarifas, tasas.

ABSTRACT: The evolution of parafiscal charges to their current status shows that they have been one of the phenomena contributing to the shift away from tax law, in this case in favour of administrative law. The result is the revival of the old pre-constitutional controversy that contrasts taxing power against tariff-setting power, leading to a regression of the contributory model of Article 31 of the Spanish Constitution. In this drift, the LTPP and the LCSP are fundamental milestones, but not the only ones, with the LGT/2003, the doctrine of the Constitutional Court and the jurisprudence of the Supreme Court being equally decisive.

KEYWORDS: Parafiscal charges, Tariffs, Taxes.

1. AGRADECIMIENTOS

Resulta obligado para mí comenzar expresando mi más sincero agradecimiento, al igual que ya hice en la mesa redonda en la que expuse la cuestión que ahora desarrollo por escrito. Fue un inmenso honor, creo que inmerecido, que la Red de Profesores de Derecho Financiero y Tributario me invitara, proporcionándome un momento muy feliz en mi carrera académica. Quiero por ello agradecerérselo a la organización nuevamente y, de manera especial a los profesores Collado Yurrita y Cubero Truyo, quienes consideraron que mi trayectoria científica sobre esta cuestión de la parafiscalidad ameritaba mi presencia en este evento. Gracias de corazón y enhorabuena por el éxito incontestable de la IX Reunión de la Red en la ciudad de Toledo.

2. HIPÓTESIS DE PARTIDA

Para la adecuada comprensión de la hipótesis que se propone en este análisis, resulta fundamental tener en cuenta cuál es el contexto en el que se expuso. Se trataba de una mesa redonda titulada «Huida» del Derecho tributario, de ahí que la principal cuestión a analizar era si la Ley de Tasas y Precios Públicos (LTPP) y la Ley de Contratos del Sector Público (LCSP) habrían contribuido, a través del tratamiento legislativo de la parafiscalidad, a esa supuesta huida del Derecho tributario. Interrogante que necesariamente va unido a otro. Pues nos planteamos si, efectivamente, el Derecho tributario ha experimentado un desplazamiento de su ser esencial —que podríamos ubicar en el art. 31 CE— y, en caso afirmativo, hacía dónde lo ha hecho. Y la respuesta a esta última incógnita no podría ser otra que el Derecho administrativo. En definitiva, se trataría de demostrar que la parafiscalidad, tal y como ha sido abordada por estas dos leyes, es uno de los fenómenos que ha evidenciado, desde hace ya bastantes años, una huida del Derecho tributario, como consecuencia lógica de la huida de los principios del art. 31 CE, en su conjunto, esto es, de la justicia tributaria y, en último término, del valor superior de justicia del art. 1 CE al que sirve.

Sin embargo, hay otra idea esencial para este análisis que aparece en el título que se nos sugirió, y es la de «reconducción» de algo tan polémico como la parafiscalidad. Si por un momento lo consideramos al margen de ese contexto más amplio, la idea de reconducción podría sugerir un panorama distinto en el que estas normas hubieran sido hitos que contribuyeran a solucionar un problema clásico del Derecho tributario, llevándolo precisamente a su seno y no al contrario.

3. LA LABOR COMPLEMENTARIA DE LA LTPP Y LA LCSP EN LA VUELTA A LA CONCEPCIÓN CLÁSICA DE LA PARAFISCALIDAD Y LA HUIDA DEL ART. 31 CE

3.1. LA ACTUALIDAD DEL DEBATE SOBRE PARAFISCALIDAD

La evolución temporal del problema de la parafiscalidad evidencia que es lógico calificar a estas dos leyes como hitos de la cuestión, pues han sido los factores fun-

damentales para su reintroducción en el ordenamiento jurídico español en contra del espíritu del art. 31 CE.

La razón por la que la LTPP y la LCSP son normas complementarias en lo relativo a la parafiscalidad estriba en algo que puede resultar paradójico considerado a simple vista. Porque mientras la primera, la LTPP, se puede decir que la reintrodujo a través de la figura de los precios públicos (MARTÍN QUERALT, 1988: 107 y 108), la LCSP la eliminó formalmente, aunque es difícil sostener que lo haya logrado materialmente. Hecho que nos lleva a preguntarnos si cabe seguir hablando de parafiscalidad en los momentos actuales o bien se ha erradicado definitivamente un problema de tanta enjundia para el Derecho tributario.

Esa supuesta paradoja entre los efectos de una y otra ley no es, sin embargo, más que un espejismo si se considera, como ya destacara el profesor LOZANO SERRANO (1998: 612 y 613), que históricamente el fenómeno de la parafiscalidad se había abordado de dos maneras diferentes, aunque el objetivo último era el mismo: lograr extraer a estas exacciones del ámbito de los principios de justicia financiera. Una era el cambio de nombre de las figuras que presentaban esos rasgos que los caracterizaban como tributos «patológicos». Esta, como se recordará, fue una de las principales críticas de la doctrina científica a la categoría de los precios públicos introducida por la LTPP a costa de vaciar la de las tasas. Crítica que después reiteró la STC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1995:185). La otra forma era eliminar la vía de la parafiscalidad, lo que ha intentado, al menos, la LCSP al dar nueva redacción a la Disp. adicional 1.^a LGT, eliminando la expresión «exacciones parafiscales» e introduciendo un concepto legal de prestación patrimonial de carácter público.

La cuestión sobre si tiene sentido seguir hablando de la parafiscalidad depende de la respuesta que se dé a otros dos interrogantes.

El primero es si cabe sostener seriamente que ya no van a existir en la práctica figuras que materialmente se puedan calificar como tributos parafiscales, algo que cabe poner en duda siguiendo a autores como PALAO TABOADA (2023) y PAGÉS I GALTÉS (2019). El cambio fundamental en la actualidad es que no podrían, en teoría, y con carácter general, someterse al art. 31 CE, salvo algunas de ellas que, al calificarse de prestaciones patrimoniales coactivas, sí deben sujetarse a un principio similar, pero no idéntico, a la reserva de ley en materia tributaria, según la diferencia establecida por el propio TC para las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias iniciada con la STC 182/1997, de 28 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:182).

El segundo depende de la concepción que se tenga de la parafiscalidad (PAGÉS I GALTÉS. 2019): bien la clásica, conforme a la cual la anomalía se refiere al incumplimiento del principio formal de reserva de ley del art. 31.3 CE; o bien una más actual que enlaza con el concepto constitucional de tributo al que el propio TC aludió en la STC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1995:185), (FALCÓN. 2018) y reconduce las exacciones parafiscales a los principios materiales del art. 31.1 CE. Sin desconocer que esta es una cuestión que dista bastante de ser pacífica.

Ante esta tesitura, ambas leyes han representado hitos en el Derecho tributario porque han abogado por la primera concepción preconstitucional y, en consecuencia, las dos han influido negativamente en la unidad esencial que proponía el art. 31 CE y que se basa en el modelo «contributivo» de la Hacienda Pública. Son pues, y en este sentido, normas complementarias, aunque cabe otorgar un papel preeminente a la LCSP en su contribución a la huída del Derecho tributario en favor del Derecho administrativo.

En definitiva, la supuesta desaparición formal de la parafiscalidad conforme a lo pretendido por la LCSP, no hace perder un ápice de actualidad al debate sobre la parafiscalidad, pues únicamente ha cambiado su nombre por algo tan actual –si se me permite la ironía– como es la dicotomía entre la potestad tributaria y la potestad tarifaria. Tan actual, digo, como evidencia el clásico trabajo del profesor GARCÍA DE ENTERRÍA del año 1953 y que parecía haberse superado con la entrada en vigor de la CE de 1978 que en ningún pasaje o precepto alude a tal potestad tarifaria ni al principio de beneficio en el que se basa, conforme demostró el profesor LOZANO SERRANO (2012). Circunstancias que, sin embargo, no han impedido al TC, primero, y al TS, después, siguiendo su estela, otorgar carta de naturaleza a esa supuesta dicotomía entre dos tipos de potestades que gozaría, hipotéticamente, de respaldo constitucional.

Ciertamente, ¿qué tiene de actual el debate clásico que ha enfrentado durante décadas al Derecho tributario y el Derecho administrativo? ¿Y qué tendría de actual, en el sentido de avance respecto del pasado, el panorama que se deriva de la LCSP si nos retrotrae a una situación pre constitucional? En suma, la pregunta clave es si tras la promulgación de la LCSP y su refrendo por el TC la situación actual ha supuesto un avance y mejora en la implementación del modelo constitucional de la Hacienda Pública tomando como eje central el art. 31 CE o si, por el contrario, ha supuesto un claro retroceso, desgajando el modelo contributivo y apostando por uno retributivo de dudoso encaje en la CE. Hipótesis esta última que, de confirmarse, dotaría a la LCSP de la naturaleza de hito nocivo para el Derecho tributario, pues redundaría negativamente en la posición constitucional de los obligados tributarios. Al contrario de lo que algunos autores han sostenido al respecto (*Cfr.* FERNÁNDEZ LÓPEZ, 2018).

3.2. LA PREMINENCIA DE LA LCSP COMO HITO EN LA HUIDA HACIA EL DERECHO ADMINISTRATIVO

La idea de huída del Derecho tributario en favor del Derecho administrativo se consolida con la apuesta clara del legislador de acabar con la parafiscalidad a través de una ley administrativa, no tributaria, como es la LCSP. Y es esta opción la que, en mi opinión, le dota de esa preeminencia en su condición de hito legislativo sobre la LTPP. La razón estriba en que aquélla opta por cortar de raíz el problema acogándose a la solución ya apuntada de hacer «desaparecer» la parafiscalidad a través del simple mecanismo de erradicación de su denominación. Tratando de acabar así con una tradición legislativa que, en nuestro ordenamiento jurídico, se sitúa en los años cincuenta con

la conocida Ley de 26 de diciembre de 1958, reguladora de tasas y exacciones parafiscales (BOE n.º 311, de 29 de diciembre) (LOZANO SERRANO, 2002). Pero no es cuestión de tradición o no, sino de si realmente es una ley de esa naturaleza la idónea para abordar y tratar de atajar un problema que atañe al núcleo mismo del art. 31 CE, es decir, de la configuración constitucional del deber solidario de contribuir, en tanto incide en el concepto de tributo. A simple vista parece evidente que no y las razones de la falta de idoneidad son diversas y ya he tenido ocasión de referirme a ellas de manera más extensa en otra ocasión (LITAGO, 2019). Sin embargo, sí es relevante poner el foco en la razón con la que el legislador justifica su decisión, y es que le atribuye la naturaleza de ley «aclaratoria». Llama la atención, en este sentido, que, si esta es la finalidad de la norma, el legislador no hubiera utilizado un instrumento que es el indicado constitucionalmente para esa tarea, me refero a los textos refundidos, una de las manifestaciones de la llamada potestad legislativa delegada del art. 81 CE. Y, sobre todo, es poco coherente con una finalidad netamente aclaratoria el que la LCSP, una ley administrativa, no tributaria, hay que insistir una vez más, asuma la tarea, no exenta de riesgo, de establecer un concepto legal de prestación patrimonial de carácter público e insertarlo en la LGT. Pues a nadie escapa que la nueva Disp. adicional 1.^a de la LGT, obra de la LCSP, al definir las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias, está influyendo directamente en el concepto legal de tributo del art. 2 LGT. ¿Es este el vehículo normativo idóneo para asumir una labor que el legislador, desde la promulgación de la CE en 1978 y tras la polémica surgida por la introducción de los precios públicos por la LTPP, no se había decidido a abordar? La respuesta a esta pregunta no puede ser más que negativa. Y el problema no es de pura técnica legislativa, sino conceptual: es una ley administrativa la que dicta esa separación entre prestaciones contributivas y retributivas que hasta el momento no gozaba de respaldo legislativo, pero sí contaba con el aval del TC a partir de la, en mi opinión, desafortunada, STC 182/1997, de 28 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:182) cuya interpretación extensiva, e interesada, más allá de los presupuestos fácticos en los que se dictó, sirve de fundamento, muy débil, para el sistema de prestaciones que diseña la LCSP.

4. LAS TENSIONES ENTRE LA LABOR DEL LEGISLATIVO Y LA DEL TC Y EL TS: ORIGEN DE OTROS HITOS EN LA RECONDUCCIÓN DE LA PARAFISCALIDAD

4.1. LAS REACCIONES A LA LTPP: RECONDUCCIÓN DE LA PARAFISCALIDAD AL SENO DEL ART. 31 CE

De lo visto hasta ahora se deduce que, en realidad, el verdadero hito sobre la parafiscalidad lo representó el art. 31 CE. Así, volviendo a la idea que sugiere el título de este análisis, no fue la LTPP la que recondujo la parafiscalidad, sino que fue el precepto constitucional el que, claramente, en su apartado 3, abogaba por redirigir al seno del Derecho tributario las exacciones parafiscales, tal y como con anterioridad apuntó tímidamente la LGT/1963, en relación con los impuestos, en su art. 26.2.

En este contexto, no hay duda de que el hito que supuso la LTPP no fue ciertamente la reconducción de la parafiscalidad al seno del art. 31 CE, sino todo lo contrario, al reintroducirla subrepticamente mediante la creación de la figura de los precios públicos. Esta idea, que ya he apuntado más atrás, da pie a considerar que precisamente fueron las reacciones a este efecto provocado por la LTPP las que pueden considerarse hitos que han ido jalando todo este proceso. Pero tampoco cabe negar que, a pesar de ellos y del paso del tiempo, la LTPP representa, aún hoy, un hito porque su legado perdura en dos cuestiones estrechamente relacionadas: la primera, a través de la pervivencia de la figura de los precios públicos; y la segunda, que casi es previa, porque contribuyó a enturbiar la concepción dogmática que subyace en el art. 31.3 CE y que el constituyente tomó de la doctrina de la *Corte Costituzionale* italiana sobre el art. 53 de la Constitución de aquel país, dirigida, como evidenció la Sentencia n.º 72 de abril de 1969, al encauzamiento de prestaciones relativas a servicios ofrecidos no directamente por los entes públicos, incluso al principio de capacidad económica (FEDELE, 1971 y PÉREZ ROYO, 1981).

Como consecuencia de la entrada en vigor de la LTPP se sucedieron una serie de hitos, judiciales, en sentido amplio, y legislativos, que trataron de redirigir la cuestión al art. 31 CE, y lo que es más importante, lo hicieron sin limitarse a su apartado 3.

Son tres esos hitos a los que me refiero.

En primer lugar, la doctrina del TC, iniciada y liderada por la STC 185/1995, de 14 de diciembre, (ECLI:ES:TC:1995:185) y seguida por dos pronunciamientos más que son —por orden cronológico, no por la uniformidad en el sentido de sus conclusiones—, la STC 182/1997, de 28 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:182), y la STC 233/1999, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TC:1999:233). Esta terna que conforma el núcleo de la doctrina constitucional tiene un papel decisivo en la redacción de la LCSP, como luego veremos. Las tres representan, a mi modo de ver, un hito por sí solas y su verdadera influencia se manifiesta a través de las reacciones legislativas que propiciaron, si bien éstas han sido de distinto signo.

En segundo lugar, hubo dos hitos legislativos que fueron la respuesta del legislador a la SSTC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1995:185). Me refiero a la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, —sin olvidar que le precedió el Real Decreto-ley 2/1996, de 26 de enero, sobre determinadas prestaciones patrimoniales de carácter público gestionadas por la Administración General del Estado y los entes públicos de ella dependiente—, y la LGT de 2003. Normas que, en realidad, superaron aquella doctrina constitucional, pues propiciaron decididamente la reconducción de la parafiscalidad hacia el concepto de tributo, pretiriendo absolutamente cualquier referencia legal a las prestaciones patrimoniales de carácter público, tributarias o no, a las que ya había aludido la STC 182/1997, de 28 de octubre, (ECLI:ES:TC:1997:182). De este modo, la cadencia temporal denota que la STC 233/1999, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TC:1999:233), referida al ámbito local, al identificar abiertamente las prestaciones patrimoniales de carácter público coactivas con

los tributos, resultó ir a remolque de la opción acogida por la precedente Ley 25/1998, que también se había ocupado de la reforma de la LHL, en la versión vigente entonces.

El concepto de tasa, estatal y local, que la susodicha Ley 25/1998 introdujo en el art. 6 LTPP y en el art. 20 LHL, respectivamente, partía de la doctrina que el TC había fijado al definir los tres tipos posibles de prestaciones patrimoniales de carácter público coactivas y que debían someterse a la reserva de ley del art. 31.3 CE, sin matices respecto de la reserva de ley tributaria. Yendo el legislador más allá que el TC, pues al calificarlas como tasas, es decir, al otorgarles el rango de tributos, las englobaba también en las exigencias constitucionales del art. 31.1 CE.

Es, sin embargo, el segundo hito legislativo posterior, la LGT de 2003, el que decididamente impulsó la tendencia que abogaba por la reconducción de las exacciones parafiscales a la figura del tributo. Y lo hizo a través de dos normas clave: por un lado, el art. 2.2., a), segundo párrafo, encuadrado en el concepto legal de tributo; y, por otro, la Disp. adicional 1.^a, sobre las exacciones parafiscales. Esta última supuso un claro avance respecto de su precedente, el ya citado art. 26 LGT/63, al establecer que: «Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica». Mandato que, en la práctica, ordenaba reconducir todas esas exacciones y figuras espurias al ámbito del art. 31 CE, en su totalidad, no sólo en relación con las exigencias del principio de reserva de ley. Se abundaba así en la posibilidad de reconocer un concepto de tributo constitucional. Posibilidad a la que coadyuvaba enormemente el mencionado párrafo segundo del art. 2.2, a) LGT. Norma que tenía un fundamento constitucional claro en la STC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1995:185), y, de manera mediata, en el precedente italiano del art. 31.3 CE. Basta con reparar en la naturaleza de las prestaciones contractuales, en puridad, contratos de adhesión, sobre las que versaba la Sentencia de la *Corte costituzionale* italiana que he citado antes.

Y es este fundamento constitucional el que representa el principal argumento jurídico en contra de todo lo sucedido después.

Convendrá recordar que la citada norma dispuso el siguiente concepto de tasa:

«a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público».

Como consecuencia de todo lo anterior, el tercero de los hitos lo representó el cambio experimentado por la jurisprudencia del TS que se adaptó a la doctrina de la

STC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1985:195), y abandonó su postura tradicional sobre la potestad tarifaria en torno a las prestaciones pecuniarias exigidas por los servicios públicos prestados en régimen de concesión administrativa que tradicionalmente había calificado como «tarifas», dotadas de naturaleza no tributaria, por contraposición a las tasas.

4.2. LA RESPUESTA LEGISLATIVA FRENTE A LA CONCEPCIÓN DE LA PARAFISCALIDAD DE LA LGT/2003: HITOS QUE MARCARON EL CAMINO DE HUIDA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Relativamente pronto en el tiempo, las reacciones a las dos normas clave de la LGT/2003 en torno a la parafiscalidad y que la aproximaban al concepto constitucional de tributo, afianzándolo, marcaron el inicio de una nueva tendencia de signo contrario que se ha ido consolidando con el tiempo, hasta llegar a la situación actual que trataremos en último lugar.

Pues ambas normas fueron objeto de sendas respuestas legislativas que las confrontaron directamente. Y son, a mi entender, el detonante y la causa última de la huida del Derecho tributario en favor del Derecho administrativo ante la que nos encontramos en la actualidad.

El declive de la esperanzadora etapa iniciada por la LGT/2003, cuyo corolario, como hemos dicho, resultó ser el cambio de la doctrina del TS, comenzó con lo que, sin duda, representó otro hito legislativo: la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (LES) que llevó a cabo la «supresión» del segundo párrafo del art. 2.2, a) LGT/2003. Esta medida constituyó a la LES en un hito en el problema de la parafiscalidad por dos razones. La primera, porque no era una ley tributaria la que llevaba a cabo la reforma de algo tan esencial como el concepto de tasa, es decir, de tributo. En este sentido, la LES no es sino un precedente de la LCSP. Y la segunda, porque, frente a lo que pretendía el legislador, esa mera supresión no era tan solo de un concepto legal, sino que incidía en el concepto constitucional de tributo –expresión del propio TC– puesto que el polémico párrafo tenía como fundamento, precisamente, la doctrina del TC que, en la STC 185/1995, de 14 de diciembre, (ECLI:ES:TC:1995:185) aludía a esta cuestión sobre la indiferencia del modo de gestión del servicio como elemento que pudiera determinar o influir en la naturaleza de la prestación que se exigiera a los usuarios del mismo. En línea, por lo demás, con los antecedentes del art. 31.3 CE a los que ya he aludido. La cuestión esencial era que en ese momento –tampoco ahora, como después veremos– el TC había variado expresamente su doctrina sobre el particular. Así pues, ¿cuál era el sustento constitucional de dicho cambio? Y ¿a qué se debía? El problema que subyacía en esta reforma, como es de sobra conocido, tenía que ver, sobre todo, con la gestión por terceros de los servicios municipales relativos al agua potable (suministro, depuración...) a través del contrato de concesión administrativa. Es decir, se trataba del antiguo debate en torno a la supuesta imposibilidad de reconocer naturaleza tributaria a las prestaciones económicas anudadas a esos casos. El

hecho de que este problema no fuera directamente abordado por la STC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1985:195) (RAMALLO, 1996), bien podría considerarse un pretexto del legislador como reacción al cambio de doctrina del TS operado unos años antes (Cf. STS de 20.7.2009 (Rec. n.º 4089/2003) ECLI:ES:TS:2009:8015 y STS de 12.11.2009 (Rec. n.º 9304/2003) ECLI:ES:TS:2009:8294), en una dinámica de relaciones entre legislativo y judicial que es bien conocida en el ámbito del Derecho tributario. En esta ocasión, sin embargo, el fracaso del intento llevado a cabo a través de la LES se evidenció con la aparición de lo que podría considerarse otro hito que representa la postura mayoritaria de la STS de 23 de noviembre de 2015 (Rec. 4091/2013) (ECLI:ES:TS:2019:2493), rechazando la tesis que sostenía que la LES hubiera supuesto la recuperación para el ordenamiento jurídico español de la potestad tarifaria, como defendía el voto particular formulado a la misma. Pero no esta la única circunstancia relevante de esta línea jurisprudencial, sino que hay otras dos que resultan decisivas para comprender la evolución de toda esta polémica.

La primera es que se le puede reprochar haberse fijado para su elaboración en la doctrina del TC sobre las llamadas «tarifas portuarias» –doctrina que tampoco se ha revertido expresamente hasta la fecha–, y no tuvo en consideración el principal argumento legal, pero de arraigo constitucional, que le ofrecía la LGT/2003. Me refiero, lógicamente, a su Disp. adicional 1.ª. Esta omisión argumental creo que resulta clave en esta cuestión ya que se trataba de una norma, plenamente vigente en aquel momento, que contribuía a zanjar la cuestión. En otras palabras, la pretendida eficacia de la reforma de la LES quedaba totalmente neutralizada por dos razones: la primera, es que la mención expresa del polémico párrafo sí era, en puridad, una norma aclaratoria, ya que se deducía sin duda alguna de la STC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1985:195), que la forma de gestión del servicio de entre todas las posibles previstas por el ordenamiento jurídico no podía condicionar ni cambiar la naturaleza de la prestación pecuniaria exigida al usuario; y la segunda, era la reconducción a la categoría de los tributos, algo que también contaba con sustento constitucional, pues entraba dentro del margen que la citada STC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1985:195), había dado al legislador –y asumió la Ley 25/1998– y que posteriormente se refrendó, para el ámbito local, por la STC 233/1999, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TC:1999:233).

La preterición de estos dos argumentos por parte de la posición mayoritaria permitió, a mi modo de ver, que la polémica sobre la eficacia de la LES siguiera viva, desviando el foco de la cuestión fundamental que residía en la Disp. adicional 1.ª LGT y no tanto, o no solo, en el polémico segundo párrafo del art. 2.2, a) LGT. Esta deficiencia en el enfoque jurídico, demostrada por parte del TS, tanto de la mayoría como de la minoría discrepante, no se le puede achacar, por el contrario, al legislador que optó por la solución, alternativa a la de la LES, y ciertamente radical, de eliminar cualquier rastro de la parafiscalidad en la LGT, como si lo que no se nombrara no existiera. Algo que, justamente, el TC descartaba en su STC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1985:195).

Lo cierto, sin embargo, es que la opción escogida por LCSP se comprende, –y así he tenido ocasión de analizarlo con mayor detenimiento (LITAGO, 2018)– atendiendo al contexto más amplio de reformas de leyes administrativas cuyo origen está en las normas de la UE, en concreto la Directiva 2014/23/UE, de 26 de febrero, pero sobre todo en el principio de estabilidad presupuestaria del art. 135 CE y su desarrollo en la LOEPSF (*cf.* arts. 2, 4 y 7). Precepto al que, precisamente el profesor RODRÍGUEZ BEREIJO (2015: 328-330), describe como un verdadero hito.

Entre estas reformas destaca sobre todo la llevada a cabo por la Ley 27/2013, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL), en el art. 85.2, en relación con el 25.3 y 4, de la LBRL que establece el mandato de sostenibilidad y eficiencia de los servicios públicos. También en el ámbito estatal el art. 86.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, sería demostrativo de esta misma tendencia legislativa.

Sea o no esta su fundamentación constitucional, y aunque como ya he expuesto en otro lugar más detalladamente (LITAGO, 2018), razones hay para sustentarlo, la calificación de hito de la LCSP se justifica en varios aspectos. El primero, es el que ya he destacado desde el comienzo y sobre el que también me ocupé de manera más extensa (LITAGO, 2019). La supresión de la parafiscalidad por una ley administrativa, viniendo a solucionar de un plumazo un problema tan enjundioso del Derecho tributario, si no es un hito, sí es al menos, una apuesta arriesgada. Máxime cuando se da a entender que simplemente se aclara algo que los «tributaristas» y la mayoría del TS no teníamos nada claro. El segundo, porque esa supuesta aclaración significa un cambio radical en el modelo constitucional en tanto sostiene la existencia de la potestad tarifaria. La naturaleza de hito, sin embargo, no sería tal si esta reforma no hubiera sido avalada por el TC y asumida posteriormente por el TS con efectos retroactivos. De manera que al hito legislativo que supone la LCSP se le suman otros dos, representados por la STC 63/2019, de 9 de mayo (ECLI:ES:TC:2019:63) y la STS n.º 909/2019, de 25 de junio (ECLI:ES:TS:2019:2493). Y esos dos hitos «judiciales» son los que, por sus efectos, evidencian los problemas actuales respecto del problema de la parafiscalidad y han refrendado la huida del Derecho tributario de una cuestión en la que ha primado el criterio de la ley administrativa frente al mandato constitucional del art. 31 CE. Afirmación que, sin embargo, no es compartida por algunas voces de la doctrina administrativa que opinan justamente lo contrario, al considerar que la impronta del art. 135 CE es la que, de un tiempo a esta parte, marca la senda por la que discurren las normas administrativas y le otorgaría al Derecho financiero un cierto predominio sobre el Derecho administrativo (VILLAR ROJAS, 2016). Frente a ello, a mi parecer, la realidad incontestable es que, aun con ese probable fundamento constitucional, el panorama legislativo actual ha sido diseñado por una ley administrativa, y su eficacia trasciende al ámbito que le es propio llegando a imponer los medios con los que se han de financiar los servicios públicos, incluso esenciales. Esto es, imponiendo un modelo de Hacienda Pública no contributivo y de dudoso encaje constitucional en tanto no se aclare por el TC la relación de aquel mandato con el del art. 31 CE, pues nada dice la STC 63/2019, de 9 de mayo, (ECLI:ES:TC:2019:63) sobre el particular, pese a que avala completamente la LCSP.

Esta vuelta a concepciones clásicas, que los estudios previos a la CE de los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA (1953) y VICENTE-ARCHE (1957) ya habían demostrado obsoletas y superadas no resultaría, sin embargo, extraña si se confirma su justificación en el principio de estabilidad presupuestaria, pues compartirían una misma raíz liberal.

Lo que resulta poco cuestionable es que, por mor de la LCSP, el sistema legal vigente se basa en la figura de las prestaciones patrimoniales de carácter público, tributarias o no, para la financiación de determinados servicios públicos, especialmente en el ámbito local, y que el criterio jurídico sea el del modo de gestión del servicio. Son las leyes administrativas que circundan a la LCSP las que imponen una determinada opción de entre los posibles que ésta recoge, con claro predominio de las formas de gestión indirecta y particularmente, del contrato de concesión administrativa del art. 15 LCSP. El colofón es que la LCSP no deja margen al ente público que ostenta la titularidad y la competencia del servicio a la hora de elegir el medio de financiarlo, sino que impone que, en tales casos, las prestaciones pecuniarias que se establezcan no serán tributarias. Basta para comprobar lo anterior, leer el art. 20.6 TRLHL. Sin que deba olvidarse que solo en el supuesto del contrato de concesión se denominan legalmente tarifas.

5. LOS PROBLEMAS ACTUALES DERIVADOS DE LA DOCTRINA DEL TC SOBRE LA LCSP SEGUIDA POR LA JURISPRUDENCIA DEL TS

A. El respaldo dado por del TC a la LCSP, a través de la STC 63/2019, de 9 de mayo (ECLI:ES:TC:2019:63), plantea, mi modo de ver, diversos problemas de los que, en un trabajo de esta naturaleza, simplemente puedo dar cuenta.

Como ya expuse más ampliamente con anterioridad (LITAGO, 2023), en primer lugar, creo que el TC incurre en *overruling* encubierto (FERNÁNDEZ SEGADO, 2006), y para ello basta considerar que, pese a que dice seguir la doctrina anterior del TC, existe una clara oposición con la STC 185/1995, de 14 de diciembre, (ECLI:ES:TC:1995:185) ya que el núcleo de la reforma de la LCSP es, precisamente, otorgar preeminencia a la forma de gestión del servicio a la hora de determinar la naturaleza de la prestación económica que se le anuda. El *overruling* como tal no es criticable, al contrario, es perfectamente legítimo, por ello, en mi modesta opinión, hubiera sido de agradecer que el TC lo reconociera abiertamente.

En este sentido, la decisión del TC se basa en una mixtión de doctrinas previas (PALAO, 2023) y afirmaciones que, a mi entender, no se sostienen. Por ejemplo, que la STC 182/1997, de 28 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:182) modificó el criterio de la STC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1985:195). Si bien lo más relevante es el protagonismo que se le otorga a aquella sentencia –y a las que le siguieron– prescindiendo del hecho fundamental de que no trataba sobre prestaciones tributarias, sino

de otro tipo –como contribuciones a la Seguridad Social–, frente a las reiteradas STC 185/1995, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1985:195) y la STC 233/1999, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TC:1999:233) o toda la serie de sentencias sobre las «tarifas» portuarias, v. gr. STC 102/2005, de 20 de abril, (ECLI:ES:TC:2005:102) que sí se referían a prestaciones embebidas en el ámbito del Derecho tributario.

El argumento central de la decisión del TC –como luego sucedió también en el TS– es la asunción del supuesto carácter aclaratorio de la LCSP, acogiendo lo afirmado por su preámbulo. Sin embargo, ¿cuál es el objeto de la supuesta aclaración? ¿Se trataba de aclarar la LES? Pero, sobre todo: ¿puede realmente considerarse una mera aclaración que se introduzca en el ordenamiento jurídico español un nuevo concepto legal de prestación patrimonial de carácter público, algo que, nunca hasta ahora, desde la promulgación de la CE, había llevado a cabo el legislador?

La Sentencia adolece de otro defecto de planteamiento que deriva en una falta de congruencia. Esta circunstancia, sin embargo, permite albergar cierta esperanza de que la situación pueda mejorar en el futuro no muy lejano, puesto que la incongruencia por omisión evidencia que no todo está dicho sobre esta materia. El problema al que me refiero es que el objeto del recurso lo conformaban cinco normas de la LCSP en total. Dos de ellas puramente administrativas y las otras tres de naturaleza tributaria. Estas normas eran, sucintamente, las siguientes:

i. Normas «administrativas»: a) el art. 289.2 LCSP, que se refiere a las «tarifas» exigidas por servicios prestados en virtud de contratos de concesión de servicios del art. 15 LCSP; b) la Disp. adicional 43.^a LCSP, que contiene un concepto «administrativo» de prestación patrimonial de carácter público, pero no alude expresamente a la «tarifa».

ii. Normas «tributarias»: a) la Disp. final 9.^a LCSP, que añade una nueva letra al art. 2 de la LTPP y sí alude precisamente al concepto de tarifa, excluyéndolas de su ámbito de aplicación; b) la Disp. final 11.^a, que modifica la Disp. adicional 1.^a de la LGT y no se refiere en parte alguna de su texto a las tarifas; c) la Disp. final 12.^a, que añade un nuevo apartado 6 al art. 20 del TRLH y tampoco se refiere a las tarifas.

Pues bien, siendo este el objeto del recurso, como expresa el FJ 1.^o y desarrollan los FJ 2.^o y 3.^o, todo el razonamiento del TC, expresado en el FJ 6.^o, se refiere únicamente al art. 289.2 LCSP, sin aludir a ninguna de las otras cuatro normas. Es decir, el objeto del recurso ha quedado cercenado ya que el TC nada dice sobre el resto de normas impugnadas al considerar que todas ellas expresan lo mismo que el art. 289.2 LCSP. Y, de ahí se comprende que en todo momento el TC se refiere a las «tarifas». Pero basta una simple lectura de cada una de las normas para comprobar la incorrección del argumento. En primer lugar, porque su texto y finalidad no son iguales, y la única de ellas que recoge realmente en su seno todo lo que supone el nuevo régimen legal es la Disp. adicional 1.^a LGT. De ahí que no se entienda esa subordinación que el TC establece de las normas tributarias afectadas respecto del art. 289.2 LCSP. Y esto es, precisamente, lo que le lleva a primar la figura de la tarifa pese a que, conforme

al articulado de la LCSP y al nuevo apartado de la LTPP, es sólo y exclusivamente la prestación patrimonial coactiva que se puede exigir por los servicios prestados en régimen de concesión administrativa, según el nuevo modelo de contrato de concesión de servicios del art. 15 LCSP. Nada más, y sin entrar a discutir si pueden ser prestaciones coactivas o no y, por ende, si deberán estar o no sujetas a la reserva de ley «atenuada» que es propia de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. (TORNOS MAS, 2017: 15)

En suma, el error argumental, que estriba en asumir como ciertas las premisas del preámbulo de la LCSP y que el propio articulado desmiente, conduce a que el TC no se haya pronunciado realmente sobre el concepto legal de prestación patrimonial de carácter público, que no es lo mismo que la tarifa. Sino que, tomando la parte por el todo, ha respaldado un régimen legal sobre el que no ha aclarado su verdadero fundamento constitucional. Quedan así preguntas clave por responder. Y es que ¿cómo puede afirmarse, sin aludir a la CE de manera concreta, la existencia de una potestad tarifaria que se contrapone a la tributaria? Y ¿qué respaldo constitucional tiene el principio del beneficio que es propio de las tarifas?

Conectando con esta última idea, el TC tampoco atiende al motivo que se refería a la quiebra del principio de igualdad y lo hace por una cuestión meramente formal, siendo, sin embargo, algo crucial, tanto desde la perspectiva del art. 31.1 CE como de las propias normas administrativas que complementan la LCSP. Queda así pendiente de respuesta del TC esa diferencia de trato que se observa entre usuarios de un mismo servicio público, incluso esencial, como es el relativo al agua, en el que la prestación varía por el hecho de que se gestione de una u otra manera. Máxime cuando esas reformas administrativas que precedieron a la LCSP otorgan preeminencia a las formas de gestión no deficitarias, primando la concesión administrativa de entre ellas. Es decir, primando, en suma, la figura de la tarifa. Sin embargo, la cuestión es esencial pues no puede olvidarse que la STC 167/2016, de 6 de octubre (ECLI:ES:TC:2016:167), excluye la aplicación del art. 31.1 CE a las prestaciones patrimoniales coactivas no tributarias, pero sí exige que deban ajustarse al principio de igualdad del art. 14 CE en relación con el art. 9.3 CE. Y, por otro lado, la Directiva 2014/23/UE, de 26 de febrero, establece en su art. 2.1 la exigencia de igualdad de trato de los usuarios de los servicios públicos, así como la garantía de sus derechos.

B. Por otra parte, el papel de TS en la eficacia de la LCSP no ha sido ni mucho menos irrelevante, antes al contrario, pues, partiendo de la misma premisa que el TC, la del carácter aclaratorio de la norma, formula una doctrina cuyo resultado último es su aplicación retroactiva, algo que, en mi opinión, no resulta aceptable ya que carece de fundamento jurídico, pese a que era un efecto previsible cuando se promulgó la LCSP (LITAGO, 2018).

Al igual que sucedía con la STC 63/2019, de 9 de mayo (ECLI:ES:TC:2019:63), la STS n.º 909/2019, de 25 de junio (ECLI:ES:TS:2019:2493), en la que se aborda la cuestión por primera vez, es, desde mi punto de vista, claro está, criticable en diversos aspectos esenciales por el efecto práctico que provoca.

En primer lugar, porque, además de compartir, erróneamente, la premisa de partida de la naturaleza aclaratoria de la LCSP, también adolece del mismo defecto que aquella al no admitir que incurre en *overruling*, que sería legítimo igualmente si se ajusta a los parámetros de la doctrina del TC (LITAGO, 2023). No obstante lo cual, y frente a los clarísimos argumentos jurídicos que lo contradicen, afirma que se limita a «matizar» su postura ya que, sostiene, no había jurisprudencia anterior. Para comprender esta cuestión hay que tener en cuenta cuál era el objeto de la Sentencia para darse cuenta de que incurre, en mi opinión, en una incongruencia determinante que le resta eficacia. El ámbito del recurso de casación que se decidía era el local, no el estatal, y, además, se trataba de una situación que, por razón del tiempo, se regía, no por la LCSP, sino por la normativa previa, esto es, se refería a la LES, a la que la doctrina del TC en la STC 63/2019, de 9 de mayo, (ECLI:ES:TC:2019:63) apenas menciona tangencialmente. Pese a ello, y con una argumentación alambicada, y, confieso que incomprendible para mí, sobre el valor constitucional del art. 2 LGT, concluye trasladando a dicho caso lo decidido por el TC sobre la LCSP que, insisto, no era aplicable a este caso por razones temporales. Dicho de otro modo, el TS resuelve el caso conforme a la LCSP, tal y como la interpreta el TC, porque le atribuye eficacia retroactiva. Algo que solo se explica si se acepta que se trata de una norma aclaratoria, pero que, en mi opinión, no se justifica ya que choca frontalmente con tres argumentos jurídicos muy sólidos. Sin olvidar el fundamental que ya he expuesto en líneas anteriores, y es que, desde el punto de vista conceptual es imposible sostener ese carácter meramente aclaratorio de la LCSP, pues es precisamente una norma radicalmente innovadora como creo que ha quedado sobradamente acreditado. A este se le suman esos otros tres argumentos que tienen que ver con el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE y son los que siguen. El primero, la inexistencia de normas transitorias en la LCSP. El segundo, que tampoco cuenta con ninguna previsión expresa que permita su aplicación retroactiva. El tercero y último, es que se trata de un régimen menos garantista para los usuarios, al excluir en una gran mayoría de casos la aplicación del art. 31 CE, al margen de algunos pocos en que deba respetarse la reserva de ley «atenuada», no tributaria, del art. 31.3 CE.

Bibliografía

- BUENO GALLARDO, E. (2018): «Notas sobre la equiparación de los conceptos de “prestación patrimonial de carácter público contributiva” y “tributo” en la última jurisprudencia constitucional», en CUBERO TRUYO, A. (dir.): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant Lo Blanch, Valencia.
- CUBERO TRUYO, A. (2018): «Significación impropia que se desprende del término “precio público”: el ejemplo de los “precios públicos” (sic) universitarios», en CUBERO TRUYO, A. (dir.): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant Lo Blanch, Valencia.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2016): «La contraprestación del servicio público de abastecimiento domiciliario de agua SSTS de 23 y 24 de noviembre de 2015», *Quincena Fiscal*, núm. 7.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2018): «Las tarifas que abonan los usuarios de un servicio público como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias», *Quincena Fiscal*, núm. 5.

- FALCÓN Y TELLA, R. (2019): «Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: STC 63/2019, de 9 de mayo», *Quincena Fiscal*, núm. 13 (versión electrónica).
- FEDELE, A. (1971): «Corrispettivi di publici servizi, prestazione imposte, tributiv», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle finanze*, II.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2018): «Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación por el suministro municipal de agua», *Crónica Tributaria*, núm. 166.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. (2018): «¿Cómo queda la financiación de los servicios públicos? Tasas, prestaciones patrimoniales públicas o tarifas y precios públicos», en CUBERO TRUYO, A. (dir.): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant Lo Blanch, Valencia.
- FERNÁNDEZ SEGADO, F. (2006): «Los *overruling* de la jurisprudencia constitucional», *Foro, Nueva época*, núm. 3.
- FERNÁNDEZ, T.R. (2016): «Reflexiones sobre la sostenibilidad de los servicios públicos, un nuevo principio general en gestación», *RAP*, núm. 200.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1953): «Sobre la naturaleza de las tasas y las tarifas de los servicios públicos», *RAP*, núm. 12.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2018): «El principio de estabilidad presupuestaria del art. 135 CE como fundamento constitucional de las nuevas “tarifas”», *Quincena Fiscal*, núm. 21.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2019): «La desaparición legal de la parafiscalidad: análisis de la nueva disposición adicional 1.ª de la LGT conforme al art. 31 CE», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 430.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2023): «El cuestionable respaldo del Tribunal Constitucional al concepto legal de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias», en VVAA: *Medio siglo de Derecho Financiero y Tributario. Estudios en memoria del Profesor Carmelo Lozano Serrano*, Aranzadi.
- LOZANO SERRANO, C. (1998): «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *REDF*, núm. 97.
- LOZANO SERRANO, C. (2002): «Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios», *REDF*, núm. 111.
- LOZANO SERRANO, C. (2012): «La capacidad económica en las tasas», *REDF*, núm. 153, (versión electrónica).
- MARTÍN QUERALT, J. (1988): *El proyecto de ley reguladora de las Haciendas locales*, IEE, Madrid.
- MÉNENDEZ MORENO, A. (2018): «Las prestaciones patrimoniales de carácter público», *QF*, num. 1.
- ORÓN MORATAL, G. (2012): «¿La tasa como tributo obligatorio? Tasas por servicios hídricos y aprovechamientos hidráulicos y condicionantes de su cuantificación», *Tribuna Fiscal*, núm. 258.
- ORTIZ CALLE, E. (2013): «Huida del derecho tributario y derechos de los ciudadanos: naturaleza jurídica de la prestación patrimonial por el servicio público de abastecimiento domiciliario de agua», *Tributos Locales*, núm. 111.
- PAGÉS I GALTÉS, J. (2019): «Las subtasas derivadas de la parafiscalidad reinstaurada por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017», *REDF*, núm. 181 (versión electrónica).
- PALAO TABOADA, C. (2023): «Prestaciones patrimoniales de carácter público», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 481. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18713>
- PÉREZ ROYO, F. (1972): «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria», *Hacienda Pública Española*, núm. 14.

- PÉREZ ROYO, F. (1981): «La contribución de la Corte Costituzionale italiana a la doctrina sobre el principio de legalidad tributaria», *El Tribunal Constitucional*, Vol. III, IEF, Madrid, págs. 2171 a 2180.
- RAMALLO MASSANET, J. (1996): «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)», *REDF*, núm. 90.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. (2015): *La Constitución Fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2019): «El concepto de prestación patrimonial de carácter público a raíz de su introducción por la Ley de Contratos del Sector Público», *Quincena Fiscal*, núm. 6 (versión electrónica).
- TANDAZO RODRÍGUEZ, A. y HERRERA MOLINA, P.M. (2019): «Una nueva parafiscalidad: constitucionalidad de las «tarifas» como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias», *Tributos Locales*, núm. 142.
- TORNOS MAS, J. (2016): «El concepto de servicio público a la luz del Derecho comunitario», *RAP*, núm. 200.
- TORNOS MAS, J. (2017): «La tarifa como contraprestación que pagan los usuarios en el contrato de concesión de servicios de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público», *La Administración al día*. INAP, (21/12/2017) <http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1508103>.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (1957): «Configuración jurídica de la obligación tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 25.
- VILLAR ROJAS, F.J. (2016): «Implicaciones de los principios de sostenibilidad y estabilidad presupuestaria en los modos de gestión de los servicios públicos locales», *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, núms. 58-59.
- VILLAR ROJAS, F.J. (2017): «Las tarifas por la prestación de servicios públicos: ¿una categoría inconstitucional?», *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, núm. 69.

CAPÍTULO 4

LA INTRODUCCIÓN DE NUEVAS FIGURAS CON DISCUTIBLE CALIFICACIÓN LEGAL (GRAVÁMENES TEMPORALES ENERGÉTICO Y DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO) ¿HUIDA TAMBIÉN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA?¹

MARTA VILLAR EZCURRA

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad San Pablo-CEU, CEU Universities
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0750-9980>
vilezc@ceu.es

1. Introducción, contexto y planteamiento. 2. Elementos en común de los nuevos gravámenes temporales. 3. El gravamen temporal energético. 4. El gravamen temporal sobre las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. 5. Reflexiones para el debate. 6. Una llamada de atención al legislador español. Bibliografía.

RESUMEN: Este trabajo analiza el fenómeno de la doble huida del Derecho Tributario y del Derecho de la Unión Europea, que se produce con la introducción en el ordenamiento jurídico español de nuevas figuras jurídicas de gravamen con dudosa calificación legal, como es el caso de los denominados gravámenes temporales energético y de las entidades de crédito.

PALABRAS CLAVE: Huida del Derecho Tributario, Derecho de la UE, tributación de la energía, gravámenes temporales.

ABSTRACT: This paper analyses the phenomenon of double escape both from tax law and European Union law that occurs with the introduction into the Spanish legal system of new legal levy concepts, with questionable legal qualification, such as the so-called temporary energy and credit institution levies.

KEYWORDS: Escape from Tax Law, EU Law, energy taxation, temporary energy levies, credit institutions levies.

¹ Esta publicación es parte de la ayuda al proyecto de investigación titulado «La determinación de precios del carbono en sectores estratégicos de la UE: utilización conjunta de instrumentos regulatorios y fiscales en la lucha contra el cambio climático» (PID2023-150137OB-I00, financiado por MCIU/AEI/10.13039/501100011033 y por FSE+) que se desarrolla por el grupo de investigación DIGICCTAX, en la Facultad de Derecho, de la que la autora es investigadora principal.

1. INTRODUCCIÓN, CONTEXTO Y PLANTEAMIENTO

Este trabajo recoge la ponencia, revisada y actualizada, presentada a la IX reunión de profesores de Derecho Financiero y Tributario, celebrada en Toledo, en la primera mesa redonda que trató del tema de la «huida del Derecho Tributario». Se respeta el título de la intervención asignado entonces. En ella traté de llamar la atención sobre el conocido y clásico fenómeno de la huida del Derecho Público (ampliamente tratado por la doctrina administrativista, entre otros, en los trabajos publicados en la *Revista de Administración Pública*) y, en particular, del Derecho de la Unión Europea (UE), pues fueron otras las ponencias centradas en los problemas que pueden plantearse respecto de los principios constitucionales tributarios. Sus consideraciones y conclusiones son perfectamente extrapolables a los dos nuevos «gravámenes temporales» que aquí se analizan y que afectan a dos sectores tan importantes para nuestra economía como lo son la energía y la banca. Del gravamen energético me he ocupado en anteriores publicaciones que recojo en la bibliografía, de ahí que, a los efectos de este trabajo, las reflexiones y el acento se pongan en la huida del Derecho de la UE, de sus límites, exigencias y rigideces, sin descender a los detalles descriptivos de los gravámenes ni a los problemas de constitucionalidad que puedan detectarse en el orden puramente interno.

Para valorar si hay o no huida del Derecho de la UE por parte del legislador español en la configuración de estos gravámenes, creo importante separar aquellas figuras que cuentan con soporte legal en el Derecho de la UE, como es el caso del gravamen temporal energético [la base legal es un Reglamento (UE) del Consejo², una norma que unifica los derechos nacionales de los Estados miembros], de aquellas otras que cuentan con soporte legal en el Derecho nacional (así ocurre con el gravamen a las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito). La razón que fundamenta esta separación está en el sistema de atribución de competencias soberanas que caracteriza la construcción y evolución del Derecho de la UE. De esta manera, cuando un gravamen nacional resulta impuesto por una norma de Derecho de la UE³, el legislador nacional debe ser especialmente cauteloso al diseñar todos los elementos sustantivos y procedimentales del gravamen en cuestión en la fase de transponer la Directiva en cuestión o en la de cumplir con el mandato impuesto por el Reglamento (UE), sin separarse del espíritu y finalidad que los inspira.

Desde este punto de partida, deben también tenerse en cuenta en el estudio de cualquier tipo de gravamen, se califique o no de tributario a nivel nacional, las exigencias y limitaciones derivadas del cumplimiento del Derecho primario de la UE (Tratado

² Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía (DOUE L 261, de 7 de octubre de 2022, págs. 1-21).

³ Ya sea del Tratado de Funcionamiento de la UE, de una Directiva –como ocurre con las normas de armonización fiscal– o de un Reglamento –como es el caso del ámbito aduanero, la contribución temporal solidaria energética o el mecanismo de ajuste en frontera–.

de Funcionamiento de la Unión Europea, TFUE). En particular, son especialmente importantes las derivadas de las libertades fundamentales de circulación y del principio de no discriminación, así como las que resultan del régimen de las ayudas de Estado, que se aplica no solo a las exenciones y otros incentivos fiscales, sino también a los denominados «gravámenes asimétricos»⁴. En este terreno y gracias a la acción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que concreta los límites a las potestades tributarias de los Estados miembros, se ha configurado una suerte de armonización fiscal indirecta o de segundo grado.

En el caso del gravamen energético, además de la eventual infracción a las normas sobre libertades fundamentales de circulación⁵, debe plantearse la cuestión de si se trata de una medida de efecto equivalente –técnicamente, de una «medida equivalente promulgada»– a la «contribución temporal solidaria europea» regulada por el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía. Esta norma comunitaria europea se dictó habida cuenta de la situación general del sector de los combustibles fósiles y de los beneficios excedentarios generados y, si no es posible calificar el gravamen español como una medida equivalente, está claro que puede haber tacha de legalidad de la norma española, estrictamente, desde el plano del respeto al Derecho de la UE.

La Ley 38/2022, de 27 de diciembre⁶ recoge las dos figuras sobre las que trata este trabajo. Su regulación, naturaleza y características presentan singularidades en el panorama jurídico internacional, europeo y comparado que merecen ser destacadas. Y es que los gravámenes temporales a la energía y a las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito que han sido aplicables para los ejercicios fiscales 2023 y 2024 y que la ley española califica, de modo muy discutible, de «gravámenes no tributarios», con confesada huida del Derecho tributario, no encajan en las tendencias fiscales que pueden observarse en el plano internacional y en el Derecho comparado.

En el plano internacional, dichos gravámenes no pueden considerarse en un sentido estricto impuestos a la solidaridad (*windfall taxes*) ni impuestos adicionales sobre beneficios extraordinarios por situaciones imprevistas (como las guerras o pandemias) y no parece que puedan tampoco encajar en la categoría de los impuestos que gravan las ganancias excesivas (*excess profits*, véase HEBOUS *et al.* y KETTNER *et al.*) o en la categoría de tasas medioambientales (*environmental fees*), que en algunas experiencias van dirigidas a los contaminadores, con la pretensión de superar las limitaciones de la categoría de impuestos medioambientales (MILNE: 28-19).

⁴ Los gravámenes asimétricos pueden resultar de un diseño con estrecho ámbito de aplicación objetiva y subjetiva, de manera que pueden distorsionar la competencia al tener el mismo efecto que una exención fiscal y, en consecuencia, pueden resultar contrarios a las normas sobre ayudas de Estado.

⁵ Respecto al impuesto adoptado por Alemania, véase el trabajo de VALTA.

⁶ Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 311, de 28 de diciembre de 2022, págs. 185773 a 185812), en particular, artículo 1.

Estas consideraciones, ligadas a la ausencia de un justo encaje en las categorías y tendencias de los países de nuestro entorno, no solo se basan en que formalmente el legislador no los ha calificado de «impuestos» o en que se haya optado por darles otro *nomen iuris*. Es oportuno en este punto —y también en este tipo de impuestos de carácter excepcional— llamar la atención sobre las advertencias que se han realizado respecto de los riesgos que pueden provocar, al crearse situaciones de doble imposición, y de su indeseado efecto de amplificar la tributación asimétrica sobre ganancias y pérdidas, con la consecuencia negativa de reducir las inversiones y arriesgar los incentivos a la innovación, que tan necesarios son para hacer competitivas las empresas. El objetivo de cuidar la competitividad está ligado al presente y al futuro de las nuevas estrategias en la agenda de la Comisión Europea, especialmente tras los Informes de los ministros italianos ENRICO LETTA y MARIO DRAGHI (2024). Asimismo, se ha puesto de relieve cómo, si se pierde la seguridad en un sistema fiscal confiable, crece la incertidumbre y afecta negativamente a las inversiones futuras (PARLAMENTO EUROPEO: 9 y 13).

En el caso del gravamen energético español, el mismo pretende asociarse a las tendencias de impuestos a la solidaridad. Este tipo de figuras nacieron a principios de los años veinte del siglo pasado, en distintos países europeos, Canadá y Estados Unidos, algunas de las cuales afectaban a las industrias extractivas. En el caso del gravamen a las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, la idea subyacente que sirve de base a las distintas propuestas es que un gravamen con tipo reducido no distorsionaría el funcionamiento del mercado. Sin embargo, a propósito de su oportunidad —o más bien su falta de oportunidad—, el Banco Central Europeo desaconseja la utilización de impuestos *ad hoc* sobre el sector financiero, como los que introdujeron algunos países de la UE en la segunda década de los años dos mil para tratar de repartir los costes de los rescates y saneamientos bancarios que tuvieron lugar como consecuencia de la crisis financiera de 2008 (MARTÍN QUERALT: 14).

En el ámbito de la Unión Europea, la mayor parte de los países miembros cuentan con figuras de gravamen que afectan a estos dos sectores, pero, en su mayor parte son calificadas legalmente como impuestos y, por lo general, en el caso de la imposición a la energía no incluyen a las empresas del sector eléctrico (salvo también en Italia y Grecia), en consonancia con la normativa comunitaria europea. Además, en gran medida, tienen todas ellas en común su fundamento: la obligación de establecer una «contribución solidaria temporal» para los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería, obligación impuesta por el Reglamento (UE) «a menos que se hayan promulgado medidas nacionales equivalentes»⁷. Sobre esta cuestión, conviene anotar que se inició el procedimiento legislativo en España antes de la aprobación del Reglamento (UE), por lo que se modificaron algunos aspectos para

⁷ Reglamento (UE) 2022/1854 citado, en particular, artículos 14 a 18. La «medida nacional equivalente promulgada» se define como aquella «medida legislativa, reglamentaria o administrativa adoptada y publicada por un Estado miembro a más tardar el 31 de diciembre de 2022 que contribuya a la asequibilidad de la energía» (art. 2, ap. 21).

tratar de que el gravamen español fuera considerado medida nacional de efecto equivalente.

El hecho de que legalmente no se configuren estas figuras de gravamen españolas como tributos no significa que no lo sean por su propia naturaleza, en atención al análisis de sus elementos y finalidad, sino que significa, entre otras cosas, que se trata de huir, desde luego, de las exigencias del Derecho Tributario y de sus principios pero, además, de huir de las imposiciones del Derecho de la Unión Europea primario y secundario, más claramente en el supuesto del gravamen energético que en el que recae sobre las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

A este tema dedicamos las líneas que siguen, desde las premisas de que las prestaciones patrimoniales no tributarias (PPNT) no están sujetas a los mismos controles de constitucionalidad que los tributos y de que, en ellas, la coercitividad viene fundada en el interés público y no en la necesidad de sostener el gasto público (STS 5037/2015, de 23 de noviembre, rec. cas. 232/2014), si bien ello no significa que no les alcancen las exigencias derivadas de los principios de igualdad y proporcionalidad, como principios generales del Derecho, ni los principios del Derecho Tributario que le son aplicables en atención a su verdadera naturaleza, más allá de la muy cuestionable calificación legal con la que aparecen en España.

Además, técnicamente, las PPNT cumplen una función financiera pero no para financiar el gasto público, sino para reducir el gasto directo de los entes públicos y, justamente por esta razón, las figuras aquí analizadas son de naturaleza tributaria. Los así denominados gravámenes energético y de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito presentan caracteres propios de un tributo y, en particular, de un impuesto, pese a la calificación legal que se les atribuye de modo «dudoso», como el título de este trabajo plantea, pues tienen los elementos propios de un impuesto: gravan manifestaciones de capacidad económica, se gestionan como un tributo, se revisan como un tributo y su producto se ingresa en el Tesoro público para financiar gastos públicos.

2. ELEMENTOS EN COMÚN DE LOS NUEVOS GRAVÁMENES TEMPORALES

Respecto a su fundamentación, si nos atenemos a la exposición de motivos de la Ley 38/2022, ambos gravámenes tienen en común que recaen sobre sectores en los que la subida de precios puede incrementar en mayor medida sus beneficios y pueden contribuir a reforzar el «pacto de rentas»⁸. Ahora bien, sin duda, lo que más llama la

⁸ Puede leerse en la exposición de motivos que «el denominado “pacto de rentas”, se convierte en un instrumento fundamental para luchar contra los efectos del incremento continuado de precios y conseguir los objetivos constitucionales señalados, suponiendo dicho pacto una fórmula de concertación de todos los agentes económicos para el reparto equitativo del coste de la inflación. Desde esta óptica, el referido “pacto” no es sino una manifestación evidente de la búsqueda de la consecución del valor de la solida-

atención de la ley reguladora de estos gravámenes es su calificación legal como «prestación patrimonial no tributaria», su carácter temporal y su naturaleza directa, al recaer sobre la cifra de negocios, en el caso de la energía, y sobre el margen de intereses y comisiones, en el caso de las entidades de crédito. Se huye así, al menos formalmente, de la categoría tributaria, con el doble argumento de que se trata de dar solución a un problema coyuntural y específico, como es «la necesidad de reforzar el pacto de rentas en un momento de repunte de la inflación» y de que afecta a los sectores en los que la subida de precios puede incrementar en mayor medida sus beneficios, que se declara son «el sector eléctrico, gasista y petrolero y el de las entidades de crédito».

En los dos casos, además, la ley establece la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, la prohibición de repercusión del coste a terceros ni directa ni indirectamente, la afectación de la recaudación, la gestión por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y la supletoriedad de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria. Asimismo, consta la mención de que «se evaluará su mantenimiento con carácter permanente» (artículo 1.13 para el gravamen energético y artículo 2.12 para el de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito) y se fijan umbrales. Así, los criterios de exención atienen a límites cuantitativos o de actividad.

Ha de advertirse —e insistirse en ello— que la calificación legal interna no predetermina que haya de atenderse a su verdadera naturaleza (en mi opinión, impositiva) ni que desde el Derecho de la Unión Europea no pueda llegarse a una conclusión distinta a los efectos de la aplicación del Derecho de la UE, del que no se puede —aunque pueda pretenderse— huir. De esta manera, ambos gravámenes caen en el ámbito del control de legalidad respecto de las libertades fundamentales de circulación, del principio de no discriminación o de las reglas sobre ayudas estatales prohibidas por el TFUE.

Sobre la autonomía conceptual del Derecho de la UE, respecto de lo que sea un impuesto o un impuesto armonizado, se ha escrito mucho. Y cabe recordar ahora algunos pronunciamientos que pueden aportar claridad en el tema que nos ocupa, pese a que, al menos formalmente, ambos gravámenes no caigan en el ámbito de aplicación objetiva y subjetiva de la imposición indirecta armonizada a nivel europeo.

En su Sentencia de 21 de diciembre de 2011 (C-366/10, *Air Transport Association of America*, ECLI:EU:2011:864), el TJUE atendió a la finalidad y a la lógica económica detrás de la figura jurídica y consideró que «la lógica económica del régimen de comercio de derechos de emisión consiste en permitir que las reducciones de emisiones de

ridad entre todos los españoles. En este contexto, los poderes públicos deben ser una parte fundamental en dicho “pacto de rentas”, no solo favoreciendo como coadyuvante la concertación entre los denominados agentes sociales, ya que, no en vano, dicho pacto se instrumenta esencialmente a través del acuerdo de los mismos, sino también como actor esencial mediante la adopción de determinadas medidas económicas inscritas en dicho “pacto de rentas” entendido en sentido amplio, actuando como catalizador en su consecución. En este sentido, hay que interpretar las medidas que se instrumentan a través de la presente norma».

gases de efecto invernadero necesarias para obtener un resultado medioambiental predeterminado se produzcan con el menor coste posible» (apartado 140). Lo calificó como «una medida basada en el mercado» (apartado 147), con el argumento de que, «a diferencia de un derecho, de un gravamen o de una tasa que grave el consumo de combustible», el régimen «no pretende crear un ingreso en favor de los poderes públicos» (apartado 143). Esta finalidad no recaudatoria separa este tipo de figuras de los gravámenes temporales energético y de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, cuya finalidad recaudatoria es clara.

En todo caso, importa insistir en que la calificación legal nacional de un gravamen como de naturaleza no fiscal no evita que el TJUE reconduzca su naturaleza al ámbito tributario, como ocurrió en el asunto *Fundación Santa Lucía* (STJUE de 18 de enero de 2017, C-189/15, ECLI:EU:C:2017:17). En aquella ocasión, el Gobierno italiano consideró que los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico no eran de naturaleza fiscal, sino tarifaria, a lo que el TJUE objetó que, a los efectos de la aplicación del Derecho de la UE, «la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional» (apartado 29), para llegar a la conclusión de que «los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico constituyen impuestos indirectos» en el sentido del artículo 4.2 de la Directiva de la fiscalidad de la energía⁹ (apartado 40).

Así pues, resulta fuera de toda duda que la discutible calificación de estos gravámenes como PPNT, huyendo de su calificación tributaria, ni impide, reconducir a las prestaciones contributivas a su exclusiva naturaleza tributaria, conforme al máximo intérprete de nuestra Constitución y a la doctrina mayoritaria (entre otros, BUENO: 46, MENÉNDEZ, 2023), ni es obstáculo para que desde el Derecho de la UE se califiquen de prestaciones tributarias, atendiendo a sus características objetivas. La mayor parte de los autores que han escrito sobre el tema han llegado a la conclusión de que desde el plano puramente interno estamos ante gravámenes tributarios de naturaleza impositiva (VILLAR EZCURRA a): 45, SERRANO ANTÓN: 237, MARTÍN QUERALT: 6, MENÉNDEZ, 2023).

Los reproches de legalidad conforme a los parámetros constitucionales y del Derecho de la UE tienen otros temas en común. Por ejemplo, el hecho de que queden fuera de gravamen empresas homogéneas o que exista una desigualdad ante la ley entre empresas competidoras que sean comparables plantea serias dudas respecto a su conformidad con el principio de no discriminación y la prohibición de ayudas estatales selectivas. Sobre esta última cuestión, cuando se considera por el TJUE que determinados impuestos son asimétricos, por ejemplo, porque gravan de forma diferente las rentas correspondientes, en función del volumen de la actividad de los sujetos pasivos,

⁹ Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOUE L 283, de 31 de octubre de 2003).

con independencia del volumen de renta o beneficio obtenido o por la delimitación del propio hecho imponible, que puede dejar fuera del gravamen a empresas competidoras, conviene llamar la atención sobre la necesidad de analizar si el parámetro utilizado para exigir un gravamen o un gravamen superior está justificado por razones tributarias o extratributarias y si son estas compatibles o no, no sólo con los parámetros constitucionales o con el marco normativo de la UE, sino también con un determinado criterio de lo que la equidad y la justicia tributaria deben ser.

3. EL GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO

Los elementos de la huida del gravamen temporal energético español del Derecho de la UE deben analizarse sobre la base de que su soporte legal es una norma europea, más allá de los elementos en común con el gravamen a las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

En este caso, es el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, el que impone a los Estados miembros la obligación de establecer una «contribución solidaria temporal», como parte de un paquete independiente de medidas de intervención que trata de garantizar la coherencia entre los distintos ámbitos de la política energética y de permitir a los Estados miembros poder apoyar a los consumidores de manera específica (considerando 15).

La contribución solidaria temporal se regula en su capítulo III titulado «medida relativa a los sectores de petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería» (artículos 14 a 18). Se establecen los requisitos impuestos a los Estados miembros respecto de esta obligación (artículos 13 y 18), exceptuando de la misma la circunstancia de que se hayan «promulgado medidas nacionales equivalentes». Ahora bien, en tal situación que ha sido acogida por algunos otros países además de España, se exige que, si el Estado miembro elige esta opción, debe velar por que tales medidas compartan objetivos similares que contribuyan a la asequibilidad de la energía a más tardar el 31 de diciembre de 2022; deben estar sometidas a normas similares a las del Reglamento (UE) y generan ingresos comparables o superiores a los estimados procedentes de la contribución solidaria (artículo 14). Además, se define lo que ha de entenderse por contribución solidaria, beneficios extraordinarios y medida nacional equivalente promulgada, que son conceptos jurídicos indeterminados (artículo 2).

Respecto a la base para el cálculo de la contribución solidaria y el tipo impositivo mínimo (artículos 15 y 16) se determinó que únicamente estuvieran sujetos a la contribución solidaria los beneficios imposables generados en 2022 o 2023 que estuvieran por encima de un aumento del 20% de los beneficios imposables medios generados en los cuatro ejercicios fiscales iniciados el 1 de enero de 2018, o después de esa fecha, fijándose el tipo mínimo a determinar por los Estados miembros en el 33%. Además, los fines para los que debe utilizarse el producto de la contribución solidaria, para que la medida reduzca y mitigue los efectos perjudiciales de la crisis energética para los

hogares y las empresas de toda la Unión protegiendo al mismo tiempo el mercado interior y evitando el riesgo de una mayor fragmentación, se concretan y relacionan (artículo 17).

Una segunda obligación impuesta por el Reglamento (UE) del Consejo es la de informar a la Comisión Europea de las medidas adoptadas y del destino de los ingresos públicos provocados por las mismas (artículo 19.4). De acuerdo con los datos del último informe de la Comisión Europea de 2025, de los veintisiete Estados miembros que han reportado sus datos a la Comisión, dieciséis aplican la contribución solidaria, mientras que ocho (entre ellos, España) han optado por la adopción o aplicación de medidas nacionales equivalentes promulgadas. Además, tres Estados miembros (Letonia, Luxemburgo y Malta) informaron que no tenían empresas en el ámbito de aplicación a los que pudiera aplicarse la contribución solidaria. España comunicó los ingresos recaudados (un total de 1.479,46 millones de euros) correspondientes a los ejercicios fiscales 2022 (1089,34 millones de euros) y 2023 (390,12 millones de euros) situándose en quinta posición del total de ingresos recaudados de los Estados miembros y estimándose una recaudación de 824,97 millones de euros a 30 de junio de 2024 (COMISIÓN EUROPEA, 2025: 6 y 7).

España, presenta algunas singularidades respecto a los demás Estados miembros: la primera es la de haber utilizado una figura no tributaria, de naturaleza directa (al recaer sobre la cifra de negocios) para establecer el gravamen energético y la segunda singularidad es la de incluir en su ámbito de aplicación subjetiva a las empresas eléctricas, como ha ocurrido también en el caso de Italia (sobre el caso italiano, véase la cuestión prejudicial presentada por la Corte Constitucional italiana el 20 de febrero de 2025 (as. C-153/25, *Acea Produzione y otros* y el trabajo de JABALERA RODRÍGUEZ).

Además de lo anterior, y a diferencia de otros países y de la contribución solidaria temporal europea, el importe del gravamen se determina por referencia al importe neto de la cifra de negocios que derive de las actividades desarrolladas en el territorio español, con exclusión del importe recibido de las actividades reguladas, y sobre el mismo se aplica un tipo de gravamen del 1,2%.

Debe destacarse también que, pese a su carácter temporal para los años 2023 y 2024, la ley reguladora exige al Gobierno que analice los resultados del gravamen en el último trimestre de 2024 y que evalúe si debe mantenerse de forma permanente, con lo que se separa de la obligación de temporalidad impuesta por el Reglamento europeo (artículos 15 y 18). De los otros países que han optado por aplicar «medidas nacionales equivalentes promulgadas», cuatro de ellos utilizan como base de gravamen los beneficios imponibles (Chequia, Italia, Portugal y Suecia) y tan solo España utiliza como referencia el volumen de negocios neto (COMISIÓN EUROPEA, 2023: 8).

Así pues, comparando el gravamen temporal energético español con la figura de la contribución solidaria temporal del Reglamento (UE) del Consejo, hay diferencias que lo alejan de la consideración de medida de efecto equivalente: la similitud debe venir referida a todos los elementos de la figura, incluida la definición de lo gravado,

de los sujetos afectados y de la base gravada que concreta, en definitiva, lo que haya de entenderse por «beneficio extraordinario». Además de esta circunstancia, no parece que pueda entenderse tampoco que la medida española pretenda contribuir «a la asequibilidad de la energía», que es uno de los componentes de la definición de «medida nacional equivalente promulgada» de su artículo 2.21.

En mi opinión es cuestionable, y no sólo en términos de oportunidad o técnica normativa, tanto la fundamentación y naturaleza del gravamen español como la calificación legal como «gravamen excepcional no tributario», que recae sobre un sector «cuyo margen de beneficios se puede ver más favorecido por la escalada de precios», sobre la base de considerar que se trata de una prestación a los obligados al pago que «no se incardina en el ámbito de una relación jurídico-tributaria, sino en el contexto de la intervención del Estado en la economía a fin del cumplimiento de los principios y valores constitucionales que rigen nuestro contrato social» (exposición de motivos, apartados I y II).

Entre otras razones, con este gravamen no se persigue financiar gastos concretos derivados del modo de gestión de la prestación de un servicio público esencial o de interés económico general, como por ejemplo sería el caso de suministrar energía eléctrica, sino que la finalidad confesada es la de obtener nuevos recursos públicos que irán a parar a los presupuestos generales del Estado, aunque por ley se afecten a gastos concretos, excepcionando la regla general de no afectación, lo que constituye la finalidad propia y característica de los tributos y no la de las PPNT.

A la anterior consideración ha de sumarse que, aunque en la exposición de motivos de la Ley 38/2022 se haga referencia a la doctrina del Tribunal Constitucional como fundamento de la opción de esta figura jurídica heterogénea y de límites difusos, conviene recordar que la finalidad de «interés público» debe ser inequívoca y, como afirma la STC 63/2019 [FJ 1.º, apartado e) con cita a otras sentencias] «la prestación no será, estrictamente, una nueva fuente de ingresos públicos, pues con ella no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación, sino que, por ejemplo, se pretenda efectuar “una asignación de los recursos públicos que responda a los criterios de eficiencia y de economía”».

Estamos, en definitiva, ante un gravamen cuya naturaleza es tributaria pues su finalidad es financiera, su producto se integra en los presupuestos generales del Estado y su diseño responde a la de un impuesto directo (VILLAR EZCURRA a): 28, 30, 32 y 42). Otros autores comparten esta misma conclusión (MENÉNDEZ MORENO, ZORNOZA PÉREZ, PALAO TABOADA, ORTIZ CALLE, SERRANO ANTÓN o FERNÁNDEZ ROZADO: 285).

Más allá de la cuestión de la desacertada calificación y fundamentación legal del gravamen, hay que recordar que de acuerdo con la Sentencia del Tribunal de Derechos Humanos 65499/2011, de 17 de marzo de 2015, *Kepecs contra Hungría*, puede constituir una injerencia en el disfrute pacífico de los bienes una medida basada en una insuficiente justificación basada en razones de interés público donde es ausente la relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo perseguido.

También se ha advertido de que España podría haber violado el principio de cooperación legal consagrado en el artículo 4.3. del Tratado de la Unión Europea al no seguir la literalidad del Reglamento de la UE sobre la contribución temporal solidaria y de que, con base en la jurisprudencia del TJUE, cabe concluir que, al existir medidas menos restrictivas, el gravamen podría ser declarado contrario al Derecho de la UE. También se ha alertado de la intención de neutralizar la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI), con la mera dudosa calificación legal del gravamen como PPNT, lo que impediría la aplicación de los CDI (SERRANO ANTÓN: 215).

En todo caso, hay otro elemento a considerar y es que el Reglamento (UE) del Consejo establece un deber de información sobre el destino de los ingresos obtenidos por la contribución temporal solidaria, de tal manera que pueda verificarse la afectación finalista del recurso obtenido y hasta la fecha, no consta que España la haya facilitado. Sobre la base de los datos ofrecidos por la Comisión Europea y los informes que le han sido presentados por otros Estados miembros, la mayoría de ellos han optado por destinar los ingresos procedentes de las medidas de apoyo financiero a los clientes finales de energía, especialmente a los hogares vulnerables (COMISIÓN EUROPEA: 7).

Más interés presenta la cuestión de si el gravamen español es una medida de efecto equivalente a la contribución temporal solidaria. En mi opinión, hay motivos fundados para dar una respuesta negativa. Conforme a lo que hemos ido avanzando, resulta claro que sería una medida equivalente si sus objetivos fueran similares (ayudar a los consumidores a acceder a la energía en un contexto de precios en aumento), si se hubiera aplicado a los mismos sectores, empresas y establecimientos permanentes establecidas por el Reglamento (UE) del Consejo (artículos 14 y 15) y si hubiera pretendido financiar los mismos objetivos (artículo 17), pero lo cierto es que éste no es el caso.

Si hacemos un repaso a la delimitación de los elementos cualitativos y cuantitativos del gravamen español y a los umbrales de exención, se aprecia de inmediato que las diferencias entre una y otra figura son notables: mientras que la contribución temporal solidaria fija los beneficios gravables por referencia a las normas fiscales nacionales del ejercicio fiscal 2022 o 2023 cuando durante dichos ejercicios fiscales se supere un incremento del 20% respecto a la media de los beneficios imposables determinados según las normas fiscales nacionales en los cuatro ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2018, el gravamen español no tiene en cuenta el año 2020 y los beneficios imposables se calculan por referencia al importe neto del volumen de negocios, por definición, superior. Por lo que se refiere al destino de lo recaudado, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 no lo especifica, de manera que, aunque los Estados miembros puedan crear una contribución temporal solidaria equivalente en atención a sus propias competencias, con toda rotundidad, no se permite desviar los fondos a otros fines distintos de los fijados en el Reglamento (UE) del Consejo.

A lo anterior se une la intención del legislador español de volver a establecer un nuevo gravamen temporal energético para el ejercicio 2025 sobre los operadores prin-

cipales de los sectores energéticos de conformidad con la normativa reguladora de los mercados y la competencia por medio del Real Decreto-ley 10/2024, de 23 de diciembre. En la exposición de motivos se explica que el Gobierno se compromete a revisar la configuración del nuevo gravamen temporal energético para su integración en el sistema tributario en el propio ejercicio fiscal 2025. Como principal novedad respecto de la regulación anterior, se introducía un incentivo para inversiones estratégicas previendo la posibilidad de minorar el pago de hasta en un 60% en el importe de la dotación de una reserva indisponible para la realización de inversiones estratégicas para la transición ecológica y la descarbonización. Sin embargo, finalmente, el nuevo gravamen para 2025 no ha llegado a entrar en vigor al haber sido esta norma derogada por la Resolución de 22 de enero de 2025, del Congreso de los Diputados.

4. EL GRAVAMEN TEMPORAL SOBRE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO Y ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS DE CRÉDITO

Los problemas de constitucionalidad de este gravamen han sido objeto de atención por la doctrina. Así, desde la base de considerar que la figura es una prestación tributaria en atención a su naturaleza y elementos constitutivos (entre otros, ZORNOZA, CHECA: 49, MARTÍN QUERALT *et al.*, DE JUAN CASADEVALL, MENÉNDEZ, SUBERBIOLA: 287) se ha entendido que representa una quiebra de los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española (CE); que vulnera las exigencias del principio de legalidad sancionadora del artículo 25.1 de la CE; que altera el régimen de financiación de las Comunidades Autónomas, vedando su participación en la recaudación y que desconoce el principio de seguridad jurídica del artículo 9.1 de la CE. Además, se han destacado los problemas de legalidad ordinaria, al no describir con precisión la ley reguladora, conceptos esenciales como «beneficios extraordinarios» (MARTÍN QUERALT: 7).

Más que la huida del Derecho de la UE, como este gravamen no encuentra su base legal en este Derecho supranacional, cabe hablar de límites de legalidad que se producen respecto al respeto al principio de no discriminación entre residentes y no residentes y a las demás exigencias de las libertades fundamentales de circulación (en particular, derecho de establecimiento y libre prestación de servicios y capitales), así como respecto de las normas sobre ayudas de Estado en la medida en que el umbral de exención deja fuera a entidades en igualdad de situación fáctica y jurídica. Y las mismas consideraciones que se han realizado respecto a las cuestiones comunes con el gravamen temporal energético serían de igual aplicación.

5. REFLEXIONES PARA EL DEBATE

A nivel nacional, estos dos gravámenes suponen una fractura respecto de lo que ha de predicarse de un sistema tributario justo y reavivan el fenómeno de la parafiscalidad, así como los debates del pasado sobre la relevancia constitucional del concepto

de prestación patrimonial de carácter público, iniciados con la sentencia del Tribunal Constitucional 185/95, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TC:1995:185). Se añaden también a la lista de tributos o gravámenes «asimétricos» en los que la sola cuestión de la selección legal de los pagadores plantea dudas sobre el respeto a los principios de proporcionalidad y equidad.

A nivel de la Unión Europea, es un hecho que el Derecho de la UE es un freno al intento de huida del legislador nacional de las restricciones impuestas por el mismo. Por ello, no pueden dejarse de lado, particularmente, las exigencias de las libertades fundamentales de circulación, ni las reglas sobre el control de ayudas estatales, pero, sobre todo y, antes que nada, se requiere separar, en el análisis de legalidad, las figuras jurídicas que cuentan con un soporte legal en las normas del Derecho del Unión Europea (como ocurre con el gravamen energético) de aquellas cuyo soporte legal es el propio Derecho nacional. Y es por ello por lo que el gravamen energético temporal plantea más problemas respecto de esta «huida» del Derecho de la UE, si atendemos a las exigencias del Reglamento (UE) del Consejo que regula la contribución solidaria europea y define qué medidas pueden considerarse equivalentes a la misma.

El Reglamento (UE) del Consejo configura legalmente la contribución solidaria europea como un gravamen excepcional y temporal, coordinado con la regulación de la energía y el Impuesto sobre Sociedades, con finalidad redistributiva (considerandos 14 y 51). No contempla el sector de la electricidad, en contraste con la ley española que lo incluye en su ámbito de aplicación para aquellas empresas que sean operadores principales con las cinco mayores cuotas de mercado en el sector, determinado por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

Especialmente desde los años noventa del pasado siglo se publicó mucho en España de la huida del Derecho Administrativo y del Derecho Financiero y Tributario. Las críticas entonces vertidas siguen vigentes en nuestros días y plenamente aplicables a la tendencia del legislador español a escapar del establecimiento de tributos o de la calificación de las figuras empleadas como impuestos indirectos, en gran medida por evitar colisionar con las reglas derivadas de las Directivas de armonización fiscal. Los gravámenes no tributarios proliferan en nuestro ordenamiento jurídico que, lejos de constituir un verdadero sistema tributario justo, se aleja de los parámetros constitucionales y obliga a los tribunales a reconducirlos a su correcta categoría y calificación tributaria.

Además, hace tiempo que viene advirtiéndose que el fenómeno de la huida y sus connotaciones negativas no se produce sólo respecto del Derecho Administrativo, sino también –y sobre todo– del Derecho Financiero y Presupuestario, en definitiva, de los mecanismos de control, filtros y límites, que son una forma de garantizar el respeto a los derechos de los particulares en relación con las Administraciones Públicas y ha tenido que ser el Derecho de la UE el que, en determinados ámbitos, haya servido de freno de esta huida (CHINCHILLA: 364 y 367).

En palabras de CHINCHILLA, para hacer efectivo el cumplimiento del Derecho de la UE y su «efecto útil», se crean conceptos y categorías que se definen con criterios

sustantivos y materiales que, trascendiendo de las formas, los nombres y las naturalezas jurídicas, se interesan solamente por la esencia de las cosas. Y con ello, en último término, se consigue que los Estados miembros no se escapen de la aplicación del Derecho de la UE, por mucho que lo intenten (CHINCHILLA, 367-368).

Esto es lo que puede ocurrir con los recursos que están planteados respecto a estos gravámenes temporales y la conclusión a la que puede llegarse de un análisis jurídico detenido. Las asimetrías tributarias que se producen con estos gravámenes pueden infringir o no el principio de igualdad ante la ley, en función de que exista una desigualdad sustancial entre sujetos obligados al pago, justificada o no, pero incluso en los casos en que la igualdad ante la ley se respeta, hay que tener presente que existe una necesidad social y una tendencia doctrinal a exigir al sistema tributario unos niveles de equidad que van más allá de las exigencias del estricto cumplimiento del principio constitucional de igualdad ante la ley.

6. UNA LLAMADA DE ATENCIÓN AL LEGISLADOR ESPAÑOL

No queremos finalizar esta aportación sin hacer una llamada de atención al legislador español respecto de su intento de huida del Derecho de la UE, desde la necesidad de consideraciones que deben separar el gravamen energético, que cuenta con base legal en un Reglamento (UE) del Consejo, del gravamen a las entidades de crédito y entidades financieras de crédito, cuya base legal es estrictamente interna y unilateral.

La autonomía conceptual del Derecho de la UE por lo que respecta a lo que es o no una figura impositiva, impide al legislador nacional escapar de la consideración de lo que es o no es impuesto directo o indirecto, o impuesto armonizado o no armonizado, a los efectos de la aplicación del Derecho de la UE, en su conjunto. Pero, además de las críticas que puedan verterse a una mala opción o técnica legislativa, deben subrayarse los efectos distorsionadores indeseados que pueden producirse como efecto de esta forma de legislar que, en definitiva, se traduce en un incremento de inseguridad jurídica, en un desincentivo para las inversiones en capital y para la producción nacional y en penalización de ciertas industrias y producciones nacionales.

Este tipo de gravámenes, con su deficiente y cuestionable calificación como «prestaciones no tributarias», pueden además interferir con los objetivos de la transición ecológica como es la electrificación de la economía y, desde luego, no parece que puedan pasar positivamente los cánones de las exigencias del principio de proporcionalidad, pues cabe preguntarse si no había medidas capaces de alcanzar el mismo objetivo (generar recursos públicos y redistribuir rentas) sin poner en peligro los logros del mercado interior que tanto ha costado lograr en los sectores de la energía y de las entidades financieras. En todo, caso, reavivan la idea de que pueden existir tributos ajenos al sistema, por mucho que la terminología de prestación no tributaria sustituya la vieja idea de la parafiscalidad.

Bibliografía

- AVI-YONAH, R. S. (2020): «Taxes in the Time of Coronavirus: Is It Time to Revive the Excess Profits Tax?», *University of Michigan Public Law Research Paper* 671, University of Michigan Law Econ Research Paper 20-008. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3560806>.
- BUENO GALLARDO, E. (2018): «Notas sobre la equiparación de los conceptos de “prestación patrimonial de carácter público contributiva” y “tributo” en la última jurisprudencia constitucional», en CUBERO TRUYO, A. M. (dir.): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia: 27-47.
- CAZORLA PRIETO, L. M. (dir.) (2023): *Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario. Sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la economía circular*, Aranzadi, Madrid-Pamplona.
- COMISIÓN EUROPEA (2023): *Informe de la Comisión al Consejo sobre el capítulo III del Reglamento (UE) 2022/1854 de Consejo, de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía, Contribución solidaria y medidas equivalentes promulgadas: balance*, Bruselas, 30.11.2023, COM(2023) 768 final.
- COMISIÓN EUROPEA (2025): *Informe de la Comisión al Consejo sobre el capítulo III del Reglamento (UE) 2022/1854 de Consejo, de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía, Contribución solidaria y medidas equivalentes promulgadas: balance*, Bruselas, 14.5.2025, COM(2025) 237 final.
- CUBERO TRUYO, A. M. (dir.) (2018): *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2022): «Algunas consideraciones sobre los “impuestos” energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito», *Nueva Fiscalidad* 3/2022.
- CHINCHILLA MARÍN, C. (2016): «El Derecho de la Unión Europea como freno a la huida del Derecho Administrativo», *Revista de Administración Pública* 200: 361-383. <https://doi.org/10.18042/cepc/rap.200.18>.
- DE JUAN CASEDEVALL, J. (2023): «El nuevo “impuesto” bancario y su dudosa configuración como prestación patrimonial no tributaria», *Crónica Tributaria* 189/2023: 11-30.
- GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B. (2025): «Fiscalidad del sector eléctrico y transición energética», en MERINO JARA, I. (dir.): *Fiscalidad medioambiental*, La Ley, Madrid: 257-30.
- HEBOUS, S. y PRIHARDINI, D. (2022): «Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance», *IMF Working Paper*, WP/22/187. <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2022/09/16/Excess-Profit-Taxes-Historical-Perspective-and-Contemporary-Relevance-523550>.
- KETTNER, C.; BÖHEIM, M., y SCHRATZENSTALLER, M. (2023): «Time for a windfall profit tax? Electricity market design in times of crises», en COMELLI, A. et al.: *Taxation and the Green Growth Challenge, Critical Issues in Environmental Taxation*, Vol. XXV, Edward Elgard Publishing: 114-130.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2025): «La contribución extraordinaria de solidaridad exigida a los operadores del sector eléctrico en Italia: ¿puede considerarse una medida nacional equivalente conforme al Reglamento (UE) 2022/1854?», *Revista española de Derecho Financiero*, 206.
- MARTÍN QUERALT, J. (dir.) (2022): *Estudio preliminar sobre la adecuación a la Constitución y al derecho comunitario del gravamen temporal de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, S. (1996): «Reflexiones sobre la huida del Derecho administrativo», *Revista de Administración Pública*, 140: 25-68.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2022): «Impuestos directos o indirectos: una elección a la carta», *Quincena Fiscal* 7/2022.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2023): «Sobre la calificación y constitucionalidad de los Gravámenes Temporales Energético y de Entidades de Crédito y Establecimientos Financieros de Crédito», *Quincena Fiscal* 3/2023.
- MILNE, J.E. (2014): «Environmental taxes and fees; wrestling with theory», en KREISER, L. *et al.* (ed.): *Environmental Taxation and Green Fiscal Reform. Theory and Impact, Critical Issues in Environmental Taxation (CIET)*, Vol. XIV: 5-23.
- MÖRMEL, L. (2023): «The analogous application of State aid Law to asymmetrical taxes», *EStAL*, 3/2023: 267-275.
- NICOLAIDES, PH. y METAXZAS, A. (2014): «Asymmetric tax measures and EU State aid Law», *EStAL*, 1/2014: 51-60.
- ORTIZ CALLE, E. (2023): «La nueva parafiscalidad: el gravamen temporal energético y su calificación como “tributo especial”», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 200.
- PARLAMENTO EUROPEO (2023): *The effectiveness and distributional consequences of excess profit taxes or windfall taxes in light of the Commission’s recommendation to Member States*. [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU\(2023\)740076](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU(2023)740076).
- SERRANO ANTÓN, F. (2024): «El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de la energía en España: su discolorada base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida de efecto equivalente con el reglamento de la Unión Europea y su potencial inconstitucionalidad», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, 500: 201-240. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.24119>.
- SOCIÁS CAMACHO, J.M. (2014): «Huida del derecho público y racionalización administrativa en el sector público instrumental», *Revista de Administración Pública*, 161: 263-297.
- SUBEBRIOLA GARBIZU, I. (2024): «El gravamen temporal a entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito», *Nuevos gravámenes. Nueva Fiscalidad* (Monográfico): 271-302.
- VALTA, M. (2023): «The solidarity contribution on excess profits of regulation 2022/1584 German implementation and constitutionality», *Intertax*, vol. 51, Issue 11: 771-780.
- VILLAR EZCURRA, M. (2023a): «El gravamen temporal energético español en el marco de la fiscalidad de la energía y de la UE», en CAZORLA PRIETO, L.M. (dir.): *Los gravámenes temporales al sector eléctrico y bancario. Sostenibilidad ambiental y fiscalidad para la economía circular*, Aranzadi, Madrid-Pamplona: 25-46.
- VILLAR EZCURRA, M. (2023b): *Fiscalidad, parafiscalidad y regulación económica en el sector eléctrico español*, Aranzadi. Madrid-Pamplona.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (2024): «La proliferación de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y sus efectos», en *Reacciones fiscales ante la crisis*, Fundación impuestos y competitividad, Madrid, 119-141.

COMUNICACIONES

CAPÍTULO 5

LA «HUIDA» DEL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA: UN ANÁLISIS DESDE EL MODELO AUTONÓMICO ESPAÑOL¹

MÓNICA GARCÍA FREIRÍA

Profesora Permanente Laboral interina de Derecho Financiero y Tributario

Universidade de Vigo

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6580-1787>

mogarcia@uvigo.es

1. Introducción. 2. El retorno de la parafiscalidad y el debilitamiento del concepto de tributo. 2.1. La problemática de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. 2.2. La cuantificación de las PPPNT. 3. La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en un contexto de huida de las categorías tributarias. 4. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: El presente estudio tiene por objeto analizar las implicaciones jurídicas en el ámbito autonómico del concepto legal de prestaciones patrimoniales de carácter público, especialmente las de naturaleza no tributaria, con la finalidad de comprobar en qué medida se puede ver afectada la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y sus facultades recaudatorias para financiar el gasto público derivado de la prestación de servicios de su titularidad. A tal efecto, partiremos de una realidad constatada desde hace algún tiempo en la que se acude con mayor frecuencia por parte de los distintos entes territoriales a figuras más próximas al ámbito de la parafiscalidad que implican una preocupante huida del Derecho tributario.

PALABRAS CLAVE: Autonomía financiera, CCAA, financiación autonómica, huida del Derecho tributario, prestaciones patrimoniales de carácter público.

ABSTRACT: The present study aims to analyze the legal implications at the regional level of the legal concept of public patrimonial obligations, particularly those of a non-tax nature, with the purpose of determining to what extent the financial autonomy of the Autonomous Communities and their revenue-raising powers to finance public expenditure derived from the provision of services under their responsibility may be affected. To this end, we will start from a reality observed for some time now, in which several territorial entities increasingly resort to mechanisms closer to the sphere of parafiscality, reflecting a worrisome drift away from Tax law.

¹ Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «Los desafíos de la reforma de la financiación autonómica en el marco jurídico de la Unión Europea», financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (PID2023-146377NB-I00).

KEYWORDS: Financial autonomy, CCAA, regional financing, escape from Tax Law, public patrimonial obligations.

1. INTRODUCCIÓN

Las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) gozan de autonomía financiera conforme al artículo 156 de la Constitución española (en lo sucesivo, CE) lo que implica el reconocimiento de su capacidad para decidir tanto la estructura como el nivel de prestación de los servicios públicos cuya competencia se le haya atribuido. La referida autonomía supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones² y garantiza la plena disposición de medios financieros³. En la vertiente del ingreso significa la potestad de decidir qué medios van a ser utilizados para recabar los ingresos necesarios y, en la vertiente del gasto, la facultad de decidir cómo se destinan tales ingresos a la consecución de determinados objetivos mediante la aprobación de sus propios Presupuestos. Si bien, dicha autonomía está limitada por el propio texto constitucional en base a dos principios fundamentales como son el principio de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad interterritorial.

La coordinación tiene como objetivo la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el sistema en su conjunto, evitando contradicciones y reduciendo posibles disfunciones⁴. Precisamente, una mayor asunción de competencias por parte de los entes autonómicos exige una coordinación más intensa entre el sistema tributario autonómico y el estatal. En concreto, el artículo 6 de la LOFCA⁵ señala que los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado.

Por otra parte, el principio de solidaridad constituye un mandato dirigido a lograr una distribución más adecuada y justa de la riqueza, para que se adopten las medidas necesarias para corregir los desequilibrios regionales y personales existentes, evitando el menoscabo del interés general y que los servicios básicos fundamentales sean prestados en términos similares en todo el territorio nacional. Sin embargo, esta pretendida igualación de la capacidad financiera de las distintas CCAA para que se pueda prestar un nivel mínimo de servicios públicos requiere de la existencia de una serie de mecanismos de compensación.

Se trata de garantizar la sostenibilidad y eficiencia del sistema en un contexto descentralizado e integrado por diversos niveles territoriales. No obstante, y dadas las numerosas tensiones actualmente existentes entre autonomía fiscal y unidad del sis-

² *Vid.* la Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1987, de 12 de noviembre.

³ Véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional 14/1989, de 26 de enero, y 13/1992, de 6 de febrero.

⁴ *Vid.* la Sentencia del Tribunal Constitucional 70/1997, de 10 de abril.

⁵ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

tema tributario, se hace cada vez más necesaria una revisión integral del sistema de financiación autonómica para solventar las carencias del modelo actual. La autonomía financiera de las CCAA se sustenta sobre tres fuentes principales de ingresos: tributos propios, tributos cedidos y mecanismos de nivelación y compensación⁶. De hecho, la evolución del sistema de financiación se caracteriza por un fortalecimiento progresivo de la autonomía financiera autonómica, disminuyendo su dependencia exclusiva de transferencias estatales, aumentando paralelamente sus competencias normativas sobre impuestos cedidos, y aprobando tributos propios. Si bien, una de las principales características de este sistema es la propia complejidad del mismo que incluye múltiples niveles y una gran diversidad de figuras impositivas fruto de la potestad tributaria autonómica. En este sentido, han ido proliferando figuras autonómicas que responden a objetivos similares, pero cuya regulación no siempre es homogénea.

Como se ha reconocido desde algún sector de la doctrina, los impuestos autonómicos propios se caracterizan por su escasa capacidad recaudatoria y por su elevada litigiosidad desde el punto de vista jurídico (LAGO MONTERO, 2017: 16). Ahora bien, los precios públicos, a pesar de no tener naturaleza tributaria, constituyen también ingresos presupuestarios propios de la gestión financiera de las CCAA. Es más, el conjunto de las tasas y precios públicos supera la recaudación obtenida por los impuestos propios. Y, por otra parte, también existen prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias (en adelante, PPPNT) que han ido expandiéndose en el contexto de la financiación de los servicios públicos y que, no siendo ingresos presupuestarios, pueden alcanzar un volumen muy elevado en la ejecución de infraestructuras públicas –autopistas u hospitales mediante concesiones de obra–, o en la prestación de servicios mediante el contrato de concesión de servicios (BLASCO DELGADO, 2024: 302). Así, han ido proliferando figuras parafiscales para obtener ingresos por parte de dichas CCAA, eludiendo principios y garantías propios del sistema tributario, y que afectan

⁶ Sin ánimo de exhaustividad, pueden consultarse FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. y GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. (2016): «Una visión sobre la financiación autonómica», *Nueva fiscalidad*, 4, 9-37; MARTOS GARCÍA, J.J. (2016): «Financiación autonómica y propuestas de reforma de la Constitución Española», *Quincena Fiscal*, 4; GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. (2018): «Una nueva reforma de la financiación autonómica: entre la suficiencia financiera y la autonomía tributaria», *Documentos de Trabajo IEF*, 12, 177-189; RIBES RIBES, A. (2018): «Los retos del nuevo modelo de financiación autonómica: reflexiones y propuestas», *Documentos de Trabajo IEF*, 12, 209-221; SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2019): «Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica (especial referencia a los tributos cedidos)», *Quincena Fiscal*, 9; RAMOS PRIETO, J., GARCÍA MARTÍNEZ, A., MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. y MACARRO OSUNA, J.M. (2019): «A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas», *Documentos de Trabajo IEF*, 2; VV.AA. (2022): *Libro blanco sobre la reforma tributaria*, IEF, Madrid; LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y BÉJAR SÁNCHEZ, A. (2023): «La financiación territorial. Una reforma demasiado tiempo pendiente», *Gaceta sindical: reflexión y debate*, 40, 335-352; MENÉNDEZ MORENO, A. (2023): «¿Qué fue de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas?», *Quincena Fiscal*, 9, 9-19; BLASCO DELGADO, C. (2024): «Desafíos jurídicos de la corresponsabilidad fiscal autonómica: conflictos y competencia en tributos propios y cedidos», *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. extra. 1, 255-320; DE LA HUCHA CELADOR, F. (2024): «Reflexiones sobre el sistema de financiación autonómica», *Revista Española de Derecho Financiero*, 204; RUBIO GUERRERO, J.J. (2024): «Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica en España: diagnóstico y terapia», *Revista Más Poder Local*, 56, 105-127.

a la suficiencia financiera de éstas. Igualmente, se producen distorsiones en la autonomía financiera que alteran el equilibrio entre ingresos propios y transferencias del Estado. A ello ha de sumarse la falta de una corresponsabilidad fiscal efectiva. Dada esta situación, la huida del Derecho tributario aparece como una reacción frente a los límites del modelo de financiación autonómico y a su propia rigidez, que puede conducir a los entes territoriales autonómicos a buscar nuevos ingresos y nuevas vías de financiación más allá de las figuras tributarias tradicionales.

2. EL RETORNO DE LA PARAFISCALIDAD Y EL DEBILITAMIENTO DEL CONCEPTO DE TRIBUTO

La reforma de la Disposición Adicional 1.^a de la Ley General Tributaria⁷ ha supuesto la desaparición formal de las exacciones parafiscales. Conforme a la redacción anterior del citado precepto, éstas participaban de la naturaleza de los tributos, rigiéndose por la LGT en defecto de normativa específica. Sin embargo, y a pesar de la omisión legislativa, entendemos con algún sector de la doctrina que dicha categoría ha sido absorbida por las PPPNT (MERINO JARA *et al.*, 2024: 178).

En su lugar se incluye un concepto legal de prestación patrimonial de carácter público que expresamente recoge una referencia al artículo 31.3 de la CE, lo que supone su sometimiento a las exigencias del principio constitucional de reserva de ley. El carácter coactivo de la PPP⁸ hace que ésta deba sujetarse al principio de legalidad. Si bien, y como consecuencia de tal inclusión, se reduce el concepto de tributo a lo establecido por el artículo 2 de la LGT. Así, mientras la redacción derogada aludía a las exacciones parafiscales con el fin de atraerlas al régimen de la LGT al calificarlas materialmente como tributos, la actual redacción se ocupa justo de lo contrario.

Como ha apuntado LITAGO LLEDÓ (2019: 87-88), de un concepto amplio de tributo, que englobaba las categorías legales del citado precepto más aquellas figuras espurias que materialmente se asemejaban a ellos, se ha pasado a la restricción que supone relegarlo al mero concepto legal o técnico del artículo 2 de la LGT, lo que no es más que la expresión de una «huida» del concepto de tributo. En este sentido, algunas

⁷ En concreto, el punto 2.º del citado precepto señala que «serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general.

En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado».

⁸ En concreto, es posible diferenciar dos tipos: aquellas prestaciones que constituyen la contraprestación de servicios públicos por el usuario y, por otro lado, gravámenes o cargas que se imponen sin contraprestación a determinadas personas (PALAO TABOADA, 2023: 11).

prestaciones de servicios que daban lugar con anterioridad al establecimiento de tasas se plantean en la actualidad como PPPNT, lo que implica «vaciar» el contenido de dicho concepto.

Si bien, la constitucionalidad de dicha categoría ha sido avalada por el Tribunal Constitucional (TC)⁹. En concreto, esta última categoría se caracteriza por su coactividad¹⁰ y porque sus beneficiarios son personas jurídico-privadas que no pertenecen a la Administración Pública, pero legalmente tienen asignada la defensa de un interés general o público, de modo que dicha exacción se encuentra afectada a la financiación de una concreta finalidad. Por ello, su finalidad no es la de contribuir al sostenimiento de todos los gastos públicos de forma general, sino la de financiar una determinada actividad de interés general. Precisamente, esta ruptura con el principio de unidad de caja es una característica propia de las anteriormente denominadas exacciones parafiscales. Sin embargo, y a diferencia de lo que ocurre actualmente, las exacciones parafiscales, a pesar de su carácter espurio, quedaban sometidas al mandato del artículo 31 CE¹¹.

La calificación de una prestación como tributaria tiene trascendencia en, al menos, tres aspectos: la aplicación de los límites materiales del artículo 31.1 CE; los del artículo 86.1 CE, que prohíben que el decreto-ley afecte sustancialmente al deber de contribuir; y sobre la prohibición del artículo 134.7 CE a la creación de tributos por la Ley de Presupuestos. Y, desde el punto de vista autonómico, encontramos las reglas contra la doble imposición interna, prohibición recogida en el artículo 6 LOFCA y que, conforme a una interpretación literal, no se aplicaría a las PPPNT. Finalmente, la naturaleza tributaria es relevante respecto de la aplicabilidad del procedimiento de apremio¹².

En línea con lo anterior, la utilización de categorías no tributarias y la consiguiente «huida» del Derecho tributario proyecta sus consecuencias sobre distintos aspectos. Siguiendo a MARÍN-BARNUEVO FABO (2022: 759-761), se desvirtúa el concepto de sistema tributario; además, al carecer de un régimen jurídico completo e integrado, no es posible aplicar las soluciones jurídicas previstas respecto de la aplicación de los tributos; asimismo, tampoco le resultan aplicables los principios de justicia tributaria y de eficiencia en su configuración, lo que perjudica la seguridad jurídica; igualmente,

⁹ *Vid.* la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo.

¹⁰ Si bien, y conforme a la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, no se trata de que exista coactividad en el vínculo obligacional, sino en el presupuesto de hecho de la obligación, lo que se produce cuando el bien o servicio es indispensable para satisfacer necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, o cuando los servicios son prestados en posición de monopolio de derecho o de hecho.

¹¹ Véase, entre otras, las Sentencias del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, y 233/1999, de 16 de diciembre.

¹² Como reconoce GONZÁLEZ ORTIZ (2020: 12), la Ley no autoriza expresamente a la Administración pública a recaudar por la vía de apremio las PPPNT que se exijan por la prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada, o mediante gestión indirecta, ya que no pueden considerarse derechos de contenido económico cuya titularidad corresponda a la Administración General del Estado conforme a la Ley General Presupuestaria.

y aunque el artículo 31.3 CE extiende la exigencia de Ley para el establecimiento de cualquier prestación patrimonial pública, dicha exigencia se ha debilitado por la interpretación del TC al afirmar que la Constitución no exige que todos los elementos de las PPPNT se delimiten en una Ley, sino que será suficiente con que una norma legal establezca los criterios a partir de los cuales debe cuantificarse de acuerdo con los fines y principios de la legislación sectorial¹³. En concreto, las aportaciones al Fondo Nacional de Eficiencia Energética han sido calificadas por el legislador de PPPNT y el Tribunal Supremo ha interpretado que, al carecer de naturaleza tributaria, no les resultan de aplicación la doctrina jurisprudencial sobre el principio de reserva de ley, por lo que es jurídicamente posible que los elementos esenciales de cuantificación de la obligación no se encuentren regulados por Ley¹⁴. Y, por último, *a priori* nada impediría que un Decreto-ley regulase este tipo de prestaciones.

En cuanto a las categorías tributarias, como hemos anticipado, puede constatarse una cierta vuelta a la parafiscalidad, mediante el uso de las denominadas prestaciones patrimoniales no tributarias, para casos en los que no existe una prestación de servicios o realización de obras públicas (GARCÍA-HERRERA BLANCO y VILLAR EZCURRA, 2024). Éstas, sin embargo, carecen de cualquier regulación por lo que sus presupuestos y características se han ido perfilando a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Como ejemplos nos encontramos con los gravámenes energético y bancario¹⁵ o el descuento en los combustibles.

Desde un punto de vista formal, resulta improcedente calificar de parafiscales a las prestaciones de carácter público no tributarias pues el legislador las excluye expresamente del concepto de tributo y, por ende, de los principios de justicia en materia tributaria *ex* artículo 31.1 CE. Precisamente, el concepto legal de tributo y el concepto constitucional de tributo presentan una diferente extensión, lo que ha conducido a diversas interpretaciones por parte de la doctrina.

Sin embargo, si acudimos al concepto sustancial de tributo adoptado por la doctrina constitucional, y por más que el legislador (estatal o autonómico) niegue carácter tributario a determinadas prestaciones de carácter público, éstas participarán del concepto material de tributo en la medida en que cumplan los requisitos que contempla la doctrina constitucional, aunque el propio legislador les otorgue un régimen singular y diferenciado respecto de las categorías tributarias. Por ello, parece acertado concluir que estamos ante tributos parafiscales y, más concretamente, ante «tasas parafiscales o subtasas», al tratarse sustantivamente de «tasas degradadas formalmente por el legislador a una adogmática categoría genérica» no dotada de una regulación legal e incapaz de fijar sus elementos esenciales. Es lo que PAGÈS I GALTÈS (2019: 12-13) denomina

¹³ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo.

¹⁴ Véase la Sentencia del Tribunal Supremo 1571/2019, de 13 de mayo.

¹⁵ Véanse los artículos 1.3 y 2.2 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

como «parafiscalidad material». En dichos supuestos habrá de acudir a la normativa específica reguladora de la exacción, pero, respecto a lo demás, habrá de resultar aplicable la normativa tributaria de la tasa para cubrir eventuales lagunas legales. Suscribimos plenamente la interpretación del autor por cuanto el *nomen iuris* otorgado por el legislador a una determinada exacción no puede condicionar su verdadera calificación en base a su auténtica naturaleza jurídica. O, como señala GONZÁLEZ ORTIZ (2020: 3), habrá de atenderse al concepto constitucional de tributo¹⁶, obtenido a partir de la interpretación del texto constitucional, para calificar una prestación patrimonial de carácter público como tributo, cuando ésta se satisfaga a un ente público con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Como ya hemos adelantado, y habiendo desaparecido legalmente las exacciones parafiscales, las PPPNT han venido a ocupar parte del espacio de éstas.

2.1. LA PROBLEMÁTICA DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIAS

Las tarifas de carácter no tributario se devengan por la prestación de servicios públicos en régimen de concesión administrativa –donde el contratista asume el riesgo operacional–, o a través de entidades públicas empresariales o sociedades mercantiles de titularidad pública, y cuyos ingresos no forman parte del estado de ingresos de los Presupuestos de la Administración pública titular¹⁷. A mi juicio, la forma en que se gestiona y presta el servicio público por el titular condiciona la calificación de la exacción, es decir, su naturaleza jurídico-financiera, además del régimen de cobro de la contraprestación satisfecha por los usuarios. De ahí que, como afirma LITAGO LLEDÓ (2019: 105), el modo de gestión del servicio es relevante ya que, en el caso de las PPPNT, no son ingresos que lleguen directamente al ente público titular del servicio y, pese a que su objetivo sea el mantenimiento de un servicio calificado como público por su carácter esencial, su finalidad no es la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En relación con éstas, su régimen jurídico adolece de un vacío normativo que genera gran inseguridad jurídica y, hasta el momento, no se ha trazado con precisión la frontera con las tasas. Bajo el nuevo régimen, el ámbito aplicativo de las tasas por prestación de servicios públicos quedaría reducido a los supuestos de gestión directa por la propia Administración mediante personificación jurídico-pública. Si bien, compartimos con PAGÈS I GALTÈS (2019: 9) que una interpretación literal del precepto no se ajusta a los principios rectores jurídico-financieros de modo que, en aquellos casos dudosos donde no esté claro el carácter formalmente tributario de la prestación patrimonial, debería optarse por la calificación de tasa «pues al ser la figura que presenta

¹⁶ En contra de un concepto constitucional de tributo, entre otros, PALAO TABOADA (2023: 16).

¹⁷ En este sentido, y como reconoce ANEIRÓS PEREIRA (2018), éste podría ser un efecto deseado sobre el gasto público ya que la calificación como PPPNT tiene consecuencias sobre el nivel de endeudamiento de las Administraciones Públicas, especialmente en los entes locales, sobre la regla de gasto y sobre el propio volumen de gasto público computable en el sistema de cuentas públicas europeo.

mayores garantías jurídicas en el procedimiento de creación y de establecimiento, debe otorgársele una *vis* atractiva que actúa como cláusula de seguridad».

Por su parte, y desde hace algunos años, han ido proliferando exacciones que reciben la calificación de PPPNT, pero que carecen del carácter sinalagmático de las tarifas. Así, en su presupuesto normativo no concurre actividad administrativa alguna, al tiempo que no se proponen gravar con vocación de generalidad una determinada manifestación de capacidad económica, sino que seleccionan a un círculo restringido de obligados, por lo común empresas que actúan en sectores regulados —el energético, el financiero, las telecomunicaciones¹⁸, el audiovisual o el farmacéutico—, haciendo recaer sobre esos obligados, en exclusiva, la financiación de determinadas necesidades públicas mediante la afectación de la recaudación obtenida con dichas exacciones (ORTIZ CALLE, 2024: 7). Tales prestaciones, que se imponen a determinados sujetos, serían una consecuencia de las modificaciones experimentadas por el Estado, donde la regulación se descentraliza, y se ve afectada así la propia actividad financiera —incluida la tributaria— de los distintos entes territoriales (SANZ GÓMEZ, 2021: 3).

Como sugirieron en su momento BLASCO DELGADO y MATA SIERRA (2010: 8), esta proliferación de nuevas figuras constituiría una respuesta al agotamiento de las posibilidades que ofrecen los modelos de tributos utilizados hasta entonces, lo que habría determinado la necesidad de buscar otras fórmulas por parte del legislador frente «a lo que hasta ahora se ha considerado la financiación ortodoxa de las políticas públicas que (...) ayuden a paliar los acuciantes problemas de financiación a los que se enfrentan las Administraciones Públicas para la prestación de los servicios públicos en un contexto de descenso de la recaudación tributaria, abultado déficit e incremento de la deuda pública». Se trataría de articular vías alternativas donde el coste de algunos servicios públicos debería ser financiado, a juicio de éstas, por los propios beneficiarios, pero cumpliendo las exigencias derivadas del artículo 31.1 y 3 CE. No obstante, una cosa es establecer exacciones parafiscales tal y como se entendían en el pasado, y otra cosa muy distinta es la actual regulación que abre la puerta al establecimiento en tales supuestos de PPPNT con las consecuencias que ello implica.

En concreto, gran parte de los problemas constitucionales originados por las PPP de esta clase derivan del hecho de que la urgencia de atender al problema financiero que motiva la prestación ha inducido con frecuencia al Gobierno a servirse de Decretos-leyes o a utilizar la Ley de Presupuestos para imponerlas, lo cual plantea la cuestión de la posible vulneración de los límites establecidos respectivamente por los artículos 86.1 y 134.7 CE.

Asimismo, tales exacciones encajan de manera natural en el ámbito de la parafiscalidad ya que no se incluyen en los Presupuestos, su producto no se ingresa en el

¹⁸ Sobre la calificación de exacciones parafiscales de las aportaciones de los operadores de telecomunicaciones para la financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española véase BLASCO DELGADO, C. (2014): «La parafiscalidad como alternativa de financiación de los servicios públicos. El ejemplo de la aportación de los operadores de telecomunicaciones para financiar RTVE», en MATA SIERRA, M. T. (dir.): *Alternativas de financiación en época de crisis*, Lex Nova, Valladolid, 101-126.

Tesoro Público, no se gestionan por la Administración ordinaria y, a menudo, están afectadas a un fin especial (PALAO TABOADA, 2023: 49). Son manifestaciones de esta parafiscalidad: el bono social eléctrico¹⁹; las bonificaciones especiales a los carburantes; las aportaciones de las entidades de crédito a los Fondos de Resolución y al Fondo de Garantía de Depósitos; la aportación de las empresas operadoras en el sector audiovisual para financiar al Ente Público Radiotelevisión Española; los descuentos obligatorios en el sector farmacéutico sobre el volumen de ventas de productos farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud²⁰; la aportación de los usuarios en el caso de determinadas prestaciones del Sistema Nacional de Salud²¹; o los gravámenes temporales energético y sobre entidades de crédito, entre otras.

Respecto de estos últimos, su Ley creadora²² les atribuye naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributaria afirmando que se regirán por lo dispuesto en dicha ley y, supletoriamente, por la Ley General Presupuestaria, y la Ley General Tributaria. Es evidente que una prestación pecuniaria debida al Estado que se rige íntegramente por las normas del Derecho tributario es un tributo, y si además se exige sin contraprestación, es un impuesto [*ex* artículo 2.2. c) LGT]. Por consiguiente, tal *nomen iuris* podría calificarse de erróneo a tenor de sus notas características. Es cierto que la Ley establece una afectación del rendimiento de ambos gravámenes –rasgo típico de la parafiscalidad–, pero dicha nota no es suficiente por sí sola ya que existen numerosos ejemplos de afectación del producto de impuestos sin que se hayan calificado de parafiscales (PALAO TABOADA, 2023: 54-55).

En esencia, coincidimos con alguna doctrina en que la calificación legal de PPPNT obedece a un intento de «huida» de los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria (ORTIZ CALLE, 2024: 7 y 9-11) e implica un resurgir de la parafiscalidad en la medida en que, en muchos casos, su presupuesto normativo no encaja en el de la tasa, ni tampoco en el de los impuestos, configurándose como una figura híbrida. Esta parafiscalidad supone un alejamiento del principio de generalidad, pues somete a gravamen a un grupo reducido de contribuyentes sin que la exacción se satisfaga por la obtención de una ventaja individual, sino para satisfacer necesidades y servicios públicos de naturaleza indivisible, por lo que también se ve comprometido el principio de universalidad presupuestaria *ex* artículo 134.2 CE, para el que la afectación del ingreso a un gasto concreto constituye una excepción. E, incluso, pueden verse afectadas las bases de la distribución del poder tributario entre los distintos niveles de Hacienda territorial, o verse comprometido el principio de igualdad, al concentrar la carga fiscal de la financiación de un determinado servicio público sobre un círculo concreto de sujetos.

¹⁹ En relación con la aportación para la cobertura del déficit tarifario del sector eléctrico véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 167/2016, de 6 de octubre.

²⁰ Véanse, entre otras, las Sentencias del TC 83/2014; 44/2015 y 62/2015.

²¹ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 139/2016, de 21 de julio.

²² Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

A su vez, debe advertirse que el criterio jurisprudencial sentado por el TC respecto de la naturaleza tributaria o no de las prestaciones ha conducido, como señala PALAO TABOADA (2023: 12), a un resultado paradójico puesto que las prestaciones patrimoniales que para éste son de carácter tributario son, en muchos casos, aquellas a las que el legislador ha reconocido que carecían de él y, al contrario, las calificadas como no tributarias se asemejan a los tributos, aunque no se identifiquen plenamente con ellos.

Desde nuestro punto de vista, las exacciones cobradas por entidades privadas que prestan servicios públicos o explotan obras públicas encajan perfectamente en el esquema de las prestaciones coactivas no tributarias; mientras, las percibidas por entidades del sector público que operan bajo personificación privada deberían recalificarse como tasas²³. Como advierte FERNÁNDEZ LÓPEZ (2018: 121 y 126), las formas de gestión jurídico-privadas son compatibles con la exigencia de tasas en el caso de que la Administración titular del servicio retribuya al gestor privado vía precio o subvención y sea aquélla la que perciba en sus Presupuestos las contraprestaciones satisfechas por los usuarios de dicho servicio. Evidentemente, en los casos de gestión indirecta mediante un concesionario surgen diversas relaciones jurídicas (una relación contractual entre el concesionario y la Administración titular del servicio, donde el primero cobra un precio con cargo a los Presupuestos públicos; una relación tributaria entre la Administración y el usuario de dicho servicio por el que se cobra una tasa; y una relación prestacional privada entre el usuario y el concesionario para proporcionar un servicio público) donde la utilización de tarifas constituye para los Ayuntamientos una vía más atractiva de financiación extrapresupuestaria de los servicios públicos²⁴. Lo que también permite eludir, a su vez, las exigencias materiales del concepto de tributo.

En definitiva, compartimos las críticas formuladas desde algún sector doctrinal tras la nueva redacción de la D. A. 1.^a LGT cuya regulación pretendería «eliminar la premisa que relaciona indefectiblemente la existencia de un servicio público con su financiación a través de tasas» (LITAGO LLEDÓ, 2019: 102), olvidando el legislador que se trata de servicios esenciales, irrenunciables y que satisfacen necesidades colectivas.

2.2. LA CUANTIFICACIÓN DE LAS PPPNT

Por otro lado, y siguiendo a SANZ GÓMEZ (2021: 15), podemos identificar dos problemas vinculados con la cuantía de las tarifas a tenor de dos de sus elementos configuradores como son, el coste individualizado de la prestación ofrecida a cada usuario, y el legítimo beneficio industrial.

²³ En igual sentido, SANZ GÓMEZ (2021: 9-10).

²⁴ Sin embargo, y de manera contraria, el Tribunal Supremo en su Sentencia 5037/2015, de 23 de noviembre, calificó como tasas las contraprestaciones satisfechas por el usuario del servicio de abastecimiento de agua potable prestado en régimen de concesión, con independencia de la modalidad de gestión empleada.

El primer problema deriva del hecho de que el coste del servicio opere como límite máximo para las tasas²⁵ y mínimo para las PPPNT, lo cual genera una diferencia de trato geográfica, entre zonas donde un servicio está sujeto a tasa, o, por el contrario, a una tarifa. Esta diferencia afecta al equilibrio razonable que ha de existir entre la garantía constitucional de la autonomía de las CCAA y los municipios y las exigencias de una igualdad mínima entre todos los contribuyentes.

Así, una Comunidad Autónoma o un Ayuntamiento podrían sujetar la prestación de un servicio a una tasa, a una tarifa, o sufragarlo mediante impuestos, en base a su autonomía financiera. En todo caso, y como afirma CHECA GONZÁLEZ (2017: 713), la suficiencia financiera debe ser máxima en relación con los servicios públicos fundamentales, para que se presten a un nivel similar y homogéneo. Por el contrario, tal exigencia es menor respecto del resto de servicios.

El segundo problema surge del hecho de que la posible conversión de tasas en tarifas permite incrementar el coste exigible por el acceso a bienes y servicios que, sin embargo, son esenciales. De ahí que la calificación posea evidentes efectos prácticos para las personas usuarias del servicio. Por ello, habría que plantearse hasta qué punto la CE exige que las PPP sinalagmáticas deban respetar el principio de equivalencia, lo que implicaría que el importe que se exija por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, de su coste real o previsible²⁶. Así, coincidimos con PALAO TABOADA (2023: 28 y 47) en que, no siendo aplicables los principios de justicia en materia tributaria a las PPPNT, no significa que haya de renunciarse a la equidad en la regulación de las tarifas y, por ende, en la utilización de los servicios públicos que se financian con éstas conforme al principio del Estado social de Derecho. A tal efecto, es posible prever tarifas reducidas o nulas para las rentas más bajas o limitar la facultad de suspensión del servicio por falta de pago. Y, a mayor abundamiento, como reconoce ORTIZ CALLE (2024: 6), tratándose de prestaciones coactivas, deberán sujetarse también al derecho de propiedad y al principio de igualdad en su imposición *ex* artículos 33 y 14 CE, respectivamente.

No obstante, una posible alternativa a la redacción actual del precepto habría sido la de mantener la calificación legal de exacciones parafiscales en el caso de aquellos servicios que se prestan fuera del ámbito estricto de las Administraciones Públicas, pero sometida a una necesaria revisión. El nuevo régimen jurídico de éstas implicaría que habrían de someterse, al igual que cualquier tributo, al principio de legalidad, así como a los principios materiales de justicia tributaria; circunscribirse a una función o actividad cuya finalidad fuese pública; que la determinación de su cuantía se sometiese al correspondiente control de constitucionalidad; y, en último lugar, que a pesar de tratarse de ingresos extrapresupuestarios, tales ingresos se pudieran integrar en el

²⁵ Conforme al artículo 7 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, las tasas deben tender a cubrir el coste del servicio, lo que excluye el beneficio para el concesionario, y se favorece al usuario receptor de un servicio público al no estar sometido dicho servicio esencial al mercado.

²⁶ A favor de dicha aplicación, entre otros, SÁNZ GÓMEZ (2021: 17).

propio Presupuesto del ente público como forma de control y, en la medida en que fuese posible, abocándolas a cumplir con el principio de equilibrio presupuestario. Ésta es la postura defendida también por algún sector doctrinal que considera que la cofinanciación en los referidos casos conlleva una mayor exigencia por parte de los sujetos afectados dado que la garantía de la suficiencia de recursos para financiar un determinado servicio público no recae, exclusivamente, en el ente público que lo presta, sino que han de colaborar los particulares especialmente beneficiados (BLASCO DELGADO y MATA SIERRA, 2010: 8 y 12). A mi juicio, y así planteado, constituiría una «semi-huida» o «huida parcial» del Derecho tributario ya que, en última instancia, su régimen jurídico acaba reconduciéndose al de los tributos.

3. LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN UN CONTEXTO DE HUIDA DE LAS CATEGORÍAS TRIBUTARIAS

Desde el punto de vista del ingreso, las CCAA pueden configurar su propio sistema tributario dentro de los límites que marca la norma constitucional. Por ello, y respecto a la posible subsistencia del fenómeno de la parafiscalidad en el ámbito autonómico, no cabe duda de que la asunción, por parte de las Comunidades Autónomas, de una serie de competencias que anteriormente correspondían al Estado, puede ocasionar que determinados organismos públicos o entidades de ámbito autonómico puedan financiarse a través de tributos que, aun sometiéndose en general al régimen tributario, se aparten de algún modo de éste, manteniendo cierto grado de «parafiscalidad». Así lo ha reconocido SÁNCHEZ GALIANA (2012: 13) al referirse, entre otras, a las materias relativas a la regulación de las aguas con la creación de «Agencias del Agua» por algunas CCAA, o en materia de Colegios Profesionales, así como respecto de determinadas tarifas portuarias, donde las CCAA pueden asumir competencias en materia de puertos de refugio, puertos deportivos y, en general, los que no desarrollen actividades comerciales. De este modo, se podría tratar de financiar no sólo el servicio público, sino la creación del propio ente al que se le atribuye la gestión. Lo cierto es que, a estos efectos, las competencias en materia de precios referidos al abastecimiento o suministro domiciliario de agua a poblaciones corresponden a las CCAA que tienen la potestad de autorizar, por medio de las Comisiones Provinciales de Precios, el incremento de las tarifas a percibir. Pero también sirven para controlar y evitar incrementos excesivos o desajustes que menoscaben el principio de igualdad y proporcionalidad. Asimismo, el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales –FGSPF– y el Fondo de Suficiencia Global permiten corregir desigualdades territoriales y garantizar una prestación equivalente de servicios públicos básicos. Al menos en la teoría.

Por otro lado, la redacción actual de la D. A. 1.^a LGT también favorece la diversificación de los ingresos con los que hacer frente a los costes derivados de la prestación de servicios públicos, al positivizar ciertas categorías de exigencias legales más laxas. Esto constituye también una oportunidad para las propias CCAA de aumentar

sus capacidades recaudatorias mediante la creación de otros ingresos de derecho privado²⁷, calificados legalmente como PPP, sujetas a reserva de ley, pero excluidas de los principios de justicia en materia tributaria *ex* artículo 31.1 CE²⁸. Asimismo, es también una forma de superar el control de constitucionalidad frente a posibles solapamientos de hechos imponibles con el Estado o los entes locales. Esta tendencia se ha manifestado en el ámbito estatal, autonómico y local y se ha visto reforzada por el principio de estabilidad presupuestaria, así como por el de sostenibilidad financiera (del servicio). Por ello, como advierten RAMOS PRIETO *et. al.* (2019: 26), ante esta nueva regulación donde hay un reenvío al concepto más general de PPPNT, es preciso ajustar la normativa que regula el sistema de financiación de las CCAA a esta nueva realidad, así como la definición de tasa como recurso tributario de las CCAA.

A mayor abundamiento, tampoco han faltado opiniones doctrinales partidarias de aumentar el nivel de responsabilidad fiscal de las CCAA, entre otras vías, extendiendo su capacidad normativa a los mecanismos de copago, o concediendo a estas Administraciones un mayor peso en la fijación de ciertos estándares mínimos de servicio en materias de su competencia, como la sanidad, entre otras²⁹. Se ha argumentado que dicha cesión pondría en manos de la Administración gestora del servicio un importante instrumento de gestión que puede ayudar a disciplinar la demanda y, por otro lado, el copago podría ser una fuente significativa y apropiada de ingresos para la financiación de ciertos servicios públicos con beneficios perfectamente divisibles y fácilmente identificables a nivel individual. Desde esta perspectiva, las CCAA deberían tener libertad para modificar al alza o a la baja sus tarifas de copago, dentro de ciertos límites fijados por el órgano que corresponda, pero siempre asumiendo íntegramente las consecuencias presupuestarias. Así, sería necesario modificar la LOFCA al objeto de otorgar mayor seguridad jurídica a las iniciativas de las CCAA en materia de copago, o aprobar una Ley marco de tasas y precios públicos que fijase horquillas para el establecimiento de copagos en sanidad, educación y servicios sociales.

Como ejemplo podemos mencionar el copago por las prestaciones de atención a la dependencia donde es el beneficiario del servicio, y no el resto de los contribuyentes a través de sus impuestos, quien paga todo o parte del coste imputable. En dicho supuesto, el Tribunal Supremo³⁰ se pronunció sobre la naturaleza jurídica de dicha prestación, entendiendo que nos encontramos ante una tasa, y no ante un precio público, tal y como se definía en el Decreto 70/2011, de 22 de diciembre, de la Comunidad de Castilla y León.

²⁷ Como advierte LITAGO LLEDÓ (2019: 85), no pueden ser calificados de ingresos públicos si no se recaudan directamente por el ente público titular del servicio.

²⁸ En este mismo sentido se pronuncia LITAGO LLEDÓ (2018: 10) al reconocer que la modificación referida respondería a un intento legal de fraccionar la estructura unitaria de la Hacienda Pública y, en el ámbito local, se trataría de garantizar la externalización de la gestión de los servicios públicos.

²⁹ Véase el *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica*, 2017, págs. 35 y 85.

³⁰ Véase la Sentencia del Tribunal Supremo 2870/2025, de 23 de junio.

No obstante, y desde mi punto de vista, la extensión de la capacidad recaudatoria de las CCAA por esta vía puede provocar evidentes desigualdades territoriales en el acceso a servicios esenciales, lo que podría implicar una posible vulneración del principio de igualdad, pues un mismo servicio podría dar lugar al pago de prestaciones muy distintas en las Comunidades Autónomas. Además, se produciría también una fragmentación normativa del sistema fiscal y el efecto regresivo del copago afectaría de manera particular a aquellas personas en situación de vulnerabilidad. Y, del mismo modo, también se podrían plantear desafíos para la solidaridad del sistema como consecuencia de la competencia fiscal entre territorios³¹. Como advierte BLASCO DELGADO (2024: 317), el principio de suficiencia financiera, diseñado desde sus inicios para dotar a las CCAA de capacidad normativa para garantizar sus recursos necesarios, se ha convertido en una herramienta de competencia ajena a su propósito inicial.

Por otro lado, constituye también una ventaja para el ente territorial el hecho de que se produzca una transferencia del riesgo operacional al concesionario de la obra o servicio, además de que tales ingresos no constan en el Presupuesto de dicha entidad territorial, sino en el del concesionario, lo que constituye una expresión de parafiscalidad. Esta desregulación o descentralización en la prestación de un servicio resulta atractiva para las CCAA ya que pueden optimizar de este modo el gasto público en sus Presupuestos, reduciendo los costes directos en la prestación de determinados servicios. Si bien, y como he apuntado ya, la introducción de criterios de mercado en la prestación de servicios esenciales puede impactar negativamente sobre la calidad de los mismos, o provocar exclusiones en su prestación al exigir un precio superior al coste del servicio cuando las aportaciones proceden de las personas usuarias del servicio. En este supuesto, al ser la persona usuaria la que garantiza la rentabilidad, los entes territoriales se ven favorecidos en cuanto a las reglas de equilibrio presupuestario *ex* artículo 135 CE.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que las CCAA se hallarán siempre vinculadas por la LOFCA, y, concretamente, su artículo 2. Uno, apartado c) señala que su actividad financiera ha de respetar una serie de principios, garantizando un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, con independencia de la CA de residencia. En todo caso, el modelo de financiación autonómica presenta evidentes problemas estructurales ya que determinadas CCAA siguen estando infrafinanciadas a pesar de la aplicación del FGSPF y otros fondos de nivelación. Además, y dado que dicho Fondo se dota cada año con el 75% de la capacidad *tributaria* de las CCAA, y sólo un 25% pertenece en su integridad a la Comunidad Autónoma donde se han generado, no son muchos los incentivos para aquellas CCAA que más contribuyen en función de la unidad de necesidad –la denominada «población ajustada»–. Por ello, cuando la necesidad de financiación de los servicios públicos fundamentales es mayor que la capacidad tributaria de la Comunidad Autónoma en cuestión, ésta recibirá una transferencia de dicho Fondo. Por el contrario, cuando la

³¹ Sobre este particular puede consultarse, entre otros, ADAME MARTÍNEZ, F. (2022): «Reflexiones sobre la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas», *Informe Comunidades Autónomas*, 85-121.

capacidad de financiación del ente autonómico es mayor, los incentivos serán mayores para «huir» del establecimiento de prestaciones tributarias para su financiación, acudiendo a fórmulas alternativas menos costosas. En dicha situación puede verse comprometido, entre otros, el principio de lealtad institucional que, conforme al TC, exige que las CCAA tengan como referencia la satisfacción del interés general, incluso cuando se gestionan intereses propios³². Ello conlleva, por tanto, la necesaria adaptación de las normativas autonómicas al concepto contenido en la D. A. 1.ª LGT.

Asimismo, las CCAA también pueden eludir la limitación derivada del artículo 6 de la LOFCA al establecimiento de nuevos tributos mediante la creación de nuevas figuras o mecanismos de financiación que, por no tener naturaleza tributaria, quedarán fuera del ámbito de aplicación de los principios de justicia en materia tributaria, a excepción del principio de legalidad. Esto es así porque lo que prohíbe el precepto es que un tributo de una Comunidad Autónoma grave la misma manifestación de capacidad económica que un tributo del Estado, pero no establece ningún tipo de limitación en relación con las PPPNT, cuya interpretación defiende, entre otros, MARÍN-BARNUEVO FABO (2022: 760). Como ha sostenido el TC, es necesario, para apreciar la referida coincidencia, atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, sino la manera en que la fuente de capacidad económica es sometida a gravamen dentro de la estructura del tributo³³. Por lo tanto, y si bien es cierto que el Estado puede utilizar su potestad tributaria para armonizar un espacio ocupado por tributos propios autonómicos³⁴, la naturaleza no tributaria de tales exacciones impediría la aplicación de la referida prohibición, o también de la prohibición contenida en el artículo 157.2 CE que impide a las CCAA adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.

En el ámbito autonómico, un ejemplo de PPPNT de naturaleza discutible lo constituye la prestación compensatoria por suelo no urbanizable exigible en Andalucía³⁵ cuyo contenido se corresponde casi exclusivamente con el impuesto local sobre construcciones, instalaciones y obras. Si bien, existe algún pronunciamiento en el que se ha entendido que, «[al fundamentarse] en el principio del beneficio, que no en el principio de capacidad económica, su naturaleza no se corresponde con la de una prestación tributaria y debe quedar incluida en el género amplio de las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza coactiva. Por ello, no existiendo coincidencia, en cuanto a su naturaleza jurídica, entre la prestación compensatoria y las figuras tributarias, no es posible considerar que existe un supuesto de doble imposición a nivel interno entre dicha prestación y el ICIO»³⁶.

³² Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 247/2007, de 12 de diciembre.

³³ *Vid.* la Sentencia del Tribunal Constitucional 210/2012, de 14 de noviembre.

³⁴ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/2023, de 7 de noviembre.

³⁵ Véase el artículo 22.5 de la Ley 7/2021, de 1 de diciembre, de impulso para la sostenibilidad del territorio de Andalucía.

³⁶ Véase la Sentencia 2240/2016, de 22 de febrero, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

Nos encontramos, pues, ante un ejemplo de «huida» del Derecho tributario desde el ámbito autonómico. De este modo, y si partimos de la base de que constituye, efectivamente, una PPPNT no existirá un supuesto de doble imposición proscrito. Una interpretación tan laxa tiene como consecuencia la ampliación del principio de autonomía financiera de las CCAA y, en apariencia, la ausencia de limitaciones en el ejercicio de las facultades normativas que dicho principio implica. No obstante, y desde mi punto de vista, el principio de solidaridad interterritorial operaría en este caso como un límite necesario a dicha autonomía financiera que permitiría someter a control estas manifestaciones de autonomía financiera que pueden implicar un gran desnivel en la prestación de servicios públicos entre unos entes autonómicos y otros en función de cuál sea su capacidad recaudatoria.

De hecho, como reconoce BLASCO DELGADO (2024: 317), desde la perspectiva de la autonomía fiscal de las CCAA, determinadas medidas pueden considerarse legítimas, pero adquirir un carácter insolidario cuando tienen como consecuencia la reducción de los recursos disponibles para garantizar la igualdad de oportunidades y la provisión de servicios públicos esenciales en todas las regiones. Por el contrario, si se le reconociese naturaleza tributaria a dicha exacción, no sólo podría plantearse la existencia de una duplicidad de hechos imposables, sino que podría alegarse que la competencia para el establecimiento de tributos locales recae exclusivamente en el Estado y, dado que las CCAA carecen de competencia sobre dicha materia, se vería enormemente limitada su autonomía financiera. Igualmente, al Estado le corresponde la coordinación en materia de financiación de las CCAA, la delimitación de sus competencias financieras respecto de las del Estado³⁷ y, en última instancia, la competencia exclusiva en materia de Hacienda general *ex* artículo 149.1.14 CE.

Desde el punto de vista autonómico, la «huida» del Derecho tributario podría constituir una reacción a la insuficiencia financiera de muchas CCAA, que buscan así nuevas vías de ingreso, puesto que la excesiva rigidez del sistema de financiación limita su capacidad recaudatoria real. Precisamente, los tributos propios nunca han constituido una fuente de ingresos públicos significativa. A mayor abundamiento, la falta de corresponsabilidad fiscal, al no existir una relación directa entre gasto público y «esfuerzo» fiscal en muchas CCAA, puede constituir también un estímulo a la regulación de PPPNT o de exacciones caracterizadas por su naturaleza parafiscal. Sin embargo, conforme a la doctrina del TC, no debemos perder de vista que la suficiencia financiera —entendida como capacidad de obtener recursos— no está exenta de límites.

En definitiva, la exacción a exigir por la prestación de servicios en el ámbito autonómico, aunque también en el local, descansa, en última instancia, en el ente público titular de la competencia, y en el carácter esencial o no del servicio, cuyas alternativas serán el precio público, la tasa como PPPT, o una PPPNT y cuyas consecuencias jurídicas no son en absoluto desdeñables como hemos tenido ocasión de analizar.

³⁷ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 101/2013, de 23 de abril.

Una última cuestión de importancia en el presente análisis tiene que ver con ciertas limitaciones sobre los impuestos propios de las CCAA que emanan de la legislación estatal y que afectan, en particular, al sector eléctrico. En concreto, los artículos 16 y 17 de la Ley 24/2013 del Sector Eléctrico permiten incluir entre los peajes de acceso a las redes y cargos asociados a los costes del sistema, y en el cálculo de los precios voluntarios para el pequeño consumidor o las tarifas de último recurso, un suplemento territorial, único en todo el territorio nacional, que cubra la totalidad del sobrecoste provocado por tributos propios de las CCAA, y que deberá ser abonado por los consumidores ubicados en el ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma. A mi juicio, no podemos calificar tales ingresos como un tributo ya que no se destinan a financiar de forma general los gastos públicos, sino a cubrir costes específicos del sistema eléctrico; asimismo, tampoco son precios públicos ya que no existe voluntariedad en su recepción. Por ello, si se califican como PPPNT podría producirse una situación de «huida» en el ámbito autonómico con respecto a la «huida» del Derecho tributario instrumentada por la norma estatal.

4. CONCLUSIONES

La nueva redacción dada a la D. A. 1.^a LGT ha contribuido a hacer más compleja la diferenciación entre las categorías tributarias y otras exacciones que no poseen tal naturaleza. La principal consecuencia de la calificación de una prestación como PPPNT es que su exigencia está sujeta al principio constitucional de reserva de ley. En consecuencia, sería aconsejable una nueva modificación normativa que evitase, de algún modo, y más allá de la interpretación del TC, la «huida» del Derecho tributario por el legislador para que les resulten de aplicación a tales exacciones los principios de justicia en materia tributaria *ex* artículo 31.1 CE.

Por otra parte, y respecto al ámbito propiamente autonómico, esta positivación de las PPPNT plantea importantes desafíos desde la perspectiva constitucional, especialmente en relación con los principios de legalidad, igualdad, solidaridad interterritorial y unidad del sistema tributario. La tensión entre la autonomía financiera de las CCAA y la necesaria unidad u homogeneidad en la prestación de servicios públicos esenciales en todo el territorio nacional convierte la utilización de figuras tributarias, o de otro tipo de prestaciones patrimoniales no tributarias, en una cuestión de enorme importancia. Así, las CCAA pueden eludir la limitación derivada del artículo 6 de la LOFCA al establecimiento de nuevos tributos mediante la creación de nuevas figuras que, por no tener naturaleza tributaria, quedan fuera del ámbito de aplicación de los principios de justicia, a excepción del principio de legalidad.

Por ello, la autonomía financiera de las CCAA y, especialmente, el principio de suficiencia y las reglas de gasto público, podrían conducir, conforme a lo expuesto, a una pretendida «huida» del Derecho tributario en este ámbito territorial, favoreciéndose la expansión de PPPNT al margen de los principios de justicia tributaria, con el consiguiente debilitamiento de los derechos y garantías de los obligados al pago, que

ven cómo la prestación de determinados servicios públicos esenciales queda al albur de los criterios de mercado y libre competencia.

Dada esta situación, la «huida» del Derecho tributario aparece como una reacción frente a los límites del modelo de financiación autonómico y a su propia rigidez que puede conducir a los entes territoriales autonómicos a buscar nuevos ingresos y nuevas vías de financiación más allá de las figuras tributarias tradicionales. En definitiva, y para evitar cualquier situación de inseguridad jurídica, fortalecer el papel del Derecho Tributario como garante de la justicia fiscal y la equidad territorial debería constituir una prioridad. En este sentido, estimamos necesaria una reforma legislativa que regule en profundidad el régimen jurídico de las prestaciones patrimoniales de naturaleza no tributaria.

Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2022): «Reflexiones sobre la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas», *Informe Comunidades Autónomas*, 85-121.
- ANEIROS PEREIRA, J. (2018): «La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias», *Quincena Fiscal*, 7. BIB\2018\8320.
- BLASCO DELGADO, C. (2014): «La parafiscalidad como alternativa de financiación de los servicios públicos. El ejemplo de la aportación de los operadores de telecomunicaciones para financiar RTVE», en MATA SIERRA, M.T. (dir.): *Alternativas de financiación en época de crisis*, Lex Nova, Valladolid, 101-126.
- BLASCO DELGADO, C. (2024): «Desafíos jurídicos de la corresponsabilidad fiscal autonómica: conflictos y competencia en tributos propios y cedidos», *Revista jurídica de Castilla y León*, núm. extraordinario 1, 255-320.
- BLASCO DELGADO, C. y MATA SIERRA, M.T. (2010): «Análisis jurídico de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión: de su compatibilidad con el derecho de la competencia a su difícil encaje en el derecho tributario vigente», *Revista Española de Derecho Financiero*, 148. BIB\2010\2184.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2017): «Algunas cuestiones sobre la futura reforma del sistema de financiación autonómica», en CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (coord.): *Conflictos actuales en Derecho Tributario. Homenaje a la profesora Doctora Manuela Fernández Junquera*, Thomson Reuters Aranzadi, 709-744.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. (2024): «Reflexiones sobre el sistema de financiación autonómica», *Revista Española de Derecho Financiero*, 204.
- DURÁN CABRÉ, J.M. y VILALTA FERRER, M. (2022): «La autonomía fiscal de las Comunidades Autónomas: ventajas y riesgos», *Informe Comunidades Autónomas*, 43-84.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. y GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. (2016): «Una visión sobre la financiación autonómica», *Nueva fiscalidad*, 4, 9-37.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2018): «Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación por el suministro municipal de agua», *Crónica Tributaria*, 166, 107-146.

- FERREIRO LAPATZA, J.J. (1984): «Financiación de las Comunidades Autónomas», *Diccionario del sistema político español*, 326-337.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y VILLAR EZCURRA, M. (2024): «Reflexiones sobre la Ley General Tributaria en su 20 aniversario», *Revista Aranzadi Unión Europea*, 6.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. (2018): «Una nueva reforma de la financiación autonómica: entre la suficiencia financiera y la autonomía tributaria», *Documentos de Trabajo IEF*, 12, 177-189.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. (2020): «La atribución legal de naturaleza jurídica a las contraprestaciones satisfechas coactivamente a empresas públicas y privadas», *Quincena Fiscal*, 21. BIB\2020\37139.
- LAGO MONTERO, J.M. (2017): «Los impuestos propios en el sistema de financiación autonómica», en SÁNZ GÓMEZ, R. (coord.): *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 15-43.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2018): «El Principio de estabilidad presupuestaria del Art. 135 CE como fundamento constitucional de las nuevas “Tarifas”», *Quincena Fiscal*, 21. BIB\2018\14074.
- LITAGO LLEDÓ, R. (2019): «La desaparición legal de la parafiscalidad: Análisis de la nueva Disposición Adicional 1.ª de la LGT conforme al artículo 31 de la CE», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 75-110.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y BÉJAR SÁNCHEZ, A. (2023): «La financiación territorial. Una reforma demasiado tiempo pendiente», *Gaceta sindical: reflexión y debate*, 40, 335-352.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2022): «El tributo y la preocupante “huida” del Derecho tributario», en DE RÁBAGO MARÍN, J. y MARTÍNEZ GARRIDO, S. (dir.): *Manual de Derecho para ingenieros: el Derecho de principios del siglo XXI. Nuevos retos y tensiones*, Wolters Kluwer, 749-773.
- MARTOS GARCÍA, J.J. (2016): «Financiación autonómica y propuestas de reforma de la Constitución Española», *Quincena Fiscal*, 4.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2023): «¿Qué fue de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas?», *Quincena Fiscal*, 9, 9-19.
- MERINO JARA, I. et al. (2024): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Tecnos, Madrid.
- MORENO GARCÍA, J. (2019): «La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto», *Revista Vasca de Administración Pública*, 115, 289-313.
- ORTIZ CALLE, E. (2018): «Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario», *Quincena Fiscal*, 19.
- ORTIZ CALLE, E. (2023): «La nueva parafiscalidad: el gravamen temporal energético y su calificación como “tributo especial”», *Revista Española de Derecho Financiero*, 200.
- ORTIZ CALLE, E. (2024): «Tributos y prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario», en ALMUDÍ CID, J.M.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.; MARTÍNEZ LAGO, M.A., y ORÓN MORATAL, G. (dir.): *La Ley General Tributaria: una visión crítica tras veinte años de aplicación*, Tirant Lo Blanch, Valencia. TOL10.340.999.
- PAGÉS I GALTÉS, J. (2019): «Las subtasas derivadas de la parafiscalidad reinstaurada por la ley de contratos del sector público de 2017», *Revista Española de Derecho Financiero*, 181. BIB\2019\826.
- PALAO TABOADA, C. (2023): «Prestaciones patrimoniales de carácter público», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 481, págs. 5-58.

- RAMOS PRIETO, J.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.; MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., y MACARRO OSUNA, J.M. (2019): «A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas», *Documentos de Trabajo IEF*, 2.
- RIBES RIBES, A. (2018): «Los retos del nuevo modelo de financiación autonómica: reflexiones y propuestas», *Documentos de Trabajo IEF*, 12, 209-221.
- RUBIO GUERRERO, J.J. (2024): «Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica en España: diagnóstico y terapia», *Revista Más Poder Local*, 56, 105-127.
- SÁNCHEZ GALLANA, J.A. (2012): «Configuración y régimen jurídico de las tasas en el Ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad», *Revista Española de Derecho Financiero*, 153. BIB\2012\449.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2019): «Reflexiones acerca de las propuestas de reforma de la financiación autonómica (especial referencia a los tributos cedidos)», *Quincena Fiscal*, 9.
- SANZ GÓMEZ, R. (2021): «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación», *Revista Española de Derecho Financiero*, 191. BIB\2021\4600.
- VVAA (2018): *Reforma de la financiación territorial: Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*, IEF, Madrid.
- VVAA (2020): *Desafíos pendientes de la descentralización en España: suficiencia y autonomía tributaria*, IEF, Madrid.
- VVAA (2022): *Libro blanco sobre la reforma tributaria*, IEF, Madrid.
- VILLAR EZCURRA, M. (2023): *Fiscalidad, parafiscalidad y regulación económica en el sector eléctrico español*, Aranzadi, Pamplona.

CAPÍTULO 6

RECURSOS DE CONFIGURACIÓN ESPECÍFICA PARA LA FINANCIACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL, DISTINTOS DE LAS COTIZACIONES SOCIALES: ESTUDIO COMPARADO ENTRE FRANCIA Y ESPAÑA

AMAIUR GESTA MARTÍNEZ
Investigadora Predoctoral
Universidad Pompeu Fabra

1. Introducción. 2. Los recursos de configuración específica para la financiación de la Seguridad Social en el Derecho francés. 2.1. La contribución social generalizada. 2.2. La contribución para el reembolso de la deuda social. 2.3. Datos cuantitativos. 2.4. El criterio de distribución del esfuerzo financiero. 3. Los recursos de configuración específica para la financiación de la Seguridad Social en el Derecho español. 3.1. La cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional. 3.2. La cotización adicional de solidaridad. 3.3. Datos cuantitativos. 3.4. El criterio de distribución del esfuerzo financiero. 4. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: En este trabajo se analizan los recursos creados para reforzar los ingresos de la Seguridad Social, distintos de las cotizaciones sociales tradicionales, en Francia y España: la contribución social generalizada y la contribución para el reembolso de la deuda social, en Francia; y la cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional y la cotización adicional de solidaridad, en España. De su análisis se desprende una opción común por introducir recursos específicos basados en la capacidad económica, en lugar de un incremento de las cotizaciones sociales, opción que en Francia presenta un refuerzo de ingresos muy superior al de España.

PALABRAS CLAVE: Cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional, cotización adicional de solidaridad, financiación de la Seguridad Social, capacidad económica.

ABSTRACT: This article presents an analysis of the resources created to reinforce Social Security revenues in France and Spain other than traditional social security contributions: the general social contribution and the contribution for the repayment of social debt in France, and the additional contribution linked to the Intergenerational Equity Mechanism and the additional solidarity contribution in Spain. The analysis shows a shared legislative approach aimed at introducing specific resources based on taxpayers' ability to pay, rather than increasing social contribution rates, an option that in France entails a significantly stronger revenue-enhancing effect than in Spain.

KEYWORDS: Additional contribution linked to the Intergenerational Equity Mechanism, additional solidarity contribution, Social Security financing, ability to pay.

1. INTRODUCCIÓN

La Seguridad Social en España se ha financiado tradicionalmente de forma diferenciada al resto del gasto público, fundamentalmente a través de las cotizaciones sociales concebidas específicamente para su financiación. En este contexto, y ante la necesidad de reforzar sus ingresos, entre 2021 y 2023 se crearon dos nuevos recursos, distintos de las cotizaciones sociales tradicionales, específicamente configurados para la financiación de la Seguridad Social: la cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional, en 2021, y la cotización adicional de solidaridad, en 2023.

Una mirada comparada muestra que la introducción de recursos específicos para la financiación de la Seguridad Social no se produce de forma aislada en el ordenamiento español. Por el contrario, encuentra un precedente consolidado en la experiencia francesa, donde, partiendo igualmente de un esquema de financiación basado en las cotizaciones sociales y ante la insuficiencia de estas para sostener los ingresos del sistema, ya desde comienzos de la década de 1990 se introdujeron dos recursos adicionales: la contribución social generalizada (*contribution sociale généralisée*), en 1991, y la contribución para el reembolso de la deuda social (*contribution pour le remboursement de la dette sociale*), en 1996.

Sobre esta base, en este trabajo se realiza un análisis comparado de los recursos de configuración específica creados para la financiación de la Seguridad Social en Francia y en España, distintos de las cotizaciones sociales tradicionales. El análisis se apoya en las normas que regulan dichos recursos y en los estudios doctrinales que los han examinado, y se completa con datos oficiales de carácter estadístico y financiero, utilizados para su contextualización cuantitativa.

El trabajo se estructura en dos apartados de análisis y un apartado final de conclusiones. En primer lugar, se presenta el análisis del caso francés, la configuración normativa de la contribución social generalizada y de la contribución para el reembolso de la deuda social, su importancia cuantitativa en el volumen financiero de la Seguridad Social y su fundamento material, entendido como el criterio de distribución del esfuerzo financiero. A continuación, se presenta el análisis del caso español, con el mismo esquema aplicado a la cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional y a la cotización adicional de solidaridad. Finalmente, el trabajo se cierra con unas conclusiones en las que se comparan ambas experiencias.

2. LOS RECURSOS DE CONFIGURACIÓN ESPECÍFICA PARA LA FINANCIACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN EL DERECHO FRANCÉS

2.1. LA CONTRIBUCIÓN SOCIAL GENERALIZADA

El análisis de los recursos específicamente configurados para la financiación de la Seguridad Social en Francia, distintos de las cotizaciones sociales que constituyen el

recurso tradicional de financiación, se inicia con la contribución social generalizada.¹ Este análisis se centra, en primer lugar, en su configuración normativa –en particular, en los elementos que delimitan la obligación– y, a continuación, en su función financiera como recurso de la Seguridad Social, atendiendo a la finalidad de su recaudación y a su cuantificación.

La contribución social generalizada se creó mediante la Ley de finanzas para 1991 (*Loi de finances pour 1991*).² Bajo el epígrafe «Solidaridad, salud y protección social», la norma estableció una contribución «sobre los ingresos de actividad y de sustitución, así como sobre los ingresos del patrimonio y los productos de inversión», exigible a las personas físicas residentes en Francia.³

Este planteamiento normativo permite captar el sentido de su denominación, en la medida en que como «contribución social generalizada» no se limita ni a los salarios ni al ámbito subjetivo propio de las cotizaciones sociales tradicionales, sino que se proyecta, con carácter general, sobre un amplio conjunto de categorías de renta y, correlativamente, sobre la generalidad de las personas físicas.

Desde el punto de vista de su función financiera, la recaudación de la contribución se vincula expresamente a la financiación ordinaria de la Seguridad Social. Asimismo, se configura desde su origen como un recurso estable del sistema, sin un horizonte de vigencia temporal. En cuanto a su cuantificación, en su configuración inicial se estableció un tipo proporcional del 1,1%, que, a través de sucesivas reformas, fue incrementándose hasta situarse en el 9,2% actualmente vigente con carácter general.⁴

2.2. LA CONTRIBUCIÓN PARA EL REEMBOLSO DE LA DEUDA SOCIAL

Por su parte, la contribución para el reembolso de la deuda social se creó en 1996 mediante la *Ordonnance* n.º 96-50, de 24 de enero de 1996. Como indica su propia

¹ El régimen general de las cotizaciones sociales en Francia se encuentra regulado, con carácter básico, en el Código de la Seguridad Social (*Code de la sécurité sociale*), en particular en sus artículos L. 242-1 y ss.

² Su regulación originaria se contiene en los artículos 127 a 131 de la *Loi de finances pour 1991*, *Loi* n.º 90-1168, de 29 de diciembre de 1990. En su versión vigente, su regulación se recoge en el *Code de la sécurité sociale*, artículos L. 136-1 a L. 136-5.

³ Los denominados ingresos de actividad comprenden las rentas del trabajo en sentido amplio, incluidos los salarios y los ingresos de los trabajadores por cuenta propia. Los ingresos de sustitución comprenden determinadas prestaciones que reemplazan las rentas anteriores, como las prestaciones por desempleo superiores al salario mínimo interprofesional bruto, las indemnizaciones por despido o por jubilación y otras prestaciones económicas abonadas por la Seguridad Social. Por su parte, los ingresos del patrimonio y los productos de inversión se corresponden con los rendimientos del capital. Esta clasificación no introduce categorías distintas de las habituales en los impuestos personales sobre la renta, sino que responde a una ordenación propia de manifestaciones de capacidad económica ampliamente conocidas.

⁴ En el artículo L. 136-8 del *Code de la sécurité sociale* se distingue entre un tipo general del 9,2% y tipos específicos aplicables a determinadas actividades –en particular, los juegos de azar–, que pueden dar lugar a gravámenes globales más elevados.

denominación, esta contribución se estableció con la finalidad de amortizar el endeudamiento acumulado de la Seguridad Social, en un contexto en el que los recursos tradicionales del sistema resultaban insuficientes.

Desde el punto de vista de la configuración de la contribución, esta reproduce el esquema de la contribución social generalizada, al exigirse a las personas físicas residentes en Francia y recaer sobre las mismas categorías de renta, con la salvedad de que, dentro de los ingresos de sustitución, se excluyen las prestaciones de desempleo y de prejubilación.

En cuanto a su función financiera, su recaudación se afecta expresamente al reembolso de la deuda de la Seguridad Social. En este sentido, se concibe desde su origen con un horizonte temporal limitado, vinculado a la amortización de dicha deuda. No obstante, ante la persistencia del endeudamiento del sistema, dicho horizonte ha sido progresivamente ampliado, manteniéndose actualmente en vigor.⁵ Por lo que respecta a su cuantificación, se fijó desde su creación un tipo proporcional del 0,5%, que se mantiene vigente con carácter general.⁶

2.3. DATOS CUANTITATIVOS

Una vez analizada la configuración y la función financiera de ambas contribuciones, se analiza su importancia cuantitativa considerando el volumen financiero de la Seguridad Social, a partir de los datos del Tribunal de cuentas francés (*Cour des comptes*) correspondientes a 2025 (2025, págs. 15 y 32).

En 2025, dentro de los recursos corrientes de la Seguridad Social (643.100 millones de euros), la contribución social generalizada constituye, después de las cotizaciones sociales, el segundo recurso en términos de recaudación. Su producto representa algo más de una quinta parte del total de dichos ingresos (130.900 millones de euros), mientras que las cotizaciones sociales concentran algo menos de la mitad (313.800 millones de euros).⁷

⁵ A este respecto, el reciente informe del Tribunal de cuentas francés (*Cour des comptes*) sobre la situación financiera de la Seguridad Social, titulado *Una perspectiva de saneamiento frágil en 2026, una situación de bloqueo financiero preocupante*, constata la persistencia de una situación estructuralmente deficitaria de la Seguridad Social. En particular, señala un déficit previsto de 23.000 millones de euros en 2025, tras un fuerte aumento en los ejercicios precedentes.

⁶ El tipo del 0,5% se toma del artículo 19 de la *Ordonnance* n.º 96-50, de 24 de enero de 1996, contrastado tanto en su redacción originaria como en la versión consolidada actualmente en vigor. La referencia al tipo vigente “con carácter general” se utiliza en el mismo sentido que en el caso de la contribución social generalizada, al coexistir con tipos específicos previstos para determinadas actividades.

⁷ Además de las cotizaciones sociales y de la contribución social generalizada, los recursos corrientes de la Seguridad Social francesa se completan con otros ingresos. Se trata, por un lado, de determinados impuestos vinculados al comportamiento o a sectores específicos, como los impuestos sobre el alcohol y el tabaco o el impuesto sobre la industria farmacéutica; y, por otro, de dos contribuciones empresariales –la contribución social sobre los beneficios y la contribución social de solidaridad de las sociedades–, creadas para compensar pérdidas de recaudación derivadas de reducciones en las cotizaciones sociales empresariales.

La contribución para el reembolso de la deuda social, a diferencia de la anterior, no se integra en ese conjunto de recursos corrientes del sistema, dado que su producto se destina específicamente a la amortización de la deuda a través de un organismo propio, la *Caisse d'amortissement de la dette sociale*. Por ello, no resulta comparable atendiendo a esa misma referencia. Lo que sí puede señalarse, no obstante, es que constituye el principal recurso de financiación de dicho organismo, cuyo volumen financiero en 2025 fue de 18.700 millones de euros. En este sentido, su importancia cuantitativa se sitúa, en términos de orden de magnitud, muy por debajo del correspondiente a la contribución social generalizada.

2.4. EL CRITERIO DE DISTRIBUCIÓN DEL ESFUERZO FINANCIERO

A modo de cierre del apartado, el análisis se desplaza desde la consideración de la importancia cuantitativa de las contribuciones examinadas en el volumen financiero de la Seguridad Social hacia la lógica de reparto del esfuerzo financiero que estas introducen.

La creación de estos recursos no responde únicamente a la necesidad de obtener ingresos adicionales, sino también a la decisión de no actuar sobre las cotizaciones sociales tradicionales mediante un incremento general de sus tipos. En su lugar, el legislador opta por introducir recursos específicos que permiten modular de forma diferenciada a quién se exige el esfuerzo financiero y con arreglo a qué criterio.

Desde esta perspectiva, y conforme al planteamiento doctrinal expuesto por Stéphanie DAMAREY en su obra de Derecho público financiero (2021, págs. 202 y 204), el criterio de distribución del esfuerzo financiero que introducen estas contribuciones se aleja de la lógica de equivalencia entre aportaciones y prestaciones propia de las cotizaciones sociales en su configuración tradicional y se orienta hacia una lógica de solidaridad, característica de los impuestos. Este desplazamiento implica que el esfuerzo financiero deja de justificarse por referencia al beneficio futuro esperado y pasa a distribuirse de acuerdo con la capacidad económica de los sujetos obligados, apreciada de forma global, atendiendo al conjunto de las rentas y a la generalidad de las personas obligadas sobre las que recaen ambas contribuciones.

En este sentido, tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal constitucional francés (*Conseil constitutionnel*) y se refleja en la doctrina clásica, en particular en la obra de referencia de Michel BOUVIER sobre Derecho tributario (2025, págs. 99-100), en el Derecho francés ambas contribuciones se presentan como impuestos con afectación específica, sin que exista controversia acerca de su tratamiento funcional.⁸

⁸ A este respecto, se han tenido en cuenta las siguientes sentencias: *Conseil constitutionnel, Décision* n.º 90-285 DC, de 28 de diciembre de 1990 en la que se declara la constitucionalidad de la contribución social generalizada al incluirla en la categoría de las «impositions de toutes natures» (tributos de toda naturaleza), en el sentido del artículo 34 de la Constitución francesa (*La Constitution du 4 octobre 1958*), pese a su afectación a la financiación de la Seguridad Social; y *Conseil constitutionnel, Décision* n.º 96-384 DC, de 19 de diciembre de 1996, que declara la constitucionalidad de la contribución para el reembolso de la deuda social sobre la misma base.

3. **LOS RECURSOS DE CONFIGURACIÓN ESPECÍFICA PARA LA FINANCIACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN EL DERECHO ESPAÑOL**

3.1. LA COTIZACIÓN ADICIONAL FINALISTA VINCULADA AL MECANISMO DE EQUIDAD INTERGENERACIONAL

Tras el estudio del caso francés, el análisis de los recursos específicamente configurados para la financiación de la Seguridad Social en España, distintos de las cotizaciones sociales tradicionales, se inicia con la cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional.

La cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional se creó en 2021 mediante la Ley 21/2021, de 28 de diciembre, y fue desarrollada posteriormente por el Real Decreto-ley 2/2023, de 16 de marzo, a través de su incorporación al texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.⁹ En su configuración vigente, constituye el principal componente a través del cual se articula el Mecanismo de Equidad Intergeneracional. Dicho mecanismo se estableció mediante la Ley 21/2021 como un marco normativo compuesto, orientado a preservar el equilibrio entre generaciones y a reforzar la sostenibilidad del sistema público de pensiones, en sustitución del anterior factor de sostenibilidad.¹⁰

Desde el punto de vista de la configuración de la cotización, esta adopta la forma propia de las cotizaciones sociales tradicionales. Se aplica en todos los regímenes de la Seguridad Social y en todos los supuestos en los que exista obligación de cotizar por la contingencia de jubilación, tomando como referencia la base de cotización por contingencias comunes. En consecuencia, resulta exigible a los trabajadores por cuenta ajena y por cuenta propia, así como, en su caso, a los empleadores, y recae sobre las rentas del trabajo y de la actividad profesional hasta el importe máximo de dicha base de cotización. En este sentido, cuando las retribuciones superan ese umbral, la cotización no se corresponde con la totalidad del salario o del ingreso profesional.

En cuanto a su función financiera, su recaudación se afecta expresamente al Fondo de Reserva de la Seguridad Social, con la finalidad de reactivarlo como instrumento de sostenibilidad del sistema público de pensiones en el medio y largo plazo.¹¹ En este

⁹ El texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

¹⁰ El factor de sostenibilidad, introducido por la Ley 23/2013, de 23 de diciembre, operaba exclusivamente por la vía del ajuste del gasto, al vincular la cuantía inicial de las pensiones a la evolución de la esperanza de vida. El Mecanismo de Equidad Intergeneracional responde a una lógica distinta, al configurarse como un marco normativo que permite actuar también por la vía de los ingresos.

¹¹ En el marco de las reformas impulsadas tras el «Pacto de Toledo», la Ley 24/1997, de 15 de julio, introdujo la previsión de la constitución de reservas con cargo a los excedentes de cotizaciones sociales. Sobre esta base se fue articulando normativamente el Fondo de Reserva de la Seguridad Social como instrumento de estabilización intertemporal de la Seguridad Social. En fases de superávit, el Fondo acu-

sentido, la cotización se concibe desde su origen con un horizonte temporal limitado, orientado a la acumulación de recursos en dicho Fondo. Inicialmente se fijó en 10 años, con efectos desde el 1 de enero de 2023, y posteriormente se amplió, con su entrada en vigor efectiva, hasta un periodo de 28 años (2023-2050). Por lo que respecta a su cuantificación, en su configuración inicial en la Ley 21/2021 se fijó un tipo proporcional del 0,6%. Con su entrada en vigor efectiva, el Real Decreto-ley 2/2023 estableció un aumento escalonado en el tiempo, mediante incrementos anuales de 0,1 puntos porcentuales durante 6 años, hasta alcanzar el 1,2% en 2029.

3.2. LA COTIZACIÓN ADICIONAL DE SOLIDARIDAD

Por su parte, la cotización adicional de solidaridad se creó en 2023 mediante el Real Decreto-ley 2/2023 al que se ha hecho referencia anteriormente. Con la finalidad de «preservar el componente redistributivo del sistema público de pensiones», la norma establece una cotización aplicable sobre la parte de la masa salarial que excede de la base máxima de cotización (4.909,50 euros mensuales para 2025), exigible a los trabajadores por cuenta ajena y a sus empleadores.¹²

Este planteamiento normativo permite comprender el sentido de su denominación, en la medida en que la cotización no se proyecta sobre la base de cotización ordinaria, sino exclusivamente sobre el tramo de la masa salarial que excede de la base máxima. De este modo, la exigencia de la cotización se concentra en las rentas salariales más elevadas, introduciendo un elemento de solidaridad intrageneracional en la financiación de la Seguridad Social.

En cuanto a su función financiera, su recaudación se vincula expresamente a la financiación ordinaria de la Seguridad Social. Asimismo, se configura como un recurso estable de la Seguridad Social, con efectos desde el 1 de enero de 2025, sin un horizonte de vigencia temporal. En cuanto a su cuantificación, se establece un cálculo de carácter progresivo, que se concreta en función del nivel de base salarial que excede de la base máxima de cotización.¹³ El tipo se sitúa en un rango comprendido entre el 0,92% y el 1,17% en 2025, aumentando de forma escalonada en el tiempo hasta alcanzar, en 2045, un intervalo entre el 5,5% y el 7%.

muló recursos, mientras que en fases de déficit, dichos recursos fueron utilizados, dando lugar a una reducción significativa de su volumen. En este contexto, el preámbulo del Real Decreto-ley 2/2023 pone de manifiesto el objetivo de reactivar el Fondo de Reserva como instrumento de sostenibilidad del sistema público de pensiones a largo plazo.

¹² A este respecto, en el trabajo de José Alberto NICOLÁS BERNAD (2024, pág. 31), se indica que son aproximadamente el 9% del total de trabajadores por cuenta ajena.

¹³ La progresividad de la cotización se articula mediante un sistema de tramos aplicado exclusivamente a la parte de la base salarial que excede de la base máxima de cotización, estructurado en tres niveles. Este diseño determina que el tipo efectivo soportado por cada sujeto, entendido como la relación entre la cuota resultante y la masa salarial que excede de la base máxima, aumente conforme lo hace esta última, sin que el tipo máximo resulte aplicable a la totalidad de dicha masa salarial.

3.3. DATOS CUANTITATIVOS

Una vez analizada la configuración y la función financiera de ambas cotizaciones adicionales, de forma análoga a lo expuesto en el caso francés, se analiza su importancia cuantitativa considerando el volumen financiero de la Seguridad Social, a partir de los avances de ejecución y las previsiones oficiales del Ministerio. Como referencia se toma el año 2025, el primero en el que coinciden ambas en su aplicación, y el año utilizado asimismo como base en el análisis precedente del caso francés.

En ese año 2025, según los datos de ejecución provisional, del gasto corriente de la Seguridad Social (189.080 millones de euros), las cotizaciones sociales son el principal recurso de financiación, representando el 77,8% del mismo (147.113 millones de euros). En este contexto, como nuevo recurso de financiación ordinaria de la Seguridad Social, la cotización adicional de solidaridad representa, según las estimaciones disponibles, el 0,2% de dicho gasto (383 millones de euros). A fin de captar su alcance esperado, dado que la cotización se articula a través de un incremento escalonado de sus tipos en el tiempo, puede atenderse al escenario correspondiente al año 2045, en el que se completa dicho incremento. En ese escenario, bajo el supuesto de un PIB de referencia constante, su recaudación se situaría aproximadamente en el 1% del gasto corriente de la Seguridad Social (1.877 millones de euros).

Por su parte, la recaudación estimada de la cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional en 2025 se sitúa en 4.400 millones de euros. Como su producto se destina específicamente al Fondo de Reserva, esta cotización no se integra en el conjunto de los recursos corrientes de la Seguridad Social, por lo que no resulta comparable atendiendo a la misma referencia. Lo que sí puede señalarse, no obstante, es que, atendiendo al escenario correspondiente al año 2029, en el que se completa el incremento del tipo previsto, su recaudación podría situarse en 6.844 millones de euros.¹⁴

¹⁴ Las cifras relativas al gasto corriente y a los ingresos por cotizaciones sociales en 2025 se toman de los datos de ejecución provisional publicados por el Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones en su nota de prensa de 28 de noviembre de 2025, que constituyen los últimos datos disponibles en el momento de elaboración de este trabajo (enero de 2026). Las estimaciones relativas a la recaudación de ambas cotizaciones adicionales se obtienen de las previsiones oficiales del Ministerio en el informe *Proyecciones del gasto público en pensiones* (2023, págs. 74 y 92) y en la nota de prensa de enero de 2025. A efectos meramente ilustrativos y comparativos, las previsiones formuladas en porcentaje del PIB se expresan en términos absolutos tomando como referencia el PIB implícito utilizado. En particular, se parte de la equivalencia ofrecida por el propio Ministerio, según la cual un incremento del 0,2731% del PIB asociado a la cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional equivale a 4.400 millones de euros en 2025, lo que permite deducir un PIB de referencia de 1.629.630 millones de euros. Sobre esta base, se convierten a euros las previsiones relativas a la cotización adicional de solidaridad y a los escenarios de plena implantación de ambos recursos, manteniendo constante dicho PIB de referencia. Estas estimaciones se han contrastado con las previsiones de la AIREF (2025, pág. 74), expresadas en términos de incremento anual respecto al año anterior. En el caso de la cotización adicional de solidaridad, al tratarse de su primer año de aplicación, el importe estimado por la AIREF se corresponde directamente con la recaudación del ejercicio, situándose en 372 millones de euros, cifra comparable a los 383 millones de euros resultantes de la estimación realizada en este trabajo. En cuanto

3.4. EL CRITERIO DE DISTRIBUCIÓN DEL ESFUERZO FINANCIERO

A modo de cierre del apartado, siguiendo el esquema expositivo empleado en el caso francés, el análisis se desplaza desde la consideración de la importancia cuantitativa de las cotizaciones adicionales examinadas en el volumen financiero de la Seguridad Social hacia la lógica de reparto del esfuerzo financiero que estas introducen.

La creación de estas cotizaciones adicionales responde a la necesidad de reforzar la sostenibilidad financiera de la Seguridad Social, tal como se desprende de las normas que las introducen en el marco de una estrategia legislativa orientada a garantizar su equilibrio financiero. En este contexto, el legislador parte del diagnóstico de que las cotizaciones sociales, en su configuración vigente, resultan insuficientes por sí solas para asegurar la capacidad financiera de la Seguridad Social. Ante esta situación, opta por no actuar sobre sus tipos, sino por introducir, en su lugar, recursos diferenciados, lo que permite no solo aumentar el volumen de ingresos, sino también determinar a quién se exige el esfuerzo financiero y con arreglo a qué criterio.

A partir de esta opción legislativa, ambas cotizaciones adicionales se caracterizan por un alejamiento de la lógica de equivalencia entre aportaciones y prestaciones que ha presidido tradicionalmente la financiación de la Seguridad Social. En particular, ninguna de las dos presenta una conexión directa y plenamente operativa entre el esfuerzo financiero exigido y una mejora individualizada de los derechos prestacionales futuros, lo que las distingue de las cotizaciones sociales en su configuración clásica.¹⁵

En este sentido, el criterio de distribución del esfuerzo financiero que introducen estas cotizaciones adicionales se orienta hacia una lógica de solidaridad, característica de los impuestos.¹⁶ El esfuerzo financiero deja así de justificarse por referencia al beneficio futuro individualizado y pasa a distribuirse de acuerdo con la capacidad

a la cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional, dado que 2025 constituye su tercer año de aplicación, el impacto incremental estimado por la AIREF para dicho ejercicio (764 millones de euros) debe añadirse a la recaudación obtenida en el año anterior, ya cerrada (3.577 millones de euros en 2024), lo que sitúa la recaudación total resultante en 4.341 millones de euros, magnitud coherente con la recaudación total estimada por el Ministerio (4.400 millones de euros).

¹⁵ En este punto, siguiendo el análisis de Nicolás BERNAD (2024, págs. 37-41), la cotización adicional de solidaridad incorpora un matiz prestacional de alcance muy limitado. En términos sustantivos, la reforma prevé que, a partir de 2025, quienes accedan a una pensión contributiva en su cuantía máxima perciban un pequeño incremento adicional (0,115% anual acumulativo), presentado como un ajuste asociado al mayor esfuerzo contributivo que soportarán los trabajadores con retribuciones elevadas. Sin embargo, dicho incremento se reconoce por el mero acceso a la pensión máxima, sin vincularse a la efectiva cotización adicional de solidaridad durante la vida laboral. Este diseño pone de manifiesto que la respuesta propuesta, además de limitada y no individualizada, se aparta del modo habitual en que el sistema articula la correspondencia entre aportaciones y prestaciones, que opera a través de las bases de cotización –utilizadas como referencia para el cálculo de las prestaciones– y no mediante incrementos puntuales desvinculados de dichas bases.

¹⁶ En coherencia con ello, en el trabajo de Marina FERNÁNDEZ RAMÍREZ (2024, págs. 395, 406 y 408) se observa el tratamiento como impuesto de la cotización adicional de solidaridad.

económica de los sujetos obligados, apreciada de manera especialmente intensa en el caso de la cotización adicional de solidaridad, al concentrarse exclusivamente sobre los niveles salariales más elevados.

En este punto, cabe precisar que este desplazamiento respecto de la concepción clásica de la relación entre cotizaciones y prestaciones se apoya en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que desde sus primeras resoluciones ha señalado que dicho vínculo no opera como una relación sinalagmática ni como un derecho individual adquirido a una cuantía predeterminada de la prestación, sino como una regla legal de determinación de esa cuantía.¹⁷

4. CONCLUSIONES

Tras el análisis de los recursos específicamente configurados para la financiación de la Seguridad Social en cada uno de los ordenamientos examinados –dos en el caso francés y dos en el español–, este apartado final pone en relación ambas experiencias. Esta comparación se presenta en dos planos: en primer lugar, mediante dos consideraciones de conjunto, comunes a la experiencia francesa y a la española; y, a continuación, mediante dos comparaciones más concretas entre recursos, que ayudan a completar y precisar las consideraciones anteriores.

En primer lugar, como primera consideración de conjunto se observa la adopción, por los cuatro recursos examinados, de un mismo criterio de distribución del esfuerzo financiero, basado en la capacidad económica. Su creación no responde únicamente a la necesidad de obtener ingresos adicionales, sino también a la decisión de redefinir en quién recae el esfuerzo financiero de sostener el gasto de la Seguridad Social.

Esta orientación común basada en la capacidad económica se concreta, sin embargo, de forma distinta en cada ordenamiento. En Francia, se concreta a través de la generalidad, al proyectarse ambos recursos sobre la práctica totalidad de las manifestaciones de capacidad económica relacionadas con la renta de las personas físicas.

En España, por su parte, esta concreción es más limitada y, además, diferenciada según el recurso considerado. En la cotización adicional de solidaridad, porque se proyecta sobre la parte de la masa salarial que hasta entonces quedaba excluida del esfuerzo financiero y exige sobre dicha parte un esfuerzo creciente, sin que ello tenga reflejo en una mejora individualizada de las prestaciones futuras; no obstante, este esfuerzo se exige únicamente a los trabajadores por cuenta ajena. En la cotización adicional finalista vinculada al Mecanismo de Equidad Intergeneracional, porque exige

¹⁷ A este respecto, se han tenido en cuenta las siguientes sentencias: STC 38/1981, de 20 de julio (FJ 10); STC 103/1983, de 22 de noviembre (FJ 3 y 4); STC 65/1987, de 21 de mayo (FJ 17); STC 134/1987, de 21 de julio (FJ 4); STC 97/1990, de 24 de mayo (FJ 6); STC 149/2004, de 20 de septiembre (FJ 5) y STC 156/2014, de 25 de septiembre (FJ 5).

un esfuerzo adicional a todos los trabajadores, igualmente desvinculado de una mejora individualizada de sus prestaciones futuras.

En segundo lugar, como segunda consideración de conjunto se observa una estructura dual en ambos ordenamientos, en la medida en que se crea un recurso estable destinado a la financiación ordinaria de la Seguridad Social –la contribución social generalizada en Francia y la cotización adicional de solidaridad en España– y otro temporal orientado a atender un problema financiero concreto: el reembolso de la deuda social en Francia y la acumulación de reservas en España.

En este punto, se pasa a la comparación de los recursos concretos, comenzando por los de carácter estable. La comparación se realiza atendiendo a su importancia cuantitativa, dada la función que ambos desempeñan. En Francia, la combinación de una base generalizada, tanto objetiva como subjetivamente, con un tipo del 9,2%, se traduce en una recaudación equivalente a algo más del 20% del gasto corriente de la Seguridad Social. En España, por su parte, la combinación de una base mucho más limitada y de unos tipos que, en su escenario de plena implantación, se situarán entre el 5,5% y el 7%, alcanzaría una recaudación aproximada del 1% del gasto corriente de la Seguridad Social.

Esta comparación muestra que la distinta capacidad recaudatoria de ambos recursos se explica, en este caso, no tanto por la diferencia entre los tipos aplicables –situados en ambos ordenamientos en un rango relativamente próximo– sino más bien por la amplitud de la base sobre la que se aplican. Desde esta perspectiva, la experiencia francesa resulta ilustrativa: el recurso fue configurado en su origen sobre una base amplia, pero con un tipo reducido (1,1%), y su capacidad recaudatoria se reforzó posteriormente mediante el incremento de dicho tipo. En España, el diseño del recurso parte ya de un tipo comparable, quedando el eventual margen de refuerzo recaudatorio asociado, principalmente, a la amplitud de su base.

Por lo que se refiere a los recursos temporales, su comparación no puede realizarse en términos cuantitativos, dado que responden a finalidades específicas no comparables entre sí, pero sí atendiendo a su evolución en el tiempo. En Francia, el recurso se ha prolongado más allá del horizonte inicialmente previsto, lo que resulta comprensible en un contexto de dificultades estructurales para abordar el problema financiero al que iba dirigido. En España, aunque una lectura automática podría sugerir una evolución similar, la finalidad del recurso –la acumulación de reservas– permite entender su carácter temporal en términos distintos, en la medida en que responde a un objetivo susceptible de alcanzarse dentro del plazo fijado.

En definitiva, y a modo de cierre de este trabajo, del análisis comparado de las experiencias francesa y española para reforzar los ingresos de la Seguridad Social se desprende una opción común por introducir recursos basados en la capacidad económica, como alternativa al incremento de las cotizaciones sociales tradicionales. No obstante, la comparación pone de manifiesto una distinta configuración normativa, de la que se deriva un resultado recaudatorio igualmente distinto, muy superior en Francia que en España.

Bibliografía

1. Doctrina

Francia

BOUVIER, M. (2025): *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* (15.^a ed.), LGDJ.

DAMAREY, S. (2021): *Droit public financier* (2.^a ed.), LGDJ.

PHILIP, L. (2005): «Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires», en COHEN-JONATHAN, G.; GAUDEMET, Y.; HERTZOG, R., y WACHSMANN, P. (eds.): *Mélanges : Paul Amselek*, pp. 677-691, Bruylant.

España

CABERO MORÁN, E. (2024): «La cotización adicional de solidaridad y su desarrollo reglamentario por el Real Decreto 322/2024», *Trabajo y Derecho: Nueva Revista de Actualidad y Relaciones Laborales*, 113.

FERNÁNDEZ RAMÍREZ, M. (2024): «La cuota de solidaridad: morfología técnico-jurídica y su eventual rol en la sostenibilidad del sistema de pensiones», en MONTES ADALID, G.M. y AGUILAR SEGADO, C.D. (coords.), GÓMEZ SALADO, M.A.; LÓPEZ INSUA, B.M.; FERNÁNDEZ RAMÍREZ, M., y GONZÁLEZ COBALEDA, E. (dirs.): *Las pensiones ante los retos que plantea la “sociedad del riesgo”*, pp. 391-410, Tirant lo Blanch.

GIL GARCÍA, E. (2025): *La sostenibilidad financiera del sistema público de pensiones de jubilación*. Tirant lo Blanch.

MALDONADO MOLINA, J.A. (2023): «La reforma de las pensiones de 2023: ¿conciliación de sostenibilidad financiera y social?», *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, CEF, 475, 9-42.

NICOLÁS BERNAD, J.A. (2024): «Solidaridad y equidad intergeneracional en la sostenibilidad del sistema de pensiones, en aplicación del Real Decreto-ley 2/2023», *Revista de Trabajo y Seguridad Social*. CEF, 482, 23-52.

2. Legislación

Francia

Code de la sécurité sociale, art. L. 136-8.

Loi n.º 90-1168 du 29 décembre 1990 portant loi de finances pour 1991. *Journal officiel de la République française*, 30 décembre 1990.

Ordonnance n.º 96-50, du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale. *Journal officiel de la République française*, 25 janvier 1996.

España

Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de pensiones. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 312, de 29 de diciembre de 2021.

Ley 23/2013, de 23 de diciembre, reguladora del factor de sostenibilidad y del índice de revalorización del sistema de pensiones de la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 309, de 26 de diciembre de 2013.

Ley 24/1997, de 15 de julio, de consolidación y racionalización del sistema de Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 169, de 16 de julio de 1997.

Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 261, de 31 de octubre de 2015.

Real Decreto-ley 2/2023, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 65, de 17 de marzo de 2023.

3. Jurisprudencia

Francia

Conseil constitutionnel. (1990, 28 de diciembre). *Décision n.º 90-285 DC, Loi de finances pour 1991*.

Conseil constitutionnel. (1996, 19 de diciembre). *Décision n.º 96-384 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 1997*.

España

Tribunal Constitucional. STC 38/1981, de 20 de julio.

Tribunal Constitucional. STC 103/1983, de 22 de noviembre.

Tribunal Constitucional. STC 65/1987, de 21 de mayo.

Tribunal Constitucional. STC 134/1987, de 21 de julio.

Tribunal Constitucional. STC 97/1990, de 24 de mayo.

Tribunal Constitucional. STC 149/2004, de 20 de septiembre.

Tribunal Constitucional. STC 156/2014, de 25 de septiembre.

4. Informes, datos y documentos institucionales

Francia

Cour des comptes. (2025, noviembre). *La situation financière de la sécurité sociale. Une perspective de redressement fragile en 2026, une impasse de financement préoccupante (Communication à la commission des affaires sociales de l'Assemblée nationale)*. Cour des comptes.

España

Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) (2025): *Informe sobre los proyectos y líneas fundamentales de los Presupuestos de las Administraciones Públicas 2026* (Informe 71/25, 29 de octubre de 2025). AIReF.

Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones (2023): *Proyecciones del gasto público en pensiones España*. Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones.

Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones (2025, 22 de enero): «El Fondo de Reserva de la Seguridad Social acabará 2025 con 14.000 millones de euros», [Nota de prensa], Gobierno de España.

Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones (2025, 28 de noviembre): «Los ingresos por cotizaciones a la Seguridad Social crecen un 6,8 % interanual, hasta alcanzar los 147.113 millones de euros», [Nota de prensa], Gobierno de España.

CAPÍTULO 7

EL GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO: ¿UNA FIGURA TRIBUTARIA ENCUBIERTA AL MARGEN DEL DERECHO TRIBUTARIO Y DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA?

EVA M.^a GIL CRUZ

Universidad Pontificia Comillas-ICADE

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5389-8502>

Investigador: N-4303-2015

1. Introducción: del tributo extraordinario a la controversia constitucional y europea. 2. Naturaleza jurídica: ¿prestación patrimonial pública o tributo material? 2.1. Criterios doctrinales y jurisprudenciales para la calificación. 2.2. Contraste material: por qué el GTE funciona como un impuesto. 3. Principio de legalidad y uso del Decreto-ley: ¿camino al margen de la constitución? 3.1. Aplicación al caso: el GTE «2025» del RDL 10/2024. 3.2. Perspectiva procesal: qué cabe esperar del TC. 4. Capacidad económica, proporcionalidad y no confiscatoriedad. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: La introducción del GTE mediante el artículo 1 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, ha generado una intensa controversia jurídica en torno a su naturaleza, su encaje constitucional y su compatibilidad con el ordenamiento jurídico de la UE. Pese a que el legislador lo configura formalmente como una prestación patrimonial de carácter público no tributario, numerosos autores advierten que, por su estructura, finalidad y hecho imponible, se trata en realidad de un tributo encubierto. El TC español ha admitido a trámite diversas cuestiones de inconstitucionalidad, en las que se debate si esta prestación vulnera los principios constitucionales del artículo 31.1 CE.

PALABRAS CLAVE: Prestación patrimonial, naturaleza jurídica, tributos, principios constitucionales.

ABSTRACT: The introduction of the GTE through Article 1 of Law 38/2022 of 27 December has generated intense legal controversy regarding its nature, its constitutionality and its compatibility with EU law. Although the legislator formally configures it as a non-taxable public financial benefit, numerous authors warn that, due to its structure, purpose and taxable event, it is in fact a hidden tax. The Spanish Constitutional Court has admitted several questions of unconstitutionality for consideration, debating whether this benefit violates the constitutional principles of Article 31.1 of the Spanish Constitution.

KEYWORDS: Financial benefit, legal nature, taxes, constitutional principles.

1. INTRODUCCIÓN: DEL TRIBUTO EXTRAORDINARIO A LA CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL Y EUROPEA

La creación del gravamen temporal energético (en adelante, GTE) en España fue presentada a finales de 2022 como una respuesta urgente a la crisis energética y a los beneficios extraordinarios obtenidos por las grandes compañías del sector. En concreto, la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, introdujo esta figura con carácter temporal para los ejercicios 2023 y 2024, configurándola formalmente como una prestación patrimonial de carácter público no tributario (PPNT)

El Gobierno justificó esta elección técnica como una vía rápida y legítima para exigir un mayor esfuerzo contributivo a quienes habían visto incrementadas sus ganancias en un contexto de precios disparados, defendiendo su carácter extraordinario y solidario. Se optó por la etiqueta de PPNT –en lugar de calificarlo abiertamente como impuesto– con el fin de agilizar su aprobación y, presumiblemente, soslayar ciertas limitaciones legales y políticas.

Desde el inicio, sin embargo, la figura fue objeto de crítica doctrinal. Numerosos especialistas advirtieron que, más allá de su denominación formal, el gravamen presentaba todos los rasgos materiales de un tributo, lo que exigiría su sometimiento a los principios constitucionales de legalidad, generalidad, capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad como señala SERRANO ANTÓN (2024: 201-240).

La polémica en torno al GTE se intensificó a finales de 2024. Tras el rechazo parlamentario a su prórroga para 2025 durante la tramitación de la Ley 7/2024 (que de hecho derogó la base legal original del gravamen), el Gobierno reintrodujo la medida por Decreto-ley, concretamente mediante el RDL 10/2024, de 23 de diciembre, creando un nuevo GTE para el año 2025. Esta reintroducción vía RDL incorporó una novedad: una deducción o minoración condicionada a la realización de inversiones «verdes», supeditada a la autorización de la Comisión Europea por su posible calificación como ayuda de Estado.

Pese a esta modificación, la estructura esencial del gravamen se mantuvo prácticamente idéntica. Finalmente, dicha norma de urgencia no fue convalidada: el Congreso de los Diputados aprobó su derogación el 22 de enero de 2025, impidiendo la prolongación del tributo. Este episodio convirtió al GTE en un caso paradigmático de tensión entre la necesidad política y las garantías jurídico-constitucionales, así como un ejemplo de la estrecha supervisión ejercida desde Europa.

2. NATURALEZA JURÍDICA: ¿PRESTACIÓN PATRIMONIAL PÚBLICA O TRIBUTO MATERIAL?

2.1. CRITERIOS DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES PARA LA CALIFICACIÓN

El primer eje del debate se centra en determinar si el gravamen temporal energético puede sostenerse jurídicamente como una PPNT –tal como lo calificó formalmente el

legislador español en 2022— o si, por el contrario, debe considerarse materialmente como un tributo y, por tanto, quedar sujeto a todas las garantías y principios propios de los impuestos.

Esta cuestión no es meramente terminológica, sino que tiene hondas consecuencias constitucionales: si el GTE es un tributo en sentido material, le resultan plenamente aplicables los principios del artículo 31.1 de la CE —generalidad, igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad— así como el principio de legalidad tributaria (art. 31.3 CE) que exige ley formal para su establecimiento. En cambio, si se tratase de una PPNT genuina, cabría más flexibilidad en su configuración e incluso se podría argumentar que no integra el sistema tributario estricto.

La doctrina española reciente ha propuesto un criterio material para discernir entre tributos y otras prestaciones patrimoniales obligatorias, apoyándose en la jurisprudencia del TC. Según esta perspectiva, existen tres elementos clave para calificar una exacción como impuesto material:

- a) la coactividad *ex lege* de la obligación de pago (esto es, que se imponga por imperio de la ley, sin base en la autonomía de la voluntad del obligado);
- b) la ausencia de una contraprestación individualizada o de una prestación concreta por parte del Estado en favor del obligado tributario, y
- c) la finalidad esencialmente recaudatoria y general de los fondos obtenidos, desvinculada de la financiación directa de un servicio público determinado o de una actividad concreta que beneficie singularmente al contribuyente (SERRANO ANTÓN, 2024: 201-240).

Cuando concurren estos rasgos, nos encontraríamos con un tributo en sentido material, aunque la norma formal lo haya denominado de otra manera, entroncando con la jurisprudencia constitucional clásica.

El TC ha señalado en diversas ocasiones que la naturaleza de una PPP viene dada por su contenido o sustancia económica y no por el nombre que le asigne la ley. En efecto, ya en la STC 185/1995, de 14 de diciembre¹ el TC indicó que la denominación que el legislador dé a una figura no es decisiva si los elementos configuradores revelan que cumple una función tributaria.

De igual forma, la doctrina ha destacado que la categoría de PPNT no debe servir de subterfugio para eludir los controles propios de los tributos (BACIGALUPO SAGESSE, 2015: 131-137).

En suma, prevalece la realidad material, de tal manera que, si la figura comparte la estructura y finalidad de un impuesto, debe ser tratada como tal en cuanto a sus exigencias constitucionales.

Aplicando lo anterior al GTE, numerosos autores han señalado que, pese a su calificación formal como PPNT en la Ley 38/2022, esta figura ostenta un carácter

¹ Recurso de inconstitucionalidad 1.405/1989.

tributario que no parece ofrecer dudas (LOZANO y VÁZQUEZ, 2025: 3). En primer lugar, la obligación de pago es claramente coactiva y establecida *ex lege* pues las empresas energéticas alcanzadas no pueden eludirla ni depende de una negociación o contrato, sino que nace directamente de la ley por el hecho de operar en el sector y superar ciertos umbrales.

No hay, además, ninguna contraprestación individualizada por parte del Estado a favor de los sujetos pasivos al no quedar vinculado el gravamen a ningún servicio público específico del que aquellas empresas vayan a beneficiarse de modo particular, sino que sus ingresos pasan a engrosar la caja común. Por último, la finalidad del GTE es abiertamente recaudatoria general y de solidaridad presupuestaria al financiar las políticas públicas para mitigar los efectos de la inflación energética y, eventualmente, reducir el déficit.

No se trata de un pago finalista para costear una infraestructura concreta en beneficio de los obligados (como sería una contribución especial) ni de una tasa por un servicio voluntariamente solicitado.

Esta orientación generalista quedó patente cuando el propio Gobierno insinuó la posibilidad de mantener el gravamen con carácter permanente más allá de la coyuntura, difuminando su pretendido carácter excepcional y reforzando su naturaleza de ingreso tributario ordinario.

En consecuencia, bajo los criterios doctrinales y jurisprudenciales vigentes, todo apunta a que el GTE debe analizarse como un tributo en sentido material. En palabras de SERRANO ANTÓN (2024: 201-240), nos hallamos ante un impuesto encubierto que, en realidad, debería someterse a los principios del artículo 31.1 CE y a todas las garantías del ordenamiento tributario.

Esta será la hipótesis de trabajo que orientará el resto del análisis: asumiendo que el GTE es materialmente un impuesto, evaluaremos si su creación y diseño respetan los principios constitucionales (legalidad, reserva de ley, capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad).

2.2. CONTRASTE MATERIAL: POR QUÉ EL GTE FUNCIONA COMO UN IMPUESTO

La doctrina de 2023–2024 converge en este diagnóstico material que acabamos de exponer. Por un lado, SERRANO ANTÓN (2024: 201-240) cuestiona la coherencia de gravar los ingresos brutos en lugar de los beneficios excedentarios –que era la referencia solidaria europea–, señalando que ello entra en tensión con los principios de justicia tributaria y con la idea misma de «solidaridad» esgrimida para legitimarlo.

Por otro lado, LOZANO y VÁZQUEZ (2025: 4) subrayan el déficit institucional que supuso su reintroducción mediante RDL tras un rechazo parlamentario expreso, lo cual analizaré en el siguiente apartado. Estos autores destacan que tanto el diseño

material del gravamen como la técnica legislativa empleada lo convierten, en esencia, en un tributo encubierto, pese a la denominación formal como PPNT.

Un indicio particularmente revelador de la naturaleza tributaria del GTE se encuentra en la Disposición Adicional 2.^a del RDL 10/2024. En dicha disposición, el Gobierno se compromete a revisar la configuración del gravamen para lograr su integración en el sistema tributario en 2025, así como a concertarlo o conveniarlo con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra (BOE, 2024).

Esta previsión es muy significativa ya que solo tiene sentido hablar de concierto o convenio con las Haciendas forales cuando se trata de tributos estatales que deben ser coordinados con el régimen foral.

En el sistema español, los tributos estatales pueden ser *concertados* (en el caso del País Vasco, integrándose en su concierto económico) o *conveniados* (en el caso navarro) para que dichos territorios los gestionen y perciban según sus acuerdos con el Estado. Si el GTE fuera una auténtica PPNT no tributaria, no procedería su integración en el sistema tributario ni su concertación foral, ya que las PPNT no forman parte del concierto económico.

Por tanto, esta disposición adicional actúa como un reconocimiento implícito de la verdadera naturaleza tributaria del gravamen (LOZANO y VÁZQUEZ, 2025). El propio Gobierno, al planificar su conversión a impuesto permanente y su articulación con los territorios forales, admitió tácitamente que el GTE era, en esencia, un impuesto estatal que eventualmente habría de sujetarse al régimen general de distribución de potestades tributarias.

Este reconocimiento resultó profético, tras la derogación del RDL 10/2024 en enero de 2025, cualquier intento futuro de reimplantar el gravamen tendrá que venir acompañado de su tramitación como ley formal y de su inclusión en el Concierto Económico vasco y el Convenio navarro, para evitar de nuevo la oposición de esos grupos parlamentarios.

De hecho, se ha señalado que la participación de partidos como el PNV en la derogación parlamentaria de diciembre 2024 obedeció en parte al malestar porque el Gobierno pretendía extender un tributo sobre empresas vascas sin la debida concertación (MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ, 2024). Así, la dimensión político-territorial se sumó a la jurídica para evidenciar que el GTE no podía sostenerse al margen del Derecho tributario ordinario.

En síntesis, atendiendo al *fondo* antes que, a la *forma*, el GTE debe ser tratado como un impuesto sectorial sobre ingresos. Y esta calificación conlleva importantes consecuencias: al ser un tributo material, debe cumplir los principios y límites que la Constitución y el ordenamiento establecen para los impuestos (art. 31 CE, entre otros). Precisamente, los apartados siguientes analizan si esos principios –legalidad y reserva de ley, capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad– se han respetado en la creación y aplicación del GTE.

3. PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y USO DEL DECRETO-LEY: ¿CAMINO AL MARGEN DE LA CONSTITUCIÓN?

3.1. APLICACIÓN AL CASO: EL GTE «2025» DEL RDL 10/2024

Aplicando la jurisprudencia consolidada del TC² al caso concreto del GTE reintroducido para 2025, surgen serias dudas sobre la constitucionalidad del RDL 10/2024 bajo el prisma del art. 86 CE. Recordemos que este RDL, de 23 de diciembre de 2024, recreó un «nuevo» gravamen temporal energético para el año 2025, apenas días después de que la Ley 7/2024 hubiera derogado la figura anterior.

El RDL 10/2024 configuró *ex novo* todos los elementos esenciales del tributo: definió un nuevo hecho imponible (referido a los ingresos de 2024), delimitó los sujetos pasivos e impuso un tipo único del 1,2%. Además, incorporó la mencionada minoración por inversiones estratégicas, condicionada a autorización europea por posible ayuda de Estado (AEAT, 2024). En otras palabras, el Gobierno legisló por sí solo un tributo completo aplicable en todo el territorio estatal y de alcance general dentro del sector energético.

Desde una perspectiva material, no cabe duda de que el RDL 10/2024 reguló todos los elementos esenciales de un tributo sectorial sobre ingresos. Es decir, afectó de lleno al ámbito cubierto por la reserva de ley tributaria del art. 31.3 CE, pues creó la obligación de contribuir, determinó quién debía contribuir, sobre qué base y en qué cuantía. Esto entra de lleno en la zona marcada por el TC como «núcleo indisponible» al decreto-ley.

Por tanto, la carga de justificación de la urgencia por parte del Gobierno era extraordinariamente alta.

Analizando el contexto, advertimos que la situación que motivó el RDL 10/2024 no fue un suceso sobrevenido imprevisible (como podría ser una catástrofe natural o una súbita crisis financiera), sino la voluntad del Ejecutivo de restablecer mediante RDL un gravamen que había sido rechazado por el legislador días antes. Recordemos: el Congreso, en la tramitación de la Ley 7/2024, había votado eliminar la prórroga del gravamen para 2025.

A renglón seguido, el Gobierno –que estaba en funciones tras las elecciones de julio de 2023 pero con plenas competencias hasta la formación del nuevo Parlamento– decidió volver a implantarlo por su cuenta vía decreto-ley, presumiblemente para cumplir compromisos políticos previos con ciertos socios parlamentarios (LOZANO y VÁZQUEZ, 2025: 2).

Esta secuencia plantea un problema respecto del juicio de necesidad: ¿puede considerarse «extraordinaria y urgente» la necesidad de imponer un tributo que el Parla-

² Valga por todas las siguientes: Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 182/1997 de 28 oct. 1997, Rec. 2548/1992 y Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 189/2005 de 7 jul. 2005, Rec. 3372/1996

mento no quiso aprobar por la vía ordinaria? La mera discrepancia política o la insistencia del Ejecutivo en su medida no parecen encajar en la idea de urgencia habilitante del art. 86 CE, que se concibe para emergencias objetivas y no para soslayar al Legislativo

De hecho, el RDL 10/2024 fue derogado por la Cámara en menos de un mes, como mencionamos, mediante la Resolución de 22 de enero de 2025 del Congreso de los Diputados. Ese rápido desenlace confirmó que no había consenso político para la continuidad del gravamen. Jurídicamente, refuerza la impresión de que la urgencia invocada por el Gobierno no provenía de un hecho externo sobrevenido, sino de un desacuerdo con la decisión parlamentaria, lo que supone una finalidad discutible para un RDL.

En palabras de algún autor, fue una suerte de «contrarreforma fiscal por decreto-ley» para desautorizar al legislador (LOZANO y VÁZQUEZ, 2025: 2). Este uso atípico de la legislación de urgencia compromete el canon del art. 86 CE, pues sugiere un uso instrumental del decreto-ley más allá de su espíritu constitucional.

A la vista de lo anterior, es preciso valorar críticamente si la aprobación del GTE por decreto-ley en 2024 supera o no el triple test de constitucionalidad. Diversos autores y juristas han expresado sus dudas profundas al respecto:

- Respecto a la urgencia extraordinaria: Como ya se expuso, no parecía existir una verdadera situación excepcional sobrevenida que impidiera la tramitación parlamentaria. La urgencia invocada estaba más bien vinculada a la voluntad política de no dejar caer la figura tras la derogación parlamentaria, lo que se aleja del canon constitucional.
- En cuanto a la conexión de sentido: Si bien formalmente el RDL 10/2024 se dicta en un contexto de precios energéticos altos y pretende justificar su medida por equidad y apoyo a la transición ecológica, la realidad es que la configuración del gravamen respondía más a una lógica estructural que a una emergencia puntual. El gravamen no nació para solucionar un problema inmediato (por ejemplo, no es un recargo temporal sobre tarifas para evitar apagones, etc.), sino que se planteó como una *contribución solidaria sostenida*.
- Sobre el respeto a la reserva de ley: Este quizás es el punto más débil para la defensa de la constitucionalidad del RDL 10/2024. El RDL *no dejó margen* para un desarrollo legislativo posterior, sino que él mismo contuvo todo el tributo. Se ocupó de la hipótesis de incidencia, sujetos, base, tipo y gestión. En puridad, la intervención del Parlamento se limitó a la eventual convalidación o derogación *ex post*, pero no pudo incidir en su contenido por enmiendas u otro control material (más allá del político de «sí o no» a la convalidación).

En conjunto, la valoración crítica apunta a que el RDL 10/2024 difícilmente superaría el escrutinio del TC. Los tres requisitos no parecen cumplirse de forma satisfactoria: la urgencia era cuestionable, la conexión finalista era débil y la reserva de ley resultó vulnerada.

3.2. PERSPECTIVA PROCESAL: QUÉ CABE ESPERAR DEL TC

Dado que el tema podría aún tener recorrido judicial (por ejemplo, en relación con la aplicación del GTE en 2023–2024 o con cuestiones residuales del periodo enero 2025), es pertinente considerar cómo podría enfocarlo el TC, en caso de verse requerido. El control de constitucionalidad podría plantearse a través de un recurso de inconstitucionalidad o mediante cuestiones de inconstitucionalidad promovidas por jueces que conozcan de litigios relacionados.

De darse un pronunciamiento del TC sobre el fondo, previsiblemente centraría su análisis en tres cuestiones clave (a la luz de los escritos conocidos y del propio debate público):

- a) Si el GTE «2023–2024» y su réplica en 2025 afectaron al deber de contribuir (art. 86.1 CE) configurando todos los elementos esenciales de un tributo. Aquí se dilucidaría si, al haberse presentado como PPNT, la figura eludió indebidamente la reserva de ley y si el RDL supuso una afectación vedada del deber de contribuir.
- b) Si existió una extraordinaria y urgente necesidad concreta y acreditada para justificar el RDL 10/2024, y si la conexión de sentido entre dicha necesidad y el gravamen adoptado fue suficiente. En este punto, el TC evaluaría con detalle la motivación del Gobierno en la exposición de motivos y los hechos económicos concurrentes. La ausencia de hechos nuevos y la existencia de otras vías (p. ej. normativa europea, medidas menos drásticas) jugarían en contra de la validez.
- c) Si la utilización del RDL tras una derogación parlamentaria previa desnaturalizó la excepcionalidad de este instrumento. Este sería un aspecto novedoso para el TC: valorar si el Ejecutivo puede «insistir» mediante RDL en algo que el Legislativo rechazó poco antes. Es posible que el TC evitase pronunciarse abiertamente sobre la colisión política, pero implícitamente, al evaluar la urgencia, tendría en cuenta esa secuencia.

A la luz de precedentes como la STC 73/2017, de 8 de junio³ (que impuso un control reforzado en materia tributaria) y la STC 137/2011 de 9 de marzo⁴ (que exigió urgencia real y conexión de sentido), es factible pensar que el Tribunal podría inclinarse hacia declarar la invalidez del gravamen vía RDL.

Ahora bien, otra posibilidad es que, dada la derogación sobrevenida, el TC optase por una decisión de «carencia sobrevenida de objeto» o modulase los efectos temporales de una eventual nulidad para no causar estragos en la recaudación ya realizada de 2023-2024. En ocasiones, el TC, por razones de seguridad jurídica, ha evitado pronunciamientos que dejen sin cobertura jurídica situaciones consolidadas.

³ Recurso de inconstitucionalidad 3856-2012. ECLI:ES:TC:2017:73.

⁴ Recurso de inconstitucionalidad núm. 735-2022ECLI:ES:TC:2023:17.

En cualquier caso, desde la perspectiva procesal, el GTE 2025 presentó un alto riesgo de censura constitucional. Su historia quedó truncada antes de llegar a sentencia, pero los argumentos están sobre la mesa para que sirva de referencia en futuras discusiones sobre los límites del RDL en materia tributaria.

Tras examinar la faceta formal-constitucional, pasaremos a analizar otro eje fundamental: el principio de capacidad económica y la proporcionalidad del gravamen, así como la posible vulneración de la prohibición de confiscatoriedad, dadas las peculiaridades de su base imponible.

4. CAPACIDAD ECONÓMICA, PROPORCIONALIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD

Analicemos el diseño del GTE en relación con la capacidad económica. Tanto en su versión inicial (Ley 38/2022) como en la reconfiguración del RDL 10/2024, el gravamen optó por una base imponible sobre ingresos brutos, aplicando un tipo del 1,2% sobre la cifra de negocios de las grandes energéticas en España. Esta opción implica que se grava el volumen de ventas, con independencia de los costes, gastos o márgenes de beneficio de la empresa. Es decir, desconecta la exacción de los beneficios efectivamente obtenidos.

Así, podrían darse casos en que una empresa con ingresos elevados, pero costes igualmente elevados (y por tanto con un margen de ganancia pequeño) tenga que pagar el gravamen casi sin haber obtenido beneficios netos; e incluso, hipotéticamente, empresas que en 2024 tuvieron pérdidas contables (por inversiones u otras razones) pero cuyos ingresos brutos entren en el umbral, estarían sujetas al pago. En términos económicos, se está gravando una medida bruta de capacidad (ventas) que no refleja la *renta disponible* real de la empresa.

Este tipo de escenarios ponen en entredicho el respeto a la capacidad económica al estarse exigiendo contribuir *donde no hay auténtica riqueza disponible*. Según parte de la doctrina, esto supone un posible incumplimiento del principio de capacidad económica e incluso podría tener efectos confiscatorios en empresas con baja rentabilidad (MORENO FERNÁNDEZ, 2019, 15: 30 y RODRÍGUEZ BEREJIO, 2021, 5: 24).

Conviene compararlo con el modelo que inspiró teóricamente estas figuras como fue el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo, que introdujo una *contribución solidaria* sobre el sector de los combustibles fósiles a nivel europeo. Dicho Reglamento estableció que la contribución recaería sobre los beneficios excedentarios, definiendo como tales la parte del beneficio que supera en más de un 20% la media de 2018-2021.

En otras palabras, la UE diseñó su gravamen de emergencia tomando como base la renta extraordinaria obtenida por las empresas energéticas debido a la subida excepcional de precios, respetando así la capacidad contributiva ordinaria. Solo cuando los beneficios de una empresa superasen significativamente su nivel «normal» histórico, se aplicaría el gravamen (con un tipo mínimo del 33% sobre ese exceso).

La lógica de esta contribución europea era clara, a saber, no penalizar la actividad normal ni poner en riesgo la viabilidad de las empresas, sino detraer únicamente la parte sobreabundante de ganancias atribuible a la coyuntura excepcional. Además, en la motivación del Reglamento se hacía hincapié en la temporalidad y proporcionalidad de la medida, subrayando que no debía distorsionar las inversiones ni comprometer las expectativas legítimas de los operadores.

Frente a ello, el modelo español optó por gravar los ingresos totales (ventas) de forma uniforme, sin distinguir qué parte correspondía a beneficios ordinarios o extraordinarios.

Esta divergencia diluye la justificación de «solidaridad» que se había esgrimido. Una cosa es pedir a las empresas que entreguen una porción de sus beneficios extraordinarios derivados de la crisis (lo cual tiene cierta equidad horizontal ya que el que ganó mucho más de lo habitual, que contribuya más), y otra muy distinta es gravar por igual a empresas que quizás no tuvieron tales *windfall profits* pero que, por estar en el sector, deben pagar sobre sus ingresos.

En palabras de MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ (2024), el GTE español abandona la técnica de los beneficios extraordinarios y se inclina por una figura de carácter estructural y general, que se asemeja más a un impuesto sectorial permanente que a una medida de reparto coyuntural de ganancias excepcionales.

Desde la perspectiva doctrinal, el GTE español presenta por tanto una triple fragilidad (SERRANO ANTÓN, 2024: 201, 240; MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ, 2024): Primero, frente al canon constitucional español, porque grava ingresos sin atender a la renta real, exponiéndose a la crítica de que vulnera la capacidad económica (STC 221/1992, de 11 de diciembre⁵, STC 126/2019, de 31 de octubre⁶). Segundo, frente al modelo europeo, porque se aparta de la técnica de los beneficios extraordinarios que respeta la capacidad contributiva ordinaria, inclinándose por un esquema más gravoso y menos justificado en términos de proporcionalidad. Tercero, frente al precedente italiano, porque carece de filtros de proporcionalidad en la determinación de la base imponible (no hay umbrales de exclusión de pequeñas variaciones, ni modulaciones según márgenes), lo que eleva el riesgo de distorsiones económicas y de incurrir en una suerte de *quasi-confiscatoriedad*.

Hay que aclarar que el tipo impositivo del 1,2% *podría parecer* bajo en términos absolutos; de hecho, en abstracto gravar con un 1,2% las ventas no suenan confiscatorio. Sin embargo, la confiscatoriedad debe medirse en relación con el resultado económico del contribuyente. Un tributo aparentemente pequeño sobre ingresos brutos puede traducirse en un porcentaje muy elevado sobre los beneficios netos. Y si su margen fuera del 1% o menor, el tributo podría incluso exceder el 100% de sus utilidades, generando pérdidas donde no las habría o agravándolas.

⁵ Cuestiones de inconstitucionalidad 1.062/1988 y 2.191/1990 (acumuladas).

⁶ Cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019. ECLI:ES:TC:2019:126

Este efecto desproporcionado es el que advertía SERRANO ANTÓN (2024), indicando que el GTE, tal como se planteó, se aproximaba peligrosamente a la frontera de la confiscatoriedad prohibida por el art. 31.1 CE.

5. CONCLUSIONES

Naturaleza materialmente tributaria. A la luz de todo lo expuesto, podemos concluir que, aunque el legislador calificó el GTE como PPNT, esta figura cumple con los rasgos definitorios de un impuesto en sentido material. Presenta coactividad *ex lege* (imposición obligatoria por ley), ausencia de contraprestación individualizada para el obligado y finalidad recaudatoria general y no finalista. En consecuencia, debe someterse a los principios y límites propios de los tributos.

- Problemas de constitucionalidad por el uso del RDL. La forma en que se aprobó y reintrodujo el GTE vulneró, en opinión ampliamente compartida, la reserva de ley tributaria (art. 31.3 CE) y excedió los límites materiales impuestos al RDL (art. 86 CE). La aprobación original por ley fue correcta en forma, pero la reintroducción para 2025 mediante un RDL suscitó fundadas dudas de constitucionalidad. El RDL configuró todos los elementos esenciales del gravamen sin que concurriera una situación de extraordinaria y urgente necesidad auténtica. Además, al afectar al deber general de contribuir de manera sustancial, se entiende que invadió el ámbito reservado a la ley formal.
- Vulneración del principio de capacidad económica y riesgo de confiscatoriedad. El diseño sustantivo del GTE también resultó problemático al desconectarse de la renta efectivamente obtenida por los contribuyentes. Al gravar con un 1,2% los ingresos brutos de las empresas energéticas, independientemente de sus costes o beneficios, el gravamen ignoraba la capacidad económica real en numerosos casos. Además, en situaciones extremas podía absorber una porción significativa de los beneficios (o agravar pérdidas), aproximándose a la frontera de la confiscatoriedad prohibida por el art. 31.1 CE.

Bibliografía

- AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) (2024): «Nuevo gravamen temporal energético durante el año 2025», (Nota informativa, 26 de diciembre de 2024). <https://sede.agenciatributaria.gob.es> (consulta 31 de octubre de 2025).
- BACIGALUPO SAGESSE, M. (2015): «Prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria: la financiación del déficit del sistema eléctrico», en LÓPEZ RAMÓN, F. (coord.): *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, INAP, págs. 131-137.
- CRUZ AMORÓS, M. (2022, 28 de noviembre): «Apuntes sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias», *El Derecho-Noticias Jurídicas*.

- LOZANO CUTANDA, B. y VÁZQUEZ COBOS, C. (2025): «La dudosa constitucionalidad de la introducción mediante decreto-ley del gravamen temporal energético rechazado por las Cortes», (Nota técnica, Gómez-Acebo Pombo, 2 de enero de 2025).
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ, J. (2024): «El gravamen energético español y la Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 4 de junio de 2024», *El Derecho (Tribuna jurídica)*, 11/09/2024.
- MONCLOA (2022, diciembre 27): «El Gobierno aprueba los gravámenes temporales energético, bancario y de grandes fortunas. Presidencia del Gobierno de España.» <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/271222-gravamenes.aspx> (consulta 29 de septiembre de 2025).
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I. (2019): «La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 124 (2019), págs. 15-30.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. (2021): «El principio de capacidad económica en una encrucijada (la problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 CE)», *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, vol. 25/1 (2021), págs. 5-24.
- SERRANO ANTÓN, F. (2024). «El gravamen energético temporal sobre los beneficios extraordinarios de los operadores de energía en España: su discolpa base legal europea, sus problemas de compatibilidad como medida equivalente con el Reglamento de la UE y su potencial inconstitucionalidad», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 500, págs. 201-240.

CAPÍTULO 8

LA DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS ESPAÑOL

YISELL MARTÍ TRAMEZAYGUEZ

Universidad Pompeu Fabra

Facultad de Derecho

1. Consideraciones preliminares sobre la deducción por maternidad en el IRPF español. 2. Marco normativo de la deducción por maternidad en el IRPF español. 2.1. Fundamento legal y evolución normativa. 2.2. Configuración normativa. 2.2.1. Requisitos de la deducción por maternidad. 2.2.2. Importe de la deducción. 2.2.3. Incremento por gastos de guardería. 2.2.4. Abono anticipado de la deducción. 3. Naturaleza jurídica de la deducción por maternidad. 3.1. Fundamentos de su naturaleza jurídica. 3.2. Comparación con el impuesto negativo. 3.3. Perspectiva de derecho comparado: los *tax credits*. 4. Conclusión final: síntesis y encaje doctrinal. Bibliografía.

RESUMEN: La deducción por maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se configura como un instrumento tributario de finalidad social orientado a favorecer la conciliación entre maternidad y actividad laboral. Su diseño normativo ha suscitado un debate relevante en torno a su naturaleza jurídica, al poder generar en determinados supuestos transferencias netas a favor del contribuyente. Esta investigación analiza su régimen jurídico y valora si dicho instrumento puede calificarse como una manifestación del impuesto negativo o si, por el contrario, su encaje dogmático adecuado es el de un crédito fiscal condicionado integrado en la estructura del impuesto.

PALABRAS CLAVE: Deducción por maternidad, IRPF, beneficio fiscal, impuesto negativo, crédito fiscal.

ABSTRACT: The maternity deduction in the Spanish Personal Income Tax is configured as a tax instrument with a social purpose aimed at promoting the reconciliation between motherhood and paid employment. Its normative design has given rise to a relevant debate concerning its legal nature, as in certain cases it may generate net transfers in favor of the taxpayer. This study analyzes its legal regime and examines whether this instrument may be classified as a manifestation of a negative income tax or whether, on the contrary, its appropriate doctrinal classification is that of a conditional tax credit integrated into the structure of the tax.

KEYWORDS: Maternity deduction, Spanish Personal Income Tax (IRPF), fiscal benefit, negative income tax, tax credit.

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES SOBRE LA DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD EN EL IRPF ESPAÑOL

La deducción por maternidad en el IRPF español es un instrumento fiscal con finalidad social destinado a reducir la cuota líquida del impuesto y apoyar a contribuyentes con responsabilidades familiares que ejercen o han ejercido una actividad económica. Mediante este beneficio fiscal, el legislador introduce elementos de corrección en la carga impositiva atendiendo a circunstancias personales y familiares, incorporando al diseño del impuesto una dimensión extrafiscal vinculada a objetivos de política social.

En este contexto, la deducción por maternidad presenta rasgos que han suscitado un debate doctrinal en torno a su naturaleza jurídica, en particular cuando su aplicación puede dar lugar a resultados económicos favorables para el contribuyente incluso en ausencia de cuota tributaria suficiente. Estas circunstancias justifican la necesidad de un análisis específico de su régimen jurídico y de su encaje dogmático dentro del IRPF español, que permita valorar críticamente su configuración normativa y sus efectos.

A partir de estas consideraciones, puede afirmarse que la deducción por maternidad opera como un beneficio fiscal cuyos efectos económicos, en determinados supuestos, pueden aproximarse a los de una transferencia directa. No obstante, su alcance, los requisitos exigidos para su aplicación y las posibles variaciones normativas plantean problemas de desigualdad y de claridad administrativa. En determinadas configuraciones, el beneficio puede incluso superar la cuota líquida del impuesto, adoptando rasgos que recuerdan a la lógica del impuesto negativo.

Sin embargo, una calificación estricta de la deducción como impuesto negativo resulta descartable. A diferencia de este último, concebido como un mecanismo de garantía de ingresos de carácter universal vinculado exclusivamente al nivel de renta, la deducción por maternidad se encuentra condicionada al cumplimiento de requisitos legales específicos, entre los que destaca la exigencia de una cotización mínima al sistema de la Seguridad Social. Esta configuración normativa permite entender la deducción no como una prestación universal, sino como un crédito fiscal condicionado, integrado en la estructura del IRPF y vinculado a la participación en el mercado de trabajo formal.

En definitiva, la deducción por maternidad se presenta, sin lugar a dudas, como una figura *sui generis* dentro del sistema tributario, cuya configuración normativa desafía las categorías clásicas del Derecho financiero y exige un análisis específico de su naturaleza jurídica. Siguiendo en este sentido al profesor PÉREZ ROYO, la deducción por maternidad en el IRPF, conjuntamente con las deducciones por familia numerosa y por personas con discapacidad a cargo, pueden calificarse expresamente como deducciones *sui generis*, ya que se trata de «los únicos supuestos de deducción capaces de dar lugar a una devolución tributaria superior incluso al importe de las cantidades previamente satisfechas en concepto de pagos a cuenta por el contribuyente» (PÉREZ ROYO *et al.*, 2023, pág. 280). La coexistencia de una finalidad social explícita con su integración

formal en la estructura del IRPF, así como la presencia de requisitos contributivos que condicionan su reconocimiento, revelan la complejidad de este instrumento y justifican la necesidad de examinar con detenimiento su régimen jurídico. Desde esta perspectiva, resulta imprescindible atender, en primer lugar, a los fundamentos legales y a la evolución normativa de la deducción, como paso previo para valorar críticamente su configuración actual y su adecuado encaje dogmático en el sistema tributario español.

2. MARCO NORMATIVO DE LA DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD EN EL IRPF ESPAÑOL

El artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, regula la deducción por maternidad como un beneficio fiscal integrado en la estructura del impuesto, dirigido a determinados contribuyentes en atención a circunstancias personales y familiares. La incorporación expresa de esta deducción en la normativa del IRPF refleja la opción del legislador por articular, a través del propio tributo, una medida de apoyo económico de finalidad social.

Desde una perspectiva sistemática, la ubicación de la deducción en la ley del impuesto condiciona su funcionamiento, al someterla a las reglas propias del IRPF. No obstante, su configuración normativa presenta elementos singulares, en particular en lo relativo a los requisitos exigidos para su aplicación y a la posibilidad de que el importe de la deducción pueda generar efectos económicos favorables con independencia de la existencia de cuota líquida suficiente. El examen del marco normativo exige, por ello, atender tanto al fundamento legal de la deducción como a su evolución normativa, aspectos que permiten comprender el alcance actual del beneficio y su encaje como un crédito fiscal condicionado dentro del sistema tributario español.

2.1. FUNDAMENTO LEGAL Y EVOLUCIÓN NORMATIVA

El fundamento legal de la deducción por maternidad se encuentra en el artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, precepto que configura este beneficio fiscal como un mecanismo de apoyo económico vinculado a determinadas circunstancias personales y familiares. La norma establece los requisitos para su aplicación y prevé, asimismo, la posibilidad de su abono anticipado, lo que pone de manifiesto la singularidad de la deducción dentro de la estructura del impuesto y explica su carácter híbrido entre crédito fiscal y medida de política social.

Desde una perspectiva histórica, la deducción por maternidad, fue introducida en el ordenamiento jurídico español en el año 2003, mediante la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF. Su finalidad, tal y como se indicaba en la Exposición de Motivos de la norma, era «compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad»¹. Es importante tener en cuenta que la maternidad en la

¹ Finalidad que debe ser evaluada a más de 23 años de la entrada en vigor de esta norma.

que se pensó es la de las mujeres con un puesto de trabajo, excluyéndose de su aplicación a aquellas que carecen de él (desempleadas, trabajadoras en la economía sumergida, etc)². Es decir, se trata de una figura que se enmarca dentro de las relaciones jurídico tributarias. Esta ley incorpora en su artículo trigésimo cuarto modificaciones en cuanto a que se incorporaron nuevas reducciones en la base imponible por hijos menores de tres años y, con la finalidad de compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad, se agrega un nuevo supuesto de deducción en cuota para las madres con hijos menores de tres años que trabajen fuera del hogar.

La integración de la deducción en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF que configuró las bases del actual sistema del impuesto, mantuvo esta orientación básica, consolidando la deducción como un beneficio fiscal condicionado al alta y cotización en la Seguridad Social o en una mutualidad alternativa. A través de esta regulación, el legislador optó por incorporar la medida dentro de la liquidación del impuesto, reforzando su vinculación con el sistema tributario y con la lógica propia del tributo.

Con posterioridad, la deducción por maternidad ha experimentado diversas modificaciones normativas para ampliar y precisar su alcance. Entre ellas destaca la reforma introducida por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, que modificó la redacción del artículo 81³ de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Esta norma evidencia una mejora de la fiscalidad familiar, ampliando la deducción por maternidad, en cuanto se incrementa el incentivo fiscal cuando se tengan que soportar gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados. El importe de la deducción, que tenía un límite de 1.200 euros anuales, se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados. En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquel en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

En la Exposición de Motivos de dicha Ley, se deja entrever una finalidad más amplia que la estimulación de la mujer al mercado de trabajo o su permanencia en él;

² MERINO JARA, I. (dir.); LUCAS DURÁN, M. (coord.); CALVO VÉRGEZ, J.; FERNÁNDEZ AMOR, J.A.; GARCÍA CALVENTE, Y.; GARCÍA LUIS, T.; MACARRO OSUNA, J.M.; MANZANO SILVA, E.; MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2020): *Derecho tributario: parte especial*, Editorial Tecnos, novena edición, Madrid, págs. 280-281.

³ El apartado 5 del citado artículo 81 establece la obligación de información que deben cumplir las guarderías o centros infantiles. Esta obligación de información ha sido desarrollada por el apartado 9 del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

puesto que, al tener en cuenta los gastos de guardería, se añade como finalidad la conciliación de la vida familiar y laboral y el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de educación infantil. «No es un cambio pequeño. No es una modificación baladí. El legislador ha empezado a ser consciente de una situación social que implica mirar más allá de la simple devolución de las cuotas a la Seguridad Social a la mujer trabajadora. La conciliación familiar y el acceso a guardería, son finalidades dignas de salvaguardar y de inspirar la configuración de un nuevo beneficio fiscal» (MIRAS MARÍN, 2019, 181-190).

Más recientemente, la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para 2023, modificó el artículo 81 de la LIRPF, ampliando el acceso a la deducción por maternidad a las mujeres con hijos menores de tres años que, en el momento del nacimiento o con posterioridad, perciban prestaciones de desempleo o estén dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad, con un mínimo de 30 días cotizados. La deducción permite minorar la cuota diferencial hasta 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años y se extiende, en los supuestos de adopción o acogimiento, durante los tres años siguientes a la inscripción registral, con independencia de la edad del menor.

La reforma introduce una modificación relevante de los requisitos de acceso a la deducción por maternidad, al permitir su aplicación a contribuyentes que perciban prestaciones de desempleo o que estén dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad, con un mínimo de 30 días cotizados. Este enfoque supone una ampliación respecto de la regulación anterior, que vinculaba el beneficio exclusivamente al ejercicio efectivo de una actividad por cuenta propia o ajena⁴. Esta reforma atenúa, en cierta medida, el carácter estrictamente contributivo que había presidido la configuración original de la deducción, sin llegar, no obstante, a desvincularla completamente del sistema de Seguridad Social. La evolución normativa de la deducción por maternidad refleja una adaptación progresiva a los cambios sociales, manteniendo su configuración como un crédito fiscal condicionado sujeto a requisitos legales específicos, lo que permite fundamentar su análisis dogmático.

2.2. CONFIGURACIÓN NORMATIVA

La deducción por maternidad se configura como un crédito fiscal condicionado, cuyo reconocimiento depende de requisitos legales vinculados a la condición de contribuyente, a las responsabilidades familiares y a exigencias contributivas, complementados por límites cuantitativos y reglas procedimentales que determinan su aplicación

⁴ Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, artículo trigésimo cuarto (2002). Artículo trigésimo cuarto. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (2006). Artículo 81. Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (2018)

efectiva. El examen conjunto de estos requisitos resulta esencial para valorar la naturaleza jurídica de la deducción por maternidad, en la medida en que permite explicar por qué, pese a ciertos efectos económicos asimilables a transferencias directas, el instrumento no puede calificarse como un impuesto negativo en sentido estricto, sino como un crédito fiscal cuyo reconocimiento depende del cumplimiento previo de condiciones legalmente establecidas.

2.2.1. Requisitos de la deducción por maternidad en el IRPF

Los requisitos previstos en la legislación actual son los siguientes:

1. Ser mujer. No obstante, los padres podrán aplicar la deducción pendiente cuando la madre fallezca o cuando la guarda y cuidado se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor/a.
2. Tener hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá aplicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de inscripción en el Registro Civil. Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.
3. Percibir, en el momento del nacimiento del menor, prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o que en dicho momento o cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados.

2.2.2 Importe de la deducción

Conforme a los artículos 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y 60.1 y 2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la deducción será de 100 € por cada mes natural del período impositivo posteriores al momento en que se cumplan los requisitos señalados anteriormente, en los que la mujer tenga derecho al mínimo por descendientes por ese menor de tres años, siempre que durante dichos meses no se perciba por ninguno de los progenitores en relación con dicho descendiente el complemento de ayuda para la infancia previsto en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital. Cuando el derecho a la deducción se encuentra motivado por haberse dado de alta en la Seguridad Social o mutualidad con posterioridad al nacimiento del menor, la deducción correspondiente al mes en el que se cumpla el período de cotización de 30 días, se incrementará en 150 €.

2.2.3. Incremento por gastos de guardería

El importe deducible podrá incrementarse hasta en 1.000 € adicionales, en proporción al número de meses en que la contribuyente cumpla los requisitos para la

deducción, siempre que en el mismo período impositivo hubiera satisfecho gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados⁵.

Según la doctrina española se ha destacado que: «este incremento podrá seguir aplicándose por los gastos posteriores a la fecha en que el hijo cumpla tres años, hasta el mes anterior a aquel en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil, siempre que se trate de gastos realizados dentro del período impositivo en que se haya cumplido dicha edad. Este incremento tendrá como límite el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho a la guardería o centro educativo en relación con el hijo que da derecho al mismo» (PÉREZ ROYO *et al.*, 2023, pág. 282).

2.2.4. *Abono anticipado de la deducción*

Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el importe mensual correspondiente a la deducción por maternidad de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto⁶. El abono anticipado permite la percepción directa del importe de la deducción como anticipo del crédito fiscal reconocido, reforzando su carácter condicionado y su gestión administrativa. En conjunto, el marco normativo define con precisión los requisitos, la cuantía y las modalidades de aplicación de la deducción por maternidad, proporcionando la base necesaria para el análisis de su naturaleza jurídica y de su encaje doctrinal como crédito fiscal condicionado.

3. NATURALEZA JURÍDICA DE LA DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD

3.1. FUNDAMENTOS DE SU NATURALEZA JURÍDICA

La deducción por maternidad en el IRPF es un instrumento fiscal de finalidad social que, además de reducir la cuota diferencial, puede generar efectos económicos anticipables frente a la Administración. Su configuración selectiva y condicionada, basada en requisitos legales y contributivos específicos, refleja la voluntad del legislador de vincular el beneficio a la lógica contributiva del impuesto, evitando su aplicación universal y reforzando la coherencia entre objetivos redistributivos y estructura del IRPF.

Desde un enfoque doctrinal, esta deducción representa un instrumento híbrido, que combina elementos de política fiscal y social: protege y estimula la reinserción

⁵ Véase la Sentencia No.7/2024 (Recurso de casación 2779/2022) de 8 de enero de 2024, Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (Sección Segunda), donde se determina que en tales casos se exigirá únicamente que las guarderías cuenten con los permisos para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores, incluida la asistencia, cuidado y alimentación, sin la necesidad de autorización como centro educativo.

⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Artículo 81.4.

laboral, al tiempo que permite transferencias económicas directas dentro del marco del impuesto. La evaluación de su naturaleza jurídica constituye, por tanto, un paso imprescindible para comprender su encaje en el sistema tributario, sentando las bases para la comparación con figuras internacionales, como el impuesto negativo y los créditos fiscales (*tax credits*) en sistemas anglosajones, y para analizar su función como crédito fiscal condicionado, que será objeto de los subepígrafes siguientes.

3.2. COMPARACIÓN CON EL IMPUESTO NEGATIVO

A pesar de que la figura del impuesto negativo no se encuentra reconocida en el ordenamiento jurídico tributario español, la deducción por maternidad presenta elementos que se asemejan con los de esta figura, como la transferencia de recursos del Estado a contribuyentes que cumplen determinados requisitos legales, incluso cuando no existe cuota tributaria a compensar, lo que también parece ser una técnica de subsidio materializada a través de la normativa del impuesto del IRPF.

Coincidiendo con lo planteado por PÉREZ ROYO al afirmar la posibilidad de la hipótesis de un impuesto negativo o inverso, ya que hasta la implementación de esta deducción por maternidad en 2003, la obtención de una devolución tributaria solo era posible cuando se hubiera producido un exceso en los pagos a cuenta efectuados (retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados) respecto al importe del tributo que de forma definitiva correspondiera soportar al contribuyente. Prueba de ello es que su devolución se obtenga por cauce independiente y de forma anticipada incluso al devengo del impuesto que corresponda al período de su aplicación (PÉREZ ROYO *et al.*, 2023, pág. 281). El hecho de poder exigir su pago de manera anticipada hace que se generen derechos del contribuyente frente a la administración que recuerdan algunas características del impuesto negativo, sin cumplir, sin embargo, sus características universales y redistributivas vinculadas únicamente al nivel de renta.

El impuesto negativo sobre la renta, desarrollado por COURNOT, RHYS-WILLIAMS, FRIEDMAN y TOBIN, se concibe como un instrumento universal de garantía de ingresos destinado a combatir la pobreza mediante complementos de renta vinculados exclusivamente al nivel de ingresos. Frente a este modelo, la deducción por maternidad se configura como un beneficio selectivo, basado en una condición personal y familiar y en requisitos contributivos, orientado a fomentar la conciliación y la participación laboral, y no a garantizar un mínimo vital general.

3.3. PERSPECTIVA DE DERECHO COMPARADO: LOS *TAX CREDITS*

En sistemas anglosajones existen figuras similares denominadas *tax credits*. Un crédito fiscal constituye una cantidad de dinero a favor del contribuyente que se descuenta directamente de la cuota del impuesto y representa un mecanismo eficaz para combinar objetivos fiscales y de política social. Este crédito puede ser reembolsable o no; si es un crédito no reembolsable, reduce la cuota hasta llegar a cero y, si es reem-

bolsable, el exceso genera un derecho a cobro frente a la Hacienda Pública, es decir, se le entrega una cantidad de dinero al contribuyente.

La deducción por maternidad comparte algunas de estas características: opera sobre la cuota diferencial; no depende de la base ni de una cuota tributaria previa –la persona a cargo del menor de tres años igualmente podrá recibir el importe–; y puede ser solicitada de manera anticipada –reforzando su analogía con los créditos fiscales reembolsables–, generando un derecho de crédito frente a la Administración. Estas particularidades la distinguen de las deducciones ordinarias, que no pueden generar un saldo a favor del contribuyente.

Sin embargo, existen diferencias esenciales con la figura del impuesto negativo: la deducción por maternidad no es universal, sino selectiva, limitada a contribuyentes que cumplen requisitos legales y familiares, y su objetivo no es garantizar un mínimo vital general, sino fomentar la conciliación familiar y la participación laboral de quienes tienen hijos menores de tres años. Este análisis comparado permite ubicar la deducción dentro de un contexto más amplio de instrumentos fiscales internacionales, reafirmando que, pese a sus similitudes con los créditos fiscales y el impuesto negativo, su naturaleza jurídica sigue siendo la de un crédito fiscal condicionado, integrado en la estructura del IRPF y gestionado administrativamente.

4. CONCLUSIÓN FINAL: SÍNTESIS Y ENCAJE DOCTRINAL

En síntesis, la deducción por maternidad se configura como un crédito fiscal condicionado, cuya obtención depende del cumplimiento de requisitos legales específicos y de la concurrencia de circunstancias familiares y laborales determinadas. Esta selectividad distingue la figura de otros créditos fiscales generales, resaltando su finalidad de fomentar la participación laboral de las progenitoras y promover la conciliación entre la vida familiar y el empleo.

Su integración en la estructura del IRPF garantiza coherencia administrativa y normativa, asegurando que el beneficio fiscal se perciba de manera anticipada y directa, incluso cuando no existe cuota tributaria a compensar. Esta característica refuerza su naturaleza jurídica particular y subraya la intención del legislador de combinar la dimensión contributiva con la dimensión social de la medida.

Desde la perspectiva comparada, la deducción comparte ciertos rasgos con los créditos fiscales reembolsables de los sistemas anglosajones, pero mantiene rasgos propios que la hacen singular dentro del ordenamiento español: es selectiva, condicionada, anticipable y limitada, con un objetivo explícito de política social orientado a las familias con hijos menores de tres años. Por estas razones, la deducción por maternidad puede considerarse un fenómeno *sui generis* dentro del sistema tributario español, al conjugar de manera equilibrada la función recaudatoria y la función social del IRPF, consolidando su encaje como instrumento eficaz, equitativo y transparente dentro del marco legal vigente.

Bibliografía

- ALARCÓN GARCÍA, G.; QUIÑONES VIDAL, E. y MARTÍNEZ SERRANO, A. (2008): «Mujer y conciencia fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 127, págs. 9-26.
- BILBAO CONTRERAS, C. (2020): «Impuesto negativo sobre la renta y sistemas de ingresos garantizado como modelos redistributivos», *Revista de Ciencias Humanas y Sociales*, núm. 93, págs. 141-183.
- CALVO GALLEGO, F.J. (2017): *¿Una deducción reembolsable o un impuesto negativo para contribuyentes identificados como trabajadores pobres?: un estudio comparado. Trabajadores pobres y pobreza en el Trabajo*, Ediciones Laborum SL, págs. 447-488.
- CARBAJO VASCO, D. (2003): «La familia y la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Quincena Fiscal*, núm. 12, págs. 9-24.
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales.
- CUBERO TRUYO, A. (2020): *Deducción por maternidad. Análisis transversal de la atención familiar al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Thomson Reuters Aranzadi, págs. 573-586.
- EUROSTAT (2024): Tasa de natalidad (% habitantes) en la UE 27. 2011-2022. https://www.eurostat.eu/elementos/ele0009800/ti_tasa-de-natalidad-en-la-ue-27-por-1000-hab-2009-2020/tbl0009916_c.html.
- FUENTEMAYOR FERNÁNDEZ, A. (1997): «La discriminación fiscal de la mujer en la imposición personal: ¿es justo el IRPF?», *Información Comercial Española*, núm. 760, págs. 77-88.
- FUENTEMAYOR FERNÁNDEZ, A. (2016): *El impuesto negativo sobre la renta. Una propuesta de transición*, XXII Encuentro de Economía Pública: reformas y nuevos retos de los estados de bienestar. Eficiencia y equidad.
- GALAPERO FLORES, R., (2012): «Tratamiento de los rendimientos del trabajo obtenidos por la mujer y estudio de los beneficios fiscales establecidos en la norma del IRPF aplicables a la mujer-madre-trabajadora, con especial atención a la deducción por maternidad.»
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. (2005): «Familia y vida laboral: la deducción por maternidad», *Revista de información fiscal*, núm. 70, págs. 33-65.
- GUERRA REGUERA, M. (2005): «La familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *La familia ante el Derecho Tributario*, Comares.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2005): «La maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *La familia ante el Derecho Tributario, XIII Congreso Internacional de Derecho de Familia*, Albolote (Granada): Comares, D.L., págs. 189-224.
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A. (2002): «Revisión del impuesto negativo sobre la renta», *RUE*, Issue 3, págs. 99-127, AUDESCO.
- MERINO JARA, I. y MANZANO SILVA, M.E. (coords.): *Fiscalidad e igualdad de Género*, Madrid, Dykinson, Madrid, págs. 65-83.
- MERINO JARA, I. (dir.); LUCAS DURÁN, M. (coord.); CALVO VÉRGEZ, J.; FERNÁNDEZ AMOR, J.A.; GARCÍA CALVENTE, Y.; GARCÍA LUIS, T.; MACARRO OSUNA, J.M.; MANZANO SILVA, E.; MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2020): *Derecho tributario: parte especial*, Editorial Tecnos, novena edición, Madrid, págs. 280-281.
- MIRAS MARÍN, N. (2019): *La ampliación de la finalidad de la deducción por maternidad, Retos en materia de igualdad de género en el siglo XXI: Un análisis multidisciplinar*, Dickinson, España, págs. 181-190.

- PACHECO BONROSTRO, J. A. (2017): *La evolución del impuesto sobre la renta de las personas físicas hacia un impuesto negativo sobre la renta*, IV Jornadas de Doctorandos de la Universidad de Burgos, Editorial Universidad de Burgos, págs. 159-167.
- PÉREZ ROYO, F. (dir.); GARCÍA BERRO, F.; PÉREZ ROYO, I.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; CUBERO TRUYO A., y CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., (2023): *Curso de Derecho Tributario: parte Especial*, decimo-séptima edición, Tecnos, págs. 280-283.
- PÉREZ ROYO, F. y RACAÑO MARTÍN, M. A. (2014): *La tributación de la familia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Valencia, editorial Tirant lo Blanch.
- RACAÑO MARTÍN, M. A. (2014): *La tributación de la familia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. (1976): *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España.
- ROVIRA FERRER, I., (2024): «Nuevos cambios en la deducción por maternidad», Blog de los estudios de Derecho y Ciencia Política, Universidad Oberta de Catalunya, febrero de 2024. <https://blogs.uoc.edu/edcp/es/nuevos-cambios-en-la-deducccion-por-maternidad/>.
- RUIZ GARIJO, M. (2010): «Estado de bienestar, mujeres y política fiscal», *Crónica Tributaria*, No. Extra 2, págs. 35-41.
- RUIZ GARIJO, M. y GARCÍA CALVENTE, Y. (2014): «Una lectura de género de las medidas fiscales en España a favor del emprendimiento. ¿Una nueva oportunidad perdida?», *Nueva fiscalidad*, núm. 2, págs. 59-102.
- RUIZ GARIJO, M., (2015): «Políticas públicas a favor del emprendimiento de las mujeres», *Economía exterior: estudios de la revista Política Exterior sobre la internacionalización de la economía española*, núm. 72, págs. 113-120.
- SÁNCHEZ LERMA, G. (2020): «La fiscalización de los fondos públicos desde la perspectiva de género: control y transparencia para avanzar en igualdad», en CASTILLEJO MANZANARES, R. y ALONSO SALGADO, C. (dirs.): *El género y el sistema de injusticia*, Valencia, Tirant lo Blanch, págs. 543-560.
- SOTO MOYA, M.M. (coord.); GARCÍA CALVENTE, Y.; RUIZ GARIJO, M.; SEDEÑO LÓPEZ, J.F. (2020): *Fiscalidad y sesgos de género*, Tirant lo Blanch.

Referencias normativas

- Constitución Española, 29 de diciembre de 1978, [https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1)/con).
- Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. <https://www.boe.es/eli/es/l/2002/12/18/46>.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/03/30/439/con>.

- Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2015/10/30/8/con>.
- Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. <https://www.boe.es/eli/es/l/2018/07/03/6/con>.
- Real Decreto-ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación. <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2019/03/01/6>.
- Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023. <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/23/31/con>.
- Orden PJC/51/2024, de 29 de enero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional para el ejercicio 2024. <https://www.boe.es/eli/es/o/2024/01/29/pjc51>.
- Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233, «Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. <https://www.boe.es/eli/es/o/2018/12/21/hac1400>.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/03/30/439/con>.

Referencias jurisprudenciales

- Sentencia No. 229/1992, de 14 de diciembre, Sala Primera del Tribunal Constitucional, FJ 2.
- Sentencia No.7/2024 (Recurso de casación 2779/2022) de 8 de enero, Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de Justicia (Sección Segunda).

CAPÍTULO 9

ARANCELES ANTE LAS AMENAZAS HÍBRIDAS. ESTUDIO DEL REGLAMENTO (UE) 2023/2675

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE
Universitat Autònoma de Barcelona
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6915-273X>

1. Introducción. 2. Aranceles anti-coerción. 2.1. Presupuesto de aplicación. 2.2. Determinación de la medida. 3. Comparación con los aranceles tributarios de la UE. 4. Naturaleza singular. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: Los aranceles, tradicionalmente concebidos como instrumentos tributarios y de política comercial, han adquirido en el contexto de la Unión Europea una nueva dimensión jurídica. El Reglamento (UE) 2023/2675 introduce unos nuevos aranceles que poseen una lógica diversa a la tributaria al operar como mecanismos de disuasión ante las agresiones económicas de terceros. Este trabajo analiza el régimen que establece dicha norma estudiando el que denominamos arancel ante la coerción económica o anti-coerción.

PALABRAS CLAVE: Arancel, deber de contribuir, amenaza híbrida, legalidad, capacidad económica, extrafiscalidad.

ABSTRACT: Tariffs, traditionally viewed as instruments of taxation and trade policy, have taken on a new legal dimension within the context of the European Union. Regulation (EU) 2023/2675 introduces new tariffs that serve a purpose distinct from taxation, functioning as deterrents against economic coercion by third parties. This paper analyzes the regime established by this regulation by examining what we refer to as tariffs adopted in response to economic coercion, or anti coercion tariffs.

KEYWORDS: Tariff, duty to contribute, hybrid threat, legality, economic capacity, extrafiscal measures.

1. INTRODUCCIÓN

Los conflictos y amenazas híbridas en el contexto geopolítico contemporáneo constituyen unas nuevas formas de agresión. No suponen una guerra convencional, se caracterizan por la combinación de medios militares y no militares –ciberataques, desinformación, presión económica, sabotaje energético o injerencias políticas– desplegados de forma coordinada y a menudo encubierta. La finalidad de tales agresiones no es necesariamente la ocupación territorial, sino la erosión progresiva de la soberanía del adversario y la manipulación de su capacidad de decisión estratégica.

El carácter híbrido de tales conflictos les permite operar en las zonas grises del derecho internacional desafiando los mecanismos tradicionales de defensa y disuasión, lo que exige una reevaluación profunda de las políticas de seguridad. Sin duda comprender su lógica y alcance es clave, también acotar el sentido de los instrumentos que emplea permite articular respuestas eficientes y proporcionadas que evitan incrementar su beligerancia (SIERRA-ZAMORA y CASTAÑO-BEDOYA, 2022), (SANZ-CABALLERO, 2023).

Es en este contexto donde se plantea el novedoso papel de los aranceles como medidas defensivas y de coerción entre los Estados. Precisamente la cuestión posee una notable actualidad desde que el 2 de abril de 2025 el presidente de los Estados Unidos estableció nuevos aranceles a la Unión Europea y al resto de países. Más allá de las guerras comerciales los aranceles suponen una nueva forma de confrontación al emplearse como amenaza en caso de no seguir concretos mandatos. Sin duda la coerción económica se plantea como un fenómeno multidimensional que abarca el Derecho internacional, la seguridad y defensa, las relaciones diplomáticas, la gobernanza institucional¹ y también, claro está, la fiscalidad.

En este sentido los aranceles –los derechos de aduana– también se conciben por la UE como una respuesta frente a la coerción económica de terceros países en el Reglamento (UE) 2023/2675 del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de noviembre. Resulta así que bajo una misma mención –arancel o derecho de aduana– se ubican diversas funciones y lógicas, existe una disparidad de valores que convergen –deber de contribuir y derecho de defensa–, así como de regímenes y presupuestos de aplicación, por lo que procede diferenciar tales instituciones con claridad.

El objeto del presente artículo se centra en el análisis de los aranceles o derechos de aduanas² previstos en el Reglamento (UE) 2023/2675 y su papel como eventual instrumento ante las amenazas híbridas.

Consecuente con al anterior objeto la exposición se articula en diversos apartados, en primer lugar, se analiza la figura de los aranceles anti-coerción tanto en su presupuesto como en las consecuencias y procedimiento de aplicación. En segundo lugar, se comparará la lógica de estos aranceles con los tributarios. Y, en tercer lugar, se delimitará la naturaleza de dichos instrumentos.

2. ARANCELES ANTI-COERCIÓN

En el germen del Reglamento (UE) 2023/2675 están presentes el aumento de las tensiones geopolíticas, el debilitamiento de la cooperación internacional, y la utilización

¹ Ver BAETENS y BRONCKERS (2022), BOWETT (1976), CZAPNIK y MERCURIO, (2023), DREZNER (2021), ESPLUGUES Mota (2020), SANTOS VARA (2021), TZANAKOPOULOS (2015), WU (2023), HACKENBROICH y ZERKA (2021), RUYS y RODRÍGUEZ SILVESTRE (2022) y SZCZEPANSKI (2022).

² Utilizamos la expresión de derecho de aduana y arancel como sinónimas, a pesar de su relación género-especie, por resultar los aranceles los derechos de aduana más frecuentes e importantes.

del comercio y la inversión como instrumento de coerción económica. En 2021 el Parlamento Europeo y varios Estados miembros plantearon sus preocupaciones sobre la coerción económica y pidieron a la Comisión que desarrollara un mecanismo para disuadirla y contrarrestarla. Esta es una preocupación compartida internacionalmente pues la Cumbre de Hiroshima del 20 de mayo de 2023 emitió un comunicado y una Declaración sobre Resiliencia Económica y Seguridad Económica. También los líderes del G7 se comprometieron a aumentar la evaluación colectiva, la preparación, la disuasión y la respuesta a la coerción económica, y a promover aún más la cooperación con los socios³.

Las amenazas híbridas constituyen un desafío para la defensa, la seguridad nacional y el mantenimiento del orden público, tal como se recoge en la Comunicación conjunta al Parlamento Europeo y al Consejo titulada *Una respuesta de la Unión Europea a las amenazas híbridas* (JOIN/2016/018 final). Dichas amenazas se integran por acciones coordinadas que atacan las vulnerabilidades de los Estados explotando los umbrales de detección y atribución de responsabilidad con el fin de influir en su toma de decisiones (SARI, 2021: 13).

El Reglamento objeto de comentario tiene muy presente las amenazas híbridas en el diseño y aplicación de las medidas que prevé. Así el objeto de su regulación se proyecta sobre la coerción económica de terceros Estados, y en su Considerando 6 habla de la utilización de la coerción económica por medios híbridos. Concordante con tal planteamiento el objetivo principal de la regulación es disuadir, poner fin y contrarrestar la coerción económica ilícita ejercida por terceros países que interfiere en la soberanía de la Unión o de alguno de los Estados que la integran. Para ello la Comisión seleccionará, de las medidas que figuran en el Anexo I, las adecuadas como respuesta.

Con relación a la importación o exportación de mercancías se afirma la posibilidad de imponer derechos de aduanas nuevos o más elevados, o de establecer cualquier gravamen a la importación o exportación. De esta manera se prevé el establecimiento de un gravamen por la Unión Europea que consiste en el pago de una prestación pecuniaria y que opera como limitación o restricción a la circulación. Gravamen e ingreso público, cuya denominación resulta indicativa de su imprecisión y amplitud al aludir a «cualquier otro gravamen» asociado a la importación o exportación de mercancías.

El gravamen que menciona –sea derecho de aduana u otro gravamen– se inserta en la lógica de suponer una limitación económica que puede afectar tanto a la importación, gravando el consumo, como de la exportación, gravando el tráfico de salida.

2.1. PRESUPUESTO DE APLICACIÓN

La lógica de la aplicación del arancel se configura sobre la base de la existencia de una previa coerción económica de un tercer Estado o jurisdicción. Este arancel es un

³ Ver <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/international-summit/2023/05/19-21/>.

instrumento jurídico de contenido económico que actúa como respuesta, con una función defensiva y disuasoria ante injerencias en la soberanía. Dicho mecanismo de respuesta se contrapone a los aranceles que actúan de manera activa, sin necesidad de coerción económica previa. La UE ha utilizado aranceles como instrumento de coerción a otros Estados para que estos hagan o dejen hacer, si bien justificado por la previa existencia de violaciones y abusos graves de los derechos humanos⁴.

El presupuesto normativo para su aplicación exige de la concurrencia de dos elementos; de un lado, la existencia de una coerción económica considerada como ilícita, prohibida por el Derecho internacional, y de otro lado, que afecte a la Unión Europea o alguno de los Estados miembros de manera que interfiera en sus decisiones soberanas.

La coerción económica resulta el concepto clave que ha de ser valorada y ponderada sobre la base de criterios estimativos de carácter cuantitativo y cualitativo; entre otros, considera la forma, efectos y objetivos de la medida del tercer país (art. 2.2). Se combina la delimitación normativa con una gran flexibilidad estimativa de la Comisión y el Consejo.

Se afirma que para que exista la coerción económica ha de afectar al comercio o a la inversión con la finalidad de conseguir la paralización, modificación, o adopción de un acto concreto por parte de la Unión o de un Estado miembro, interfiriendo de esta manera en sus decisiones soberanas. Si bien para apreciar la entidad de coerción se exige determinar tanto su ilicitud como su relevancia. La ilicitud de la coerción presupone su prohibición con arreglo al Derecho internacional. La misma se incardina en la legitimidad y legalidad que dimana de principios y valores vinculantes que se recogen en Cartas internacionales y en el Derecho internacional consuetudinario⁵. Para valorar la coerción se consideran aspectos en donde la intención y actuación previa del país que la ejerce se tienen en cuenta, así como la relevancia de esta.

Para que tal coerción sea objeto de disuasión también se exige que alcance un determinado umbral cualitativo y/o cuantitativo en función tanto de los objetivos perseguidos como de los medios utilizados (Considerando 13). Tal ámbito de estimación dota de una cierta imprecisión al hecho ilícito que se pretende categorizar. Precisamente el art. 2.2. señala que la Comisión y el Consejo tendrán en consideración diversos aspectos, entre los que destaca, la gravedad de la medida, el grado de interferencia que supone, o si existe una preocupación que pueda legitimar su actuación. Tal estado de cosas origina una amplia discrecionalidad que permite gran ductilidad

⁴ La Comisión de la UE propone en enero 2025 imponer aranceles a productos agrícolas y fertilizantes rusos y bielorrusos como parte de las sanciones por la guerra en Ucrania.

⁵ Así en la Declaración sobre los principios de Derecho internacional referentes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 24 de octubre de 1970 y en las normas de Derecho internacional consuetudinario aparece reflejada la responsabilidad del Estado por hechos internacionalmente ilícitos como se deriva de los Artículos de la Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas sobre responsabilidad del Estado por hechos internacionalmente ilícitos, aprobados por la Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas en 2001.

aplicativa en función de los variados contextos y dinámicas, a la vez que otorga notables facultades decisorias.

2.2. DETERMINACIÓN DE LA MEDIDA

La consecuencia anudada a la anterior conducta no es única, pues supone una selección entre una diversidad de medidas posibles no exenta de imprecisión, o si se quiere, que precisan nuevamente de un proceso de estimación e individualización. Así se parte de la existencia de una pluralidad de medidas, ni tan siquiera acotadas a la propia regulación del Reglamento (Anexo I), como la concesión de financiación de la Unión o las posibilidades de limitar la participación en programas marco de investigación e innovación de la Unión.

La modulación de la medida escogida se efectúa atendiendo a su proporcionalidad, no debiendo de exceder del nivel de perjuicio causado en la Unión, atender a la eficacia de las respuestas, y ha de minimizar las repercusiones negativas en la Unión o al Estado miembro. En tal contexto el Reglamento reconoce la posibilidad de imponer derechos de aduana nuevos o más elevados, o la introducción de cualquier otro gravamen a la importación o exportación de mercancías.

En todo caso la utilización de los aranceles –derecho de aduana por excelencia– no deja de entrañar dos grandes dificultades.

De un lado, su eficacia se basa en la existencia de relaciones comerciales, y que estas supongan operaciones de importación. Lo cual conlleva afirmar, además de la licitud de tales importaciones, que la medida será más eficaz cuanto más deficitaria sea la balanza comercial. En la genérica dicción reglamentaria serían admisibles la imposición de aranceles secundarios; aquellos impuestos a países intermediarios a través de los cuales se desvíen las actividades gravadas. En todo caso se ha de considerar que en economías complejas e interconectadas difícilmente el arancel resulta una medida con un impacto concreto y directo, pues los componentes de las mercancías aparecen en muchas ocasiones deslocalizadas en otros Estados.

De otro lado, el carácter coercitivo que se pretende con dicho arancel puede suponer un cierto daño autoinfligido al consumidor del propio Estado. Perspectiva que choca con los principios que inspiran la tributación que basculan sobre la capacidad económica y la solidaridad. Precisamente el Reglamento en su procedimiento de aplicación pretende individualizar dicha medida atendiendo a los efectos que ocasiona, pero no considera los principios asociados al deber de contribuir. Así acude a amplios criterios objetivos de determinación, y al criterio de proporcionalidad de la medida en relación con la coerción económica y en aras a la reparación del perjuicio ocasionado. (Considerando 23). Los criterios objetivos a que nos referimos atienden:

- 1.º Evaluación de los efectos e intereses que la medida posee para la Unión. Se pretende evitar o minimizar los efectos económicos negativos o de otro tipo en la Unión.

- 2.º Empleo de medidas selectivas. Las medidas aplicables han de buscar afectar a concretos sectores, regiones u operadores del tercer país en cuestión.
- 3.º No supongan lesión de derechos fundamentales. Hay que destacar, sobre todo en las medidas particulares cuando se apliquen a determinadas personas físicas o jurídicas, que han de respetarse los derechos de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Considerando 36). Este es sin duda un criterio básico que puede suponer la introducción de garantías en la línea a los valores y principios que animan el deber de contribuir.
- 4.º Necesidad de actuaciones previas. Las medidas de respuesta de la Unión requieren de la existencia de actuaciones previas de diálogo que resulten infructuosas (art. 8).

Con relación a los órganos competentes para determinar la medida cabe destacar el papel de la Comisión y el Consejo. El Parlamento únicamente será informado de la propuesta efectuada por la Comisión y del acto de ejecución eventualmente adoptado por el Consejo (art. 5). La Comisión interviene de manera previa emitiendo una propuesta de acto de ejecución al Consejo. El Consejo adopta el acto de ejecución por mayoría cualificada y procede a difundir y comunicar el mismo. En este sentido se establece su publicación el Diario Oficial de la Unión Europea y la necesaria información al Parlamento Europeo de cualquier acto de ejecución propuesto.

Ante el acto ejecutivo que contiene la medida anti coercitiva cabe interrogarse de si establece la medida concreta, o simplemente supone el inicio del procedimiento para su adopción. Y ello porque las medidas propuestas poseen bases jurídicas diferenciadas, procedimientos de adopción de decisiones diametralmente distintos (unanimidad en política exterior y de seguridad común /mayoría cualificada en política comercial común), y un muy diferente control jurisdiccional por parte del TJUE (LÓPEZ-JURADO, 2023). Ahora bien, admitir tal posibilidad supone demorar y diferir la solución inmediata que demanda la situación ilícita que origina la coerción del tercer Estado. La lógica del Reglamento es sin duda alterar los procedimientos ordinarios que llevan a la aplicación de tales medidas –sin que ello impida la persistencia de notables interrogantes– por el carácter urgente y necesario de la respuesta que se plantea. Tal situación dota de una gran primacía al poder ejecutivo de la Unión Europea representado sobre todo por la Comisión.

3. COMPARACIÓN CON LOS ARANCELES TRIBUTARIOS DE LA UE

Entre los aranceles previstos en el Reglamento (UE) 2023/2675 y los aranceles dictados en el marco de la Unión Aduanera de la UE existen notables diferencias que atienden tanto al régimen jurídico como a su finalidad y caracteres. Si bien ambos convergen en resultar un ingreso financiero de la UE sobre los que esta posee competencia propia, existen notables discrepancias que clasificamos:

a) Por razón de su régimen jurídico. Los aranceles tributarios se basan en lo dispuesto en el artículo 28 y 31 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE),

que establece la Unión Aduanera y el arancel común. Se aplican conforme a la normativa del Código Aduanero de la Unión y el Arancel Integrado de la UE (TARIC).

Los aranceles como contramedida frente a la coerción económica se legitiman normativamente en títulos genéricos del Tratado de la Unión Europea como el artículo 21, apartado 2, del TFUE donde se propugna la defensa de valores e intereses fundamentales, independencia e integridad, y consolidar y respaldar el Estado de Derecho y los principios del Derecho internacional. Lo anterior se concreta en la regulación que analizamos prevista en el Reglamento (UE) 2023/2675.

b) Por razón de su finalidad. Los aranceles fiscales tienen por finalidad la obtención de ingresos y se conforman de acuerdo con la lógica del deber de contribuir. Todo ello sin perjuicio de su finalidad extrafiscal relacionada con la regulación del comercio exterior.

Los aranceles contra la coerción económica o anti coercitivos actúan como represalia o defensa con relación a un acto ilícito de un tercer Estado. En su finalidad no se contempla la recaudación sino el disuadir o contrarrestar presiones económicas que afectan y atentan a la soberanía de la UE o de sus Estados miembros. En esta línea también posee una aplicación más selectiva, temporal, y estratégica, pudiendo llegar a constituir medidas individualizadas. Es un instrumento que no se circunscribe a dar una respuesta a la guerra comercial clásica, trata de contrarrestar conflictos que constituyen un desafío para la seguridad nacional y el mantenimiento del orden público.

c) Por razón a su procedimiento de adopción y aplicación. Los aranceles tributarios se establecen mediante reglamentos y normativas de aplicación general tras los oportunos procedimientos técnicos y consultas a los Estados miembros. Dichos aranceles poseen una aplicación genérica en cuanto a sus destinatarios de acuerdo con el hecho imponible y según el Arancel Aduanero Común (AAC).

Los aranceles anti-coercitivos se adoptan tras una evaluación específica e individualizada de la situación de coerción, y con la necesidad de entablar una negociación previa. Cada tarifa arancelaria aplicada con esta lógica requiere una evaluación exhaustiva que contempla el impacto económico, la evaluación de umbrales y la relevancia de la conducta ofensiva.

Las divergencias anteriormente señaladas permiten considerar que nos encontramos ante instituciones distintas, con naturaleza jurídica singular y propia. Esta diferenciación exige el uso de denominaciones diversas: por un lado, los aranceles contra la coerción económica o anti-coerción, y por otro, los aranceles tributarios. La separación de regímenes, tratamientos y denominaciones no constituye una cuestión meramente formal o nominal, sino que se vincula directamente con problemáticas relativas a las garantías inherentes al establecimiento de tributos, especialmente en lo que respecta a sus principios rectores, donde la reserva de ley ocupa un lugar central.

La existencia de aranceles fiscales supone afirmar la competencia del legislativo y un ámbito perimetrado a la reserva de ley, así como principios básicos de reparto de

la carga tributaria. Mientras que los aranceles asociados a la anti-coerción poseen cautelas y garantías diversas, menores, al no aparecer asociados al deber fundamental a contribuir. La lógica y fundamento de dicho arancel no se basa en que exista capacidad económica sobre la que se contribuye a los gastos generales. Es una prestación que atiende al perjuicio que ocasiona, no al consumidor ni al transmitente, sino indirectamente al Estado de donde provienen los bienes. Con tal medida se busca un cambio en la conducta del tercer Estado a través de afectar a los productos que provienen de su territorio o se relacionan con su soberanía, se pretende un hacer o un dejar de hacer mediante los efectos indirectos y macroeconómicos que originan las medidas. No es la operación en sí de consumo y el sujeto pasivo obligado al pago lo que importa sino su carácter masivo y la repercusión cuantitativa/cualitativa que origina a nivel económico en el Estado.

Y si no es un tributo, ¿qué naturaleza posee?

4. NATURALEZA SINGULAR

Podríamos pensar inicialmente que se trata de una medida sancionadora dado que en su presupuesto existe un hecho ilícito y se deparan unas consecuencias disuasorias o preventivas. En efecto, es necesario la existencia de un hecho ilícito según el Derecho Internacional. También la finalidad disuasoria resulta clara pues el objeto del Reglamento, a decir de su art. 1.2., es responder a la coerción económica con el objetivo de disuadir de dicha coerción o ponerle fin (ver C6 y C21). Ahora bien, estimar el carácter sancionador de la medida aboca a problemas asociados irresolubles.

En primer lugar, supone afirmar que los consumidores de tales productos son infractores, o peor todavía, que la sanción que padecen lo es en representación, o en nombre de otro, aspectos descartables por el principio de personalidad de la pena.

En segundo lugar, conlleva que la consecuencia sancionadora se impondría sin ninguna de sus garantías connaturales asociadas a la intervención de tribunales, y a principios como el de defensa o presunción de inocencia.

La naturaleza de los aranceles anti-coerción se ha de vincular a su finalidad de compeler a otro a un hacer o no hacer. De ahí que pensemos que su operatividad es semejante a una multa coercitiva a través de la cual se pretende ejecutar una decisión o el cese de una situación. De esta forma el arancel se inscribe en la lógica de las medidas de ejecución, de compeler a efectuar o dejar de hacer, y no de sancionar o punir.

La existencia de las multas coercitivas en la UE no es extraña pues se reconoce en el artículo 260 TFUE donde afirma que, si un Estado miembro no adopta las medidas necesarias para cumplir una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la Comisión puede solicitar al Tribunal que imponga sanciones económicas, que pueden consistir en una suma a tanto alzado o una multa coercitiva diaria. La finalidad de tales multas es disuadir del incumplimiento y proteger la eficacia del Derecho de la Unión; en definitiva, no es tanto el castigo como el forzar el cumplimiento.

Ahora bien, se trata de una multa coercitiva singular pues actúa sobre el consumidor para que afecte a la empresa que suministra el producto, repercutiendo en última instancia al Estado agresor. Claramente es una medida coercitiva indirecta de tercer grado, pues el objetivo es el Estado que ejerce la coerción no lo es el consumidor ni la empresa transmitente. De ahí que el arancel se piensa atendiendo más a su relevancia con relación a los Estados que se quiere afectar que al concreto pagador de la prestación. El deber de contribuir como referente deja de ser tenido en cuenta.

Afirmado lo anterior no supone negar el principio de legalidad ni la existencia de criterios o principios materiales que disciplinen la medida, pero su enfoque difiere notablemente. Se trata de una prestación patrimonial pública pero las garantías y los principios de su ordenación con relación al ciudadano-consumidor resultan extremadamente laxos. La legalidad exigible no es la derivada de la reserva de ley tributaria ni los principios rectores —*v. gr.* capacidad económica— son los asociados al deber de contribuir.

De un lado, el Reglamento supone una habilitación genérica para imponer una pluralidad de medidas y permite a la Comisión y al Consejo una gran variabilidad en su elección y diseño. Es esta una reserva de ley disminuida al habilitar al poder ejecutivo la determinación de su contenido básico.

De otro, los caracteres que vertebran el entendimiento de dicha medida son: la eficacia indirecta, no centrada en las garantías del sujeto obligado al pago, y la individualización en los efectos mediatos que origina en el Estado. La lógica de su establecimiento, reiteramos, reside en la prevención y defensa ante las agresiones ilícitas de terceros, no en la recaudación.

Ahora bien, si el arancel o derecho de aduanas previsto por el Reglamento no es de naturaleza tributaria, y se inscribe dentro de las lógicas de la defensa y prevención de agresiones de terceros ¿supone que los Estados miembros pueden fijar medidas equiparables de defensa?

El Reglamento objeto de estudio establece medidas ante la coerción económica ilícita de terceros cuando los intereses de la Unión y de sus Estados se vean afectados. Son medidas pensadas para la defensa de intereses comunes que no perjudica la defensa individual que puedan llevar a cabo cada uno de los Estados⁶. En tal orientación el Reglamento ni altera los acuerdos internacionales existentes ni el reparto de competencia entre la Unión y sus Estados miembros como afirma en sus arts. 4 y 5. Sobre tales parámetros resulta evidente que los Estados podrían establecer restricciones de circulación y aranceles defensivos o contra la coerción.

Sin duda la actuación individual de los Estados no tendrá tanta eficacia como la actuación común de la Unión Europea, pues carecerán de los medios necesarios (o

⁶ En la web del Consejo de la Unión Europea se afirma que, si bien la responsabilidad principal de la lucha contra las amenazas híbridas recae en cada uno de los Estados miembros de la UE, estos también adoptan medidas coordinadas para contrarrestar estas amenazas de forma colectiva (<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/hybrid-threats/>).

eficaces) para alcanzar los objetivos para contrarrestar la coerción económica (Considerando 10). Ahora bien, ello no supone prohibición o límite a su actuación en políticas nacionales de defensa. No podría negarse la legitimidad de su actuación sobre la base de que la fijación de aranceles afecta a la Unión Aduanera, pues no son tributos ni pretende regular la política comercial. Otra cuestión resulta si según el derecho nacional es posible fijar prestaciones patrimoniales públicas sin que respondan a los principios y garantías propias de su establecimiento. El uso de aranceles anti coercitivos en España constituiría sin duda una prestación patrimonial pública del art. 31 CE que no deja de sustraerse, con sus matices, a las garantías propias de la contribución⁷ y en tales parámetros difícilmente sería una medida admisible.

5. CONCLUSIONES

De las anteriores argumentaciones se derivan una serie de conclusiones y reflexiones:

Primera.—Bajo la denominación de aranceles o, más genéricamente, derechos de aduana la UE instrumenta fines y políticas diversas. Políticas fiscales y extrafiscales asociadas al arancel aduanero, y políticas de defensa ante coerciones económicas reguladas en el Reglamento (UE) 2023/2675 analizado. Son instrumentos distintos pues conllevan lógicas y competencias diferentes, y también sus garantías lo son. En los aranceles que denominamos de anti-coerción el deber de contribuir no se contempla como criterio para su establecimiento; y respecto de los poderes que intervienen en su imposición se aprecia una preminencia del poder ejecutivo (Comisión).

Segunda.—El arancel ante la coerción económica es un ingreso público patrimonial de carácter financiero. Ahora bien, no supone la actividad medial o instrumental de allegar los medios financieros para otros fines, no pretende financiar los gastos públicos. Es un ingreso público final, pues satisface de manera inmediata la necesidad para la cual fue creado: la disuasión. En tal planteamiento la capacidad económica del consumidor dejar de ser parámetro de la contribución pasando a serlo el grado de coerción o disuasión obtenida.

⁷ La doctrina sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público según las STC 276/2000, de 16 de noviembre ECLI:ES:TC:2000:276; STC 83/2014, de 29 de mayo, ECLI:ES:TC:2014:83; STC 63/2019, de 9 de mayo, ECLI:ES:TC:2019:63 afirma que: 1.º Existen una pluralidad de prestaciones patrimoniales de carácter público. El tributo es una especie, dentro de la más genérica categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público. 2.º La determinación de su naturaleza se efectúa con independencia del *nomen iuris* empleado atendiendo a su presupuesto de hecho y en función de su configuración y estructura jurídica. 3.º Carácter común de las prestaciones patrimoniales de carácter público es su imposición coactiva, obligación de pago establecida unilateralmente por el poder público «sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla». 4.º Difieren en que las prestaciones de naturaleza tributaria se satisfacen a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sometiendo a gravamen un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica. Se admite que pueden existir prestaciones que, sin ser una expresión concreta del deber de contribuir, pueden poseer «inequívoca finalidad de interés público». 5.º El alcance de la reserva de ley es distinto tanto entre las diferentes prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria, como entre las que son tributarias y las que no lo son.

Tercera.—El arancel anti-coerción busca fines no fiscales, aunque carece de la función extrafiscal propia del tributo; precisamente por eso, porque no se trata de un tributo. La extrafiscalidad convive necesariamente con la función tributaria, de forma eventual y normalmente accesoria a la misma. En todo caso la extrafiscalidad evidencia la existencia de una norma tributaria, aunque tenga funciones accesorias y divergentes a las propias de la naturaleza recaudadora asociada al deber de contribuir.

Cuarta.—El arancel ante la coerción económica resulta una multa coercitiva. Multa entendida como mecanismo de ejecución forzosa con el objetivo de presionar al Estado agresor para que cese en su actuación ilícita. Con tal medida se busca un cambio en la conducta del Estado a través de afectar al tráfico comercial que se relaciona con su territorio o ámbito de influencia. No es la operación de consumo en sí lo que importa sino su carácter masivo y la repercusión que origina a nivel económico al Estado con el que se vincula el transmitente. Es así una medida indirecta que calificamos de tercer grado, pues ni el consumidor ni la empresa transmitente es su objetivo final; lo es el Estado que ejerce la coerción.

Quinta.—Afirmar que el arancel anti coercitivo es una medida no tributaria adscrita a lógicas de defensa y prevención conlleva que la competencia para su establecimiento no resulta exclusiva de la Unión Europea, al no operar dentro de la lógica de la Unión Aduanera. En este sentido los Estados podrán aplicar medidas económicas de defensa semejantes contra las agresiones ilícitas a su soberanía. Ahora bien, la diversidad de tales respuestas —al margen de la admisibilidad por sus ordenamientos nacionales— precisaría de notables esfuerzos de coordinación a fin de evitar efectos adversos indeseables en el seno de la Unión.

Sexta.—El uso de los aranceles anti-coerción no deja de entrañar riesgos, al atañer a la población del propio Estado y suponer una exigencia coactiva que se aparta de las conocidas garantías de la tributación.

En primer lugar, llevar a cabo políticas de defensa mediante estas prestaciones patrimoniales públicas exige no obviar las garantías individuales; pues se obtiene la paradoja de luchar contra un adversario con medidas que afectan directamente a la propia ciudadanía.

En segundo lugar, pueden existir notables confluencias y confusiones con las figuras tributarias existentes, también en la aplicación de los procedimientos de gestión y recaudación. De ahí la necesidad de clarificar el *nomen iuris* asignado a estas medidas, y la determinación de los medios que permitan una adecuada exigencia, control y transparencia.

Y, en tercer lugar, el establecimiento de dichos aranceles ha de contemplar muy cuidadosamente que no se perjudique la libre circulación cuando se afecte de manera desigual a los intereses de los diversos Estados de la Unión; piénsese en consumos desiguales o una mayor dependencia o necesidad de los productos gravados.

Séptima.—Los aranceles anti-coercitivos presentan graves inconvenientes por lo que hacen su uso poco aconsejable o extremadamente marginal. El arancel anti-coerción

es una figura perturbadora: emplea la lógica de conflicto bélico, o casi bélico, afectando a la propia población, admite menores garantías que las asociadas al deber de contribuir, y origina confusiones indeseables con este deber.

Bibliografía

- BOWETT, D.W. (1976): «International law and economic coercion», *Virginia Journal of International Law*, 16, 245-260.
- CZAPNIK, B. y MERCURIO, B. (2023): «The use of trade coercion and China's model of "Passive-Aggressive Legalism"», *Journal of International Economic Law*, 26, 322-342.
- DREZNER, D.W. (2021): «The United States of sanctions: The use and abuse of economic coercion», *Foreign Affairs*, 100, 142-154.
- ESPLUGUES MOTA, C. (2020): «La creciente interacción entre la seguridad nacional y el comercio internacional: Hacia una concreción del significado y alcance del art. XXI del Consejo del Comercio de Mercancías», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, 12, 170-202.
- HACKENBROICH, J. y ZERKA, P. (2021): «Measured response: How to design a European instrument against economic coercion», European Council on Foreign Relations.
- KOKOTT, J. (2019, julio 4): Opinión del Abogado General en el asunto C 323/18: Tesco-Global Áruházak Zrt. v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága. Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- KOMMERSKOLLEGIUM (2022): *The EU Proposal for an Anti-Coercion Instrument. Kommerskollegium*.
- LUQUE JUÁREZ, J.M. (2019): *Los nuevos conflictos bélicos del siglo XXI: las amenazas híbridas* [Tesis doctoral], Universidad Católica San Antonio de Murcia. <https://repositorio.ucam.edu/handle/10952/4239>.
- RUYS, T. y RODRÍGUEZ SILVESTRE, F. (2022): «The Union strikes back: The proposed EU "anti-coercion instrument" seen through the lens of international law», Ghent University.
- SÁNCHEZ HUETE, M.Á. (2011): «El derecho financiero promocional y la acción de la administración ante la responsabilidad social», *Nueva Fiscalidad*, 5, 55-102.
- SÁNCHEZ HUETE, M.Á. (2017): «El carácter fundamental del deber de contribuir: El derecho y la ética de las relaciones tributarias», *Direito, Estado e Sociedade*, 50, 179-207.
- SANZ-CABALLERO, S. (2023): «Conceptos y leyes aplicables a las amenazas híbridas, con especial atención a Europa», *Humanities and Social Sciences Communications*, 10, 360.
- SARI, A. (2021): «Hybrid threats and the law: Building legal resilience. Hybrid CoE», *Research Report* 3.
- SIERRA-ZAMORA, P.A. y CASTAÑO-BEDOYA, A. (2022): «Guerras híbridas, irrestrictas, asimétricas y jurídicas en el nuevo orden mundial», *Revista Científica General José María Córdova*, 20(40), 852-869.
- SZCZEPANSKI, M. (2022): «Proposed anti-coercion instrument. European Parliamentary», *Research Service*.
- TZANAKOPOULOS, A. (2015): «The right to be free from economic coercion», *Cambridge Journal of International and Comparative Law*, 4, 616-633.
- WU, C.H. (2023): «The European Union proposed anti-coercion instrument: Legality and effectiveness», *Journal of World Trade*, 57, 297-316.

CAPÍTULO 10

TASAS LOCALES POR APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO COMO FIGURA TRIBUTARIA ALTERNATIVA AL IMPUESTO. REFLEXIONES A PROPÓSITO DE LAS DECISIONES JUDICIALES SOBRE LA TASA «AMAZON» DE BARCELONA

MARTA VERDESOTO GÓMEZ
Profesora Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid.
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5678-7741>

Podemos constatar que la categoría de tasa por el aprovechamiento especial del dominio público en el ámbito local ha experimentado un crecimiento exponencial; baste pensar, como botón de muestra, en la implantación generalizada de la controvertida tasa del 1,5%, por la utilización del dominio público local por las empresas explotadoras de servicios de suministros, que se regula en el art. 24.1.c) del TRLHL.

Se han venido aprobando múltiples ordenanzas fiscales reguladoras de estas tasas, cuyo hecho imponible se relaciona con diferentes tipos de aprovechamiento: desarrollo de acciones publicitarias especiales, instalación de expendedores automáticos o manuales a los que se accede directamente desde la vía pública, realización de visitas guiadas con ánimo de lucro, utilización de caminos municipales para realizar determinados transportes... y, también, la que somete a gravamen el aprovechamiento especial del dominio público realizado por operadores postales al entregar en destinos finales productos adquiridos por comercio electrónico, conocida coloquialmente como tasa «AMAZON»¹, sobre la que centraremos esta comunicación.

Un punto en común de todas ellas es la litigiosidad que ha generado su implantación, obligando a que los órganos jurisdiccionales se pronuncien fundamentalmente respecto de la delimitación del hecho imponible o de los elementos de cuantificación utilizados. Así ha sido en relación con la tasa barcelonesa, respecto de la cual, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en Sentencias de 19 de julio de 2024 y 16

¹ Tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (*Business to consumer*, B2C), regulada por Ordenanza Fiscal 3.20 aprobada definitivamente por el Pleno del Ayuntamiento de Barcelona en sesión de 24 de febrero de 2023 y publicada en el boletín oficial de la provincia el día 28 del mismo mes.

de enero de 2025², ha declarado la nulidad de pleno derecho de la Ordenanza reguladora.

No es ocasión de entrar en el análisis de los motivos que han propiciado el rápido crecimiento de estas figuras. Los autores han aludido al cambio en la fisonomía de las ciudades, los hábitos de compra de los ciudadanos, los nuevos modelos de negocio... quizás también las declaraciones de inconstitucionalidad que afectaron al IIVTNU y que no sólo cercenaron una importante fuente de ingresos para los Ayuntamientos, sino que acarrearón el nacimiento de obligaciones económicas de reembolso a sus vecinos y obligaron a buscar nuevas fuentes de ingreso.

Lo cierto es que, en lo referente a la tasa «AMAZON» del Ayuntamiento de Barcelona, en el libro blanco para la reforma tributaria de 2022 ya se contenía una propuesta para explorar el establecimiento de una tasa local por la ocupación del dominio público como consecuencia de la entrega a domicilio de paquetería, teniendo en cuenta la existencia de otras proposiciones en Reino Unido y Estados Unidos. Sugerencia similar se estudió en Italia en 2022, aunque bajo la forma de un impuesto que afectaría a las entregas de última milla realizadas por vehículos no ecológicos.

El art. 20.1 del TRLHL da la cobertura legal a estas tasas³, aunque ni esta norma⁴, ni la Ley de Tasas y Precios Públicos (LTPP)⁵ contienen definición alguna sobre tipos de uso del dominio público. El Reglamento de Bienes de las Entidades Locales (Art. 75) sí contempla un «USO COMÚN ESPECIAL», que no impide el de los demás interesados pero en el que concurren circunstancias especiales como la peligrosidad, intensidad del uso o cualquiera otra semejante.

En el ámbito estatal, la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP), se refiere en su art. 5 a los bienes de dominio público, como aquéllos de titularidad pública afectados al uso general o a un servicio público y en su art. 85, sí se contiene una definición tanto de uso común, como de aprovecha-

² ECLI ES:TSJCAT:2024:4704, ES:TSJCAT:2024:4705 y ES:TSJCAT:2025:443.

³ Establece la posibilidad de establecer tasas sobre dos diferentes formas de utilización del dominio público: la utilización privativa y también el aprovechamiento especial del mismo. La inclusión en el hecho imponible de las tasas de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público tiene lugar en 1998, a través de la Ley 25/1998, de 13 de julio, que en su art. 66 modificó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Anteriormente tenían la calificación de precio público (Art. 41 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales).

⁴ El art. 20.3 señala la posibilidad de establecer tasas *por cualquier supuesto* de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, enumerando hasta 22 posibles supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial.

⁵ Su art. 13 contiene una lista de posibles tasas sólo por prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público. El art. 19.1 sólo señala respecto de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que su importe se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla y el art. 20.2 se refiere al posible deterioro o destrucción del dominio público, no prevista en la memoria económico-financiera, estableciendo la obligación del sujeto pasivo de reintegrar el coste de reparación o de indemnizar, si los daños fueran irreparables.

miento especial y de uso privativo de los mismos. Respecto del aprovechamiento especial se define como aquél que «sin impedir el uso común, supone la concurrencia de circunstancias tales como la peligrosidad o intensidad del mismo, preferencia en casos de escasez, la obtención de una rentabilidad singular u otras semejantes, que determinan un exceso de utilización sobre el uso que corresponde a todos o un menoscabo de éste.»

Parece, por tanto, que el «uso común especial» y el «aprovechamiento especial» son equivalentes, aunque la LPAP parece ampliar su contenido a supuestos no contemplados en el reglamento de bienes de las entidades locales, mencionando expresamente la preferencia en casos de escasez o la rentabilidad económica.

Como se reconoce en la STSJ de Aragón 132/2018, de 18 de abril, rec. 317/2016 (ECLI ES:TSJAR:2018:663), FD 7.º, el aprovechamiento especial del dominio público constituye un concepto jurídico indeterminado que otorga un cierto margen de apreciación, pero sin otorgar una potestad discrecional de calificación; siendo las circunstancias que limitan dicho margen de apreciación, en cuanto nos permiten constatar que se produce un uso común especial: a) peligrosidad; b) intensidad; c) escasez, y d) generación, por el aprovechamiento, de una rentabilidad singular a favor de quien lo realiza.

Como hemos señalado al inicio, la implantación de este tipo de tasas, provocó múltiples pronunciamientos judiciales que, precisamente, trataron de dilucidar si efectivamente se producía un aprovechamiento especial.

Así, en el caso de las tasas por cajeros automáticos, el Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia de 12 de febrero de 2009 (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Rec. 6385/2006, RJ\2009\1797), ha señalado que la instalación de cajeros por una entidad bancaria supone una ocupación de la vía pública por los clientes receptores de los servicios bancarios, cuya prestación se traslada desde el interior de la oficina bancaria a la vía pública, reportando a la misma un beneficio económico específico y exclusivo, subsumible en el art. 20 del TRLHL (FD 4.º). Solución equivalente encontramos en relación con la tasa por aprovechamiento especial de caminos municipales utilizados para el transporte de áridos⁶.

En cambio, encontramos una solución opuesta respecto de las ventanillas o tornos de las farmacias, al cuestionar el TS la intensidad del uso y la rentabilidad singular propias del aprovechamiento especial, y también respecto de la tasa impuesta a guías de turismo por aprovechamiento especial del dominio público⁷.

⁶ La STS de 15 de septiembre de 2011, rec. cas. 2078/2009 (ECLI ES:TS:2011:6108) avaló su aplicación, reconociendo que el transporte de áridos por caminos públicos municipales supone un uso de los mismos que «excede del uso general y determina a la par que una restricción de éste último, la obtención de una utilidad o ventaja que justifica la imposición de una tasa» (FD 4.º).

⁷ El TSJ de Aragón, en la Sentencia 132/2018, de 18 de abril, ya citada, determinó que no se producía un aprovechamiento especial del dominio público por parte de los guías turísticos, ya que la «intensidad» en el uso de las calles y plazas del casco histórico se producían como consecuencia del turismo, independientemente de que hubiera o no un servicio de visitas guiadas (FD 8.º) y que los

Entrando ya en lo que se refiere a la tasa «AMAZON», regulada por ordenanza fiscal de 24 de febrero de 2023, para el Ayuntamiento de Barcelona sí se estaría produciendo un aprovechamiento especial del dominio público susceptible de ser gravado, por parte de determinados operadores postales que realizan entregas de última milla y el preámbulo de la norma reglamentaria justifica la misma, aludiendo al incremento del tráfico rodado y de uso de vehículos de cualquier clase, con un alto porcentaje de ocupación del dominio público local y aprovechamiento del dominio público como plataforma de entrega que sustituye a la tienda tradicional, sin abonar en la ciudad los tributos que comporta la radicación. El HI de la tasa, sin embargo, se delimita atendiendo al aprovechamiento especial del dominio público por las operaciones de «carga y descarga» en la vía pública, tratando de salvar, quizás, la prohibición del art. 20.3.O del TRLHL de establecimiento de tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público sobre el rodaje y arrastre de vehículos que se encuentren gravados por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.⁸

Sin embargo, no es ésta la cuestión clave para que el TSJ de Cataluña declare la nulidad de la ordenanza reguladora de la tasa, sino la caracterización del hecho imponible y los elementos de cuantificación utilizados. En efecto, el art. 2 de la Ordenanza configura como hecho imponible el aprovechamiento especial del dominio público por parte de las empresas que actúan en el mercado como operadores postales, que realizan la carga y descarga en la vía pública, mediante el uso de cualquier clase de vehículo, con la finalidad de distribuir directamente los bienes adquiridos a través de comercio electrónico a destinos finales indicados por los consumidores⁹. En cuanto a los supuestos de no sujeción, la ordenanza contempla, entre otras, la distribución efectuada en el marco del servicio de transporte de mercancías que *no intervengan en el mercado como operadores postales*. Además, se delimita aún más el hecho imponible, al establecer el art. 4 de la Ordenanza dos exenciones que benefician, en primer lugar, a los operadores postales con ingresos brutos procedentes de la facturación anual inferiores a 1.000.000 de euros, obtenidos por entregas a destinos finales indicados por los consumidores en la ciudad de Barcelona y, en segundo lugar, al operador designado por el Estado para la prestación del servicio postal universal, en relación exclusivamente con su actividad vinculada al servicio postal universal.

guías turísticas, que obviamente obtienen una rentabilidad económica por su trabajo, «no llevan a cabo una utilización especial «del» dominio público, sino «desde» el mismo, por cuanto sin perjuicio de que en su recorrido, como antes se expuso, utilicen vías públicas –calles, plazas y resto de obras públicas de aprovechamiento o utilización generales–, lo cierto es que su objetivo son los edificios, en su gran mayoría privados, que componen su conjunto monumental, por lo que tampoco cabe subsumir la cobertura de la Ordenanza en dicho supuesto». El TSJ estimó el recurso interpuesto por la Asociación de Guías de Turismo oficiales de Aragón, declarando la nulidad de pleno derecho de la Ordenanza reguladora de la tasa.

⁸ Esta disposición obliga, desde nuestro punto de vista, a que la Ordenanza reguladora de la tasa delimite muy claramente los límites del aprovechamiento especial que pretende gravar, para no entrar en este terreno prohibido y articular el gravamen sólo en función del mismo.

⁹ Vehículo que, según la definición del precepto, se destine al transporte de mercancías y que se desplace por la vía pública, siendo irrelevante que disponga o no de motor.

La combinación de supuestos de no sujeción y exenciones, conduce a un acotamiento de los sujetos pasivos de la tasa de controvertida justificación: Sólo realizan un aprovechamiento especial del dominio público operadores postales que facturan anualmente más de 1.000.000 €. Se da la paradoja, por otro lado, de que a día de hoy esta tasa, conocida como tasa AMAZON, no podría gravar a este grupo de empresas, al no ser considerado un operador fiscal tras las Sentencias de la Audiencia Nacional de julio de 2023.¹⁰

En cuanto a la determinación de la cuota tributaria, los arts. 6 y 7 de la Ordenanza proclaman expresamente que la base imponible de la tasa está constituida por los ingresos brutos facturados en la ciudad de Barcelona que provienen de las entregas realizadas a destinos finales indicados por los consumidores, en el período impositivo correspondiente, por parte de los sujetos pasivos. La base liquidable de la tasa está constituida por los ingresos brutos facturados, una vez excluidos los obtenidos de facturaciones en los establecimientos comerciales o modalidad B2B (*business to business*) y demás supuestos de no sujeción.

La cuota a satisfacer consiste en un 1,25% de los ingresos brutos facturados por cada obligado tributario en la ciudad de Barcelona mediante la distribución individual.

Pues bien, estos elementos resultan reveladores, para el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de que la figura realmente regulada por la ordenanza es un impuesto configurado sobre determinado tipo de empresas, los operadores postales, y que realmente se grava el ejercicio de una actividad, en concreto, la del operador que realiza la última entrega.

Para el Tribunal, la tasa no recae sobre la ocupación del dominio público local, sino que toma en consideración la naturaleza jurídica de la actividad y el gravamen se obtiene sobre una base imponible determinada por los ingresos brutos de facturación, que es expresiva de una capacidad económica.

Así, los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados se gravan de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta

¹⁰ Dos Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en fechas de 14 y 17 de julio, recursos 1223/2020 y 1224/2020 (ECLI:ES:AN:2023:4355 y ES:AN:2023:4604) que consideraron que las actividades realizadas por las entidades Amazon Spain Fulfillment, S.L y Amazon Road Transport Spain, S.L tienen carácter logístico y preparatorio al envío postal, incluyendo la organización y planificación de los procesos de recogida de los paquetes por los transportistas que llevan a cabo su envío y entrega a los clientes finales; pero no servicios postales de acuerdo con su concepto legal, según el cual los mismos están constituidos por cualquiera de estas actividades: recogida, admisión, clasificación, tratamiento y curso de los envíos postales.

Posteriormente, la Sección 1.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, mediante Auto de 20 de marzo de 2024, rec. cas. 125/2024 (ECLI ES:TS:2024:3906A) admitió el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado contra la SAN de 14 de julio de 2023, que plantea como cuestión de interés casacional: «determinar si una entidad cuya actividad se concreta en actuaciones preparatorias y en las manipulaciones necesarias para la configuración de un envío postal, sin realizar actividad alguna sobre los envíos postales con posterioridad a la salida de sus almacenes, puede o no ser considerada como prestadora de servicios postales».

por actividades, expresiva de capacidad económica. Para el TSJ resulta tan evidente que se grava el volumen de negocio que se prevé una exención a los operadores con una facturación anual inferior a un millón de euros, en forma similar a lo previsto en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

En espera de la decisión definitiva por parte del Tribunal Supremo, las resoluciones judiciales en torno a la tasa «Amazon» nos plantean una serie de cuestiones que, a nuestro entender, podrían ser indicio de una mayor laxitud en el uso de las categorías tributarias, un posible soslayamiento del principio de reserva de ley y una «huída» del Derecho Tributario:

1.—Ante los límites impuestos por el Principio Legalidad (Art. 31.3 CE) en relación con el establecimiento y regulación de los impuestos, se manifiesta en el ámbito municipal un desarrollo de la figura de la tasa, singularmente de la que grava el «aprovechamiento especial» del dominio público, que puede ser regulada a través de una norma reglamentaria aprobada por el Pleno del Ayuntamiento, cumpliendo los requisitos previstos en los arts. 16 y ss. del TRLHL.

La distinción entre la categoría de tasa y de impuesto es sobradamente conocida y sus rasgos diferenciales han sido resaltados por el propio Tribunal Constitucional

Así se refleja en los Autos 381, 382/ y 383 de 25 de octubre de 2025, FJ 4, en relación con la tasa por emisión de informes de auditoría de cuenta, o en la STC 296/1994, de 10 de noviembre, a propósito del recargo autonómico sobre la tasa que grava las tragaperras.

El Tribunal consideró que estas figuras, a pesar de su denominación, son distintas de la categoría de «tasas», puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituyen un auténtico «impuesto», que en el caso de la tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas somete a tributación la mera realización de estos informes de auditoría de cuentas, fijando la cuantía del tributo en función de los honorarios facturados. En el caso de la tasa estatal sobre las máquinas tragaperras, en similar sentido, el Tribunal Constitucional presta especial atención a que el gravamen se concreta en una cuota fija que se establece en virtud del tipo de máquina y en función de las cantidades que puedan jugarse en cada modelo, es decir, en atención a los rendimientos previsibles o la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas, de manera que se gravan los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades.

Por tanto, debemos resaltar que impuesto y tasa no representan categorías fungibles. Pero, además, podemos plantearnos si la configuración de la utilización privativa del dominio público como hecho imponible de una tasa en lugar de un precio público, a raíz de la STC 185/1995, de 14 de diciembre, realmente tiene algún tipo de consecuencia para el ciudadano, teniendo en cuenta que el límite a su cuantía viene determinado por un «valor de mercado».

2.—La articulación del principio de equivalencia en relación con las tasas por aprovechamiento especial del dominio público resulta especialmente tortuosa, teniendo en cuenta que estamos ante bienes extramuros del mercado.

El art. 24.1 del TRLHL establece expresamente cuales son los criterios de cuantificación de las tasas por utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público y, en el caso de la tasa barcelonesa, sólo parece posible utilizar el criterio general establecido en la letra a) del citado apartado, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público.

Los elementos de cuantificación de las tasas, previstos en las ordenanzas y en los informes económico-financieros que las preceden, deberían estar directamente relacionados con esa utilización del dominio público. Resultaría oportuno, *de lege ferenda*, que el TRLHL recogiera al menos una enumeración de puntos de referencia para calcular el importe de estas tasas, que evitaría las notables diferencias entre los criterios utilizados en los municipios españoles, constatables, salvando las distancias, en relación con la tasa por recogida y gestión de residuos municipales.

Por otro lado, parece clara la distinción entre los dos tipos de uso del dominio público susceptibles de ser gravados por una tasa, por un lado el aprovechamiento especial y, por otro, la utilización privativa del dominio público, que deben ser cuantificados de diferente manera, teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo a propósito de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos. En concreto las SSTS de 26 de abril de 2024 y 7 de abril de 2025, que imposibilitan utilizar, *para gravar el aprovechamiento especial*, la base imponible prevista para la utilización privativa, aplicando diferentes tipos de gravamen en función de la intensidad del uso.

3.—La posibilidad de aplicar un porcentaje sobre los ingresos brutos está prevista como regla especial en la letra c) del art. 24.1 de la LHL exclusivamente para las tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario. El importe consistirá en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal estas empresas.

Dejando de lado toda la problemática generada por este tipo de aprovechamiento¹¹, lo cierto es que para este tipo de tasas sí se está teniendo en cuenta la capacidad económica para determinar la cuota tributaria, aunque con amparo legal, por lo que no se ha planteado la recalificación de esta figura como un impuesto. En todo caso, esta regla de cuantificación especial no puede ser de aplicación generalizada.

¹¹ Por ejemplo en relación a las empresas de telefonía e internet, propietarias o no de las redes, con sentencias de nuestro Alto Tribunal de signo opuesto (STS 617/2021, de 4 de mayo de 2021, ES:TS:2021:1890 y 2782/2015, de 12 de junio, ES:TS:2015:2782).

4.—La indeterminación del TRLHL provoca una inseguridad jurídica que afecta tanto a los ciudadanos como a los propios ayuntamientos que, legítimamente, pueden adoptar medidas para garantizar su suficiencia financiera. Sería necesario acometer la actualización del catálogo de hechos imposables contenido en el art. 20.3 para, además, dar un mayor cumplimiento al principio de reserva de ley, que rige el establecimiento de todas las prestaciones patrimoniales de carácter público.

5.—Los principios de justicia tributaria resultan de aplicación también en este ámbito de la tasa, a pesar o junto a la vigencia del principio de equivalencia. Singularmente resulta de especial importancia verificar el cumplimiento del principio de generalidad, sirviendo como límite a la aplicación de exenciones o supuestos de no sujeción carentes de justificación.

6.—Por último, la regulación contenida en la ordenanza reguladora de la tasa AMAZON plantea problemas no sólo en relación a su encaje con la normativa interna sino también respecto de su conformidad con los artículos 49, 54 y 107.1 TFUE. En este sentido, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en su informe de 4 de diciembre de 2023, ha puesto de manifiesto determinadas restricciones a la competencia y distorsiones en los mercados de distribución comercial minorista y de distribución postal que podría generar la aplicación del tributo.

Los criterios utilizados por el TJUE para determinar la existencia de una Ayuda de Estado proscrita en la UE, por ejemplo en su Sentencia de 26 de abril de 2018 en relación al impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales, podrían haberse incorporado en el diseño de la norma para evitar este tipo de reproches.

Bibliografía

- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid.
- GARCÍA FRÍAS, M. A. (2022): «La llamada tasa Amazon. *Status questionis*», Blog fiscal y de opinión tributaria Taxlandia [en línea]. Disponible en: La llamada “tasa Amazon”. *Status questionis*.
- MEDRANO MOLINA, J.M. (2024): «La tasa de reparto de comercio electrónico del Ayuntamiento de Barcelona (tasa TREC)», en *El consultor de los Ayuntamientos*, Especial I Tasas Locales, pp. 234-246.
- MORIES JIMÉNEZ, M. T. (2023): «Análisis de la nueva tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico: la llamada “tasa amazon”», *Tributos locales*, núm. 163, pp. 33-95. Disponible <https://idus.us.es/items/907777fb-b5b3-4dcd-b1af-c79699d93382>.
- MORIES JIMÉNEZ, M. T. (2024): *Tasas locales por aprovechamiento especial del dominio público: Nuevos tiempos, nuevas figuras*. Aranzadi, Madrid, 2024.
- NAVARRO GARCÍA, A. (2024): «Detrás del modelo business-to-consumer (B2C): consideraciones jurídicas de la tasa de reparto del e-commerce», *Revista de Internet, Derecho y Política IDP*, n.º 40. Disponible <https://doi.org/10.7238/idp.v0i40.422383>.

- ORTIZ CALLE, E. y GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. (2020): *Informe sobre el gravamen local de las entregas domiciliarias realizadas en la ciudad de Barcelona por grandes empresas cuyo objeto social es el comercio electrónico*, Universidad Carlos III de Madrid [en línea]. Disponible en: https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jsui/bitstream/11703/122016/1/InformeTasaBarcelona_Co mercioElec.pdf.
- RUIZ P. (2023): «Tasa Amazon: ¿grava realmente a quien debe?», *News de la Universitat Oberta de Catalunya*, 23 de junio de 2023. Disponible ¿Quién paga la tasa Amazon? | UOC (Consulta 10-01-2026).
- VERDESOTO GÓMEZ, M. (2024a): «Tasas locales por aprovechamiento especial del dominio público: Interrogantes aún no resueltos acerca de la tasa de reparto de comercio electrónico de Barcelona (Tasa “Amazon?”)», *Revista Técnica Tributaria* (145), 115-138. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/9729830.pdf>.
- VERDESOTO GÓMEZ, M. (2024b): «Desajustes en la utilización de la figura tributaria de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público para gravar el reparto de comercio electrónico en Barcelona: A propósito de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña», *Revista Técnica Tributaria* (146), 315-322. Disponible <https://produccioncientifica.ucm.es/documentos/6723d304065ca34059b1b584>.

SEGUNDA PARTE

**PROTECCIÓN MULTINIVEL DE LOS DERECHOS Y
GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EUROPA**

CAPÍTULO 11

LA PROTECCIÓN MULTINIVEL DE LOS
DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES
EN EL ÁMBITO SANCIONADOR.
ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE
PROPORCIONALIDAD Y AL DERECHO A LA NO
AUTOINCRIMINACIÓN

SUSANA ANÍBARRO PÉREZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valladolid
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1930-6304>

1. Introducción. 2. El principio de proporcionalidad de las sanciones. 3. El derecho a la no autoincriminación. Bibliografía.

RESUMEN: La protección de los derechos y garantías de los contribuyentes en el ámbito sancionador se articula a través de un sistema multinivel, en el que confluyen normas y principios del Derecho interno, del Derecho de la Unión Europea y del Derecho internacional de los derechos humanos, cuya interpretación última les corresponde a diversos órganos jurisdiccionales. La interacción de estos tres niveles de protección se aprecia con especial nitidez en la salvaguarda de algunos de los principios, derechos y garantías del orden sancionador tributario, como son los que, con particular atención, se analizan en este trabajo, a saber, el principio de proporcionalidad de las sanciones y el derecho a la no autoincriminación.

PALABRAS CLAVE: Protección multinivel, derechos y garantías del contribuyente, derecho sancionador, proporcionalidad, no autoincriminación.

ABSTRACT: The protection of taxpayers' rights and guarantees in the area of penalties is structured through a multi-level system, in which rules and principles of domestic law, European Union law, and international human rights law converge, the final interpretation of which is the responsibility of various courts. The interaction of these three levels of protection is particularly evident in the safeguarding of certain principles, rights and guarantees in the field of tax penalties, such as those analysed in detail in this paper, namely the principle of proportionality of penalties and the right against self-incrimination.

KEYWORDS: Multi-level protection, taxpayer rights and guarantees, administrative law penalties, proportionality, non-self-incrimination.

1. INTRODUCCIÓN

Las primeras palabras han de ser necesariamente de agradecimiento a los organizadores de la IX Reunión de la Red Profesores de Derecho Financiero y Tributario (RPDFT), por la invitación para formar parte de esta mesa dedicada a la protección multinivel de los derechos y garantías de los contribuyentes en Europa, junto a colegas muy apreciados y admirados.

Desde hace algún tiempo, cobra cada vez mayor relevancia en los distintos ámbitos del Derecho, entre ellos el tributario, el enfoque multinivel basado en la coexistencia e interacción de diversos ordenamientos jurídicos y mecanismos de tutela que operan de forma complementaria.

La protección que en el ámbito interno brinda, de manera fundamental, el reconocimiento constitucional de principios, derechos y garantías que afectan en mayor o menor medida a los contribuyentes dentro de nuestras fronteras, se ve reforzada por el reconocimiento supranacional de principios, derechos y garantías del contribuyente europeo, con sus propios mecanismos de salvaguarda.

Así, en el seno de la Unión Europea (UE), la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) desempeña un papel central en la protección de los contribuyentes, en la medida en que consagra derechos y principios de aplicación directa cuando los Estados actúan en el marco del derecho de la Unión, los cuales han sido objeto de una intensa labor interpretativa por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), contribuyendo en ocasiones a elevar los estándares de protección frente a la actuación de las autoridades fiscales nacionales.

A su vez, el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) proporciona otro nivel de tutela, que se ha ido consolidando a través de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en ámbitos que de forma directa inciden en el ejercicio de la potestad tributaria.

En lo que al ámbito sancionador tributario se refiere, si bien la protección multinivel se extiende a principios, derechos y garantías diversos, como la presunción de inocencia, el *non bis in idem*, la culpabilidad, la tutela judicial efectiva, etc., no obstante, por razones de espacio, se va a centrar la atención en algunas cuestiones actuales de la protección del contribuyente en relación con el principio de proporcionalidad de las sanciones y el derecho a la no autoincriminación.

2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD DE LAS SANCIONES

En el caso del principio de proporcionalidad en materia sancionadora, se quiere hacer una referencia particular a las consecuencias muy relevantes que últimamente ha traído consigo la proyección del principio de proporcionalidad de las sanciones consagrado en el Derecho de la UE sobre nuestro ordenamiento interno, merced a una serie de sentencias del Tribunal Supremo (TS) a las que más adelante se hará oportuna alusión.

Para ello, conviene empezar recordando que la CDFUE –a diferencia de nuestra Constitución y del Convenio Europeo de Derechos Humanos– sí recoge de forma expresa el principio de proporcionalidad, en su aplicación al ámbito penal y por extensión al sancionador, en concreto en el artículo 49.3¹, dentro del Capítulo VI dedicado a la «Justicia».

Al igual que el resto del contenido de la Carta, este principio debe ser respetado por los Estados Miembros (EEMM) siempre que estén aplicando el Derecho de la Unión, es decir, siempre que, en un análisis caso por caso, sea posible apreciar un vínculo de conexión suficiente entre una norma de la UE y la medida nacional en cuestión, lo que el TJUE ha interpretado con cierta amplitud. Así, por ejemplo, como ha reiterado el Tribunal de Luxemburgo², cuando los EEMM regulan el régimen sancionador aplicable para el caso de incumplimientos del Derecho de la Unión (por ejemplo, el régimen sancionador del IVA), aunque el régimen sancionador en sí no se encuentre armonizado, los EEMM estarán obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad.

En sus numerosas sentencias sobre el tema, el TJUE ha ido elaborando criterios y parámetros suficientemente precisos para poder valorar la debida proporcionalidad de las medidas sancionadoras y ha ido forjando un estándar de protección que puede considerarse elevado, sobre todo si lo comparamos con el nivel de protección que para las medidas sancionadoras de carácter puramente interno deriva de la jurisprudencia del TC, en la que se ha tomado como referencia de la desproporción que resultaría contraria a los requerimientos que derivan de la Constitución lo que el TC ha calificado, con cierta dosis de indeterminación, como un «patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia»³.

Para el TJUE, los parámetros que deben ser tenidos en cuenta para valorar la proporcionalidad de una determinada medida sancionadora son fundamentalmente dos: 1.º La naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con la sanción, valorando, a este respecto, la existencia o no de perjuicio económico para las arcas públicas; la existencia –o los indicios– de fraude; o si lo que se sanciona es el incum-

¹ Este precepto dispone: «La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción».

² Puede verse, por todas, la STJUE de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, y demás citadas en su apartado 59.

³ A este respecto, la STC 74/2022, de 14 de junio, en la que se resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS, en relación con la sanción tipificada en el artículo 203.6.b).1.º LGT, en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, tras afirmar que el juicio de constitucionalidad, en lo que atañe a la posible vulneración del principio de proporcionalidad, debe ceñirse a verificar que la norma sancionadora no produzca un «patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho», concluye que no cabe observar que la sanción controvertida provoque tal desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma. Críticos con esta sentencia se han mostrado, entre otros, J. MARTÍN QUERALT (2022) o B. SESMA SÁNCHEZ, (2023: 988-994).

plimiento de un deber puramente formal⁴. 2.º) El método para la determinación de la cuantía de la sanción, en particular, si la sanción se puede graduar; si es posible valorar las circunstancias concurrentes para adaptar a ellas el importe de la sanción; si la sanción guarda la debida proporción con los importes defraudados; o si el régimen sancionador previsto lleva a una acumulación excesiva de sanciones⁵.

Además, el TJUE ha utilizado en alguna sentencia, como criterio, lo que puede denominarse la «proporcionalidad comparativa», es decir, la comparación de la sanción objeto de enjuiciamiento con otras sanciones que en el ordenamiento interno se encuentren establecidas para sancionar incumplimientos similares o equivalentes⁶.

Sobre la base de esta jurisprudencia del TJUE, el TS en sentencias todavía recientes⁷ ha examinado algunas sanciones impuestas por la comisión de determinadas infracciones propias y específicas del IVA, en concreto las tipificadas en los apartados 4.º y 5.º del artículo 170.Dos LIVA, consistentes en un porcentaje fijo del 10 por ciento de las cuotas no consignadas en el caso de conductas en las que, según advierte el TS, no existe perjuicio económico y que resultan ajenas a toda idea fraude fiscal. En estas sentencias, invocando asuntos ya resueltos por el Tribunal de Luxemburgo con los que el TS aprecia una identidad sustancial⁸, se concluye que las sanciones impuestas resultan desproporcionadas y se resuelve que los órganos jurisdiccionales nacionales pueden dejar de aplicar la norma legal por la que se determina la sanción cuando, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, resulte evidente la desproporción, sin necesidad, en aplicación de la denominada excepción del acto aclarado, de plantear cuestión prejudicial ni tampoco cuestión de inconstitucionalidad.

Conviene recordar que la llamada excepción del acto aclarado fue acuñada por el TJUE como salvedad a la obligación, contenida en el artículo 267, párrafo tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), de plantear cuestión pre-

⁴ Pueden verse, entre otras, las SSTJUE de 19 de julio de 2012, *Rédlihs*, C-263/11; 20 de junio de 2013, *Rodopi*, C-259/12; 2 de junio de 2016, *ROZ ŚWIT*, C-418/14; 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15; 31 de mayo de 2018, *Zheng*, C-190/17; 8 de mayo de 2019, *EN.S.A.*, C 712/17; 17 de mayo de 2023, *S.A CEZAM*, C-418/22; o 3 de abril de 2025, *Cityland EOOD*, C-164/24.

⁵ Entre otras, cabe citar las SSTJUE de 22 de marzo de 2017, *Euro Team y Spirál Gép*, asuntos acumulados C 497/15 y C 498/15; 31 de mayo de 2018, *Zheng*, C-190/17; 15 de abril de 2021, *Grupa Warzynna*, C-935/19; 27 de enero de 2022, *Comisión Europea/Reino de España*, C-788/19; o 17 de mayo de 2023, *S.A CEZAM*, C-418/22.

⁶ Así, por ejemplo, en la STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea/Reino de España*, C-788/19.

⁷ En concreto, las SSTs de 25 de julio de 2023 (recurso núm. 5234/2021), de 26 de julio de 2023 (recurso núm. 8620/2021) y de 31 de octubre de 2024 (recurso núm. 7826/2022). Algún otro recurso de casación está aún pendiente de resolución a la fecha de cierre de este trabajo, como el admitido mediante Auto de 4 de junio de 2025 (recurso núm. 4256/2024).

⁸ En particular, el TS considera de especial relevancia, por su similitud, la STJUE dictada en el asunto *Farkas*, ya citada con anterioridad, hasta el punto de manifestar que «los hechos son iguales en todo. Lo único que separa la sustancial identidad que preside ambos casos es que en el asunto *Farkas* la sanción prevista en la norma húngara es del 50 por 100 de la cuota teórica y en nuestro caso es del 10 por 100, como sanción única, establecida en el art. 171.Uno.4.º LIVA. Sin embargo, sobre ese posible aspecto distintivo no se formula objeción o razonamiento específico en el escrito de interposición del recurso».

judicial cuando se presente una duda sobre la interpretación de los tratados o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno. En concreto, el acto aclarado permite eludir el planteamiento de la mencionada cuestión prejudicial cuando la disposición del Derecho de la Unión controvertida ya haya sido interpretada por el Tribunal de Justicia, lo que para el TS acontece en los asuntos objeto de análisis, puesto que, a su juicio, la desproporción de la sanción controvertida deriva claramente de lo resuelto por el TJUE en pronunciamientos previos con los que se puede apreciar una suficiente similitud.

El criterio establecido por el TS en estas sentencias tiene una enorme relevancia en el caso de impuestos armonizados que cuentan con un régimen especial en materia de infracciones y sanciones, como sucede con el IVA. De hecho, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha empezado ya a anular sanciones impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 170.Dos, apartados 4.º y 5.º LIVA, invocando la jurisprudencia del TS⁹. Incluso, fuera del ámbito del IVA, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, en una Sentencia de 1 de julio de 2025¹⁰, ha aplicado esta doctrina del TS en relación con una sanción impuesta por la comisión de una de las infracciones específicas previstas para el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores del Capítulo VII, Título VII, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en concreto, la infracción tipificada en el artículo 89.1, párrafo cuarto, LIS¹¹.

Fuera de los casos a los que se acaba de hacer alusión, cabría plantear si, sobre la base de la jurisprudencia del TJUE, esta misma doctrina podría ser también aplicable a sanciones derivadas de infracciones de carácter general –las tipificadas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)–, cuando sean cometidas en el marco de impuestos armonizados, por ejemplo, por un sujeto pasivo del IVA.

Una situación como la descrita fue examinada hace algún tiempo por el TS en una Sentencia de 13 de octubre de 2021¹², en la que se resolvió un recurso de casación interpuesto contra la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 25 de febrero de 2020¹³, que había anulado por desproporcionada una sanción impuesta a un sujeto pasivo del IVA por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 191.6 LGT, concretamente por haber incluido en la declaración-liquidación del último trimestre el importe del IVA

⁹ Pueden verse, entre otras, la resolución de 17 de diciembre de 2024 (referencia núm. 7372/2022), en relación con la infracción del artículo 170.Dos.4.º LIVA; o la de 13 de mayo de 2025 (referencia núm. 7212/2024), relativa a la infracción del artículo 170.Dos.5.º LIVA.

¹⁰ Recurso núm. 104/2024.

¹¹ La norma en cuestión tipifica la falta de presentación en plazo de la comunicación exigida por ley como infracción tributaria grave, sancionada mediante una multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada operación respecto de la que hubiese de suministrarse información.

¹² Recurso núm. 3691/2020.

¹³ Recurso núm. 142/2018.

devengado y repercutido correspondiente a una serie de facturas emitidas en trimestres anteriores. Y la desproporción de la sanción se fundamentó en la jurisprudencia del TJUE dictada en relación con el asunto *Farkas*.

El TS casó y anuló la sentencia objeto de recurso, al considerar que no se había contrariado el principio de proporcionalidad.

Pero interesa sobre todo remarcar, a los efectos de lo que estamos planteando, que el TS descartó la posibilidad de dejar de aplicar la norma sancionadora de ámbito general con fundamento en el principio europeo de proporcionalidad, aun cuando en el caso concreto la infracción se estuviera cometiendo en el marco de un impuesto armonizado como es el IVA, argumentando que «esa posibilidad estaría netamente vedada en caso de que la norma sancionadora se aplicase al ingreso tardío de impuestos no armonizados», y que, en consecuencia, «ello podría derivar, eventualmente, en un trato diferente en la interpretación del artículo 191.6 LGT, en función del tributo concernido (...) hipótesis que, por absurda y discriminatoria, debemos desterrar a la hora de interpretar el precepto».

Lo cierto es que esta conclusión contrasta con la que el propio TJUE alcanzó en su momento en la Sentencia de 26 de febrero de 2013, por la que se resolvió el asunto *Fransson*¹⁴. Esta sentencia no se refiere al principio de proporcionalidad sino a otro principio del orden sancionador (el principio *non bis ídem*), pero interesa sobre todo por lo que en ella se dijo sobre el ámbito de aplicación de los derechos, principios y garantías consagrados en la CDFUE. Porque el caso versaba sobre unas sanciones tributarias, que aun no siendo exclusivas del IVA sino de general aplicación según la legislación nacional sueca, en el caso concreto se habían impuesto en parte por el incumplimiento de obligaciones en materia de IVA. Y, en contra de la opinión del Abogado General, el TJUE consideró que existía el necesario vínculo de conexión con el Derecho de la UE que justificaba la aplicación al caso del contenido de la Carta. Y dice esa Sentencia que «cuando un órgano jurisdiccional de un Estado miembro deba controlar la conformidad con los derechos fundamentales de una disposición o de una medida nacional por la que se aplica el Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, en una situación en la que la acción de los Estados miembros no esté totalmente determinada por el Derecho de la Unión, las autoridades y tribunales nacionales siguen estando facultados para aplicar estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, siempre que esa aplicación no afecte al nivel de protección previsto por la Carta, según su interpretación por el Tribunal de Justicia»¹⁵.

¹⁴ Sentencia de 26 de febrero de 2013, C-617/10, *Åkerberg Fransson*.

¹⁵ Para S. MORENO GONZÁLEZ (2023: 444), «la principal conclusión que se extrae de este pronunciamiento es que la aplicación de normas de procedimiento internas (no solo en el ámbito sancionador) cuando tengan por objeto hacer efectivas las obligaciones tributarias correspondientes a impuestos armonizados, constituyen aplicación del Derecho de la UE, de modo que el contenido y efectos de dichas normas internas deben respetar los derechos fundamentales de la Carta de acuerdo, como mínimo, con los estándares o niveles de protección definidos por el TJUE. No altera esta conclusión el hecho de que se trate de normas de alcance general, aplicables cualquiera que sea el tributo afectado, armonizado o no».

Sin perjuicio de esta ulterior cuestión, conviene reiterar las relevantes consecuencias de la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias del TS mencionadas con anterioridad, desde el punto de vista de la tutela de los contribuyentes en el ámbito sancionador.

Otro tema distinto es el papel que la jurisprudencia del TJUE en materia de proporcionalidad de las sanciones ha de jugar en los casos en los que no sea posible apreciar una suficiente conexión con el Derecho de la UE, es decir, en situaciones puramente internas. Aquí, la jurisprudencia del TJUE debería actuar al menos como canon hermenéutico, de conformidad con el artículo 10.2 de nuestra Constitución¹⁶, como de hecho ha reconocido el TC en diversas ocasiones. Aunque la realidad es que la proyección que la jurisprudencia del TJUE ha tenido en la jurisprudencia del TC en alguna sentencia reciente sobre sanciones tributarias podría calificarse de más formalista y estética que verdaderamente sustancial¹⁷.

3. EL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMACIÓN

Como es sobradamente conocido, la relevancia que este derecho ha adquirido en el ámbito tributario responde en gran medida a los pronunciamientos que sobre el mismo ha dictado el TEDH, sobre la base de lo previsto en el artículo 6 del CEDH¹⁸.

En sus sentencias¹⁹, el Tribunal de Estrasburgo ha puesto de manifiesto la doble vertiente de este derecho: por una parte, el derecho de todo imputado en un procedimiento punitivo a no aportar si no lo desea información autoincriminatoria que le reclame el poder público; y, por otra, el derecho de toda persona a que la información que ha aportado de manera coactiva al poder público en el curso de cualquier procedimiento (punitivo o no) no se emplee para fundamentar ulteriormente contra ella una condena penal o una sanción administrativa.

¹⁶ Según este precepto, «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».

¹⁷ Así puede apreciarse en relación con la STC 74/2022, de 14 de junio, a la que previamente se ha hecho mención. En esta sentencia, pese a reconocer el TC (Fundamento jurídico 3.B.c) la importancia de los criterios del TJUE como canon hermenéutico para la interpretación de los derechos fundamentales que la Constitución proclama y citar, en particular, los criterios contenidos en la STJUE de 27 de enero de 2022 en el asunto *Comisión Europea c. Reino de España*, C-788/19, lo cierto es que no se lleva a cabo un verdadero ejercicio de contrastación de esos criterios con la norma interna controvertida.

¹⁸ Conforme ha recordado el TEDH, por ejemplo en su Sentencia de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders contra el Reino Unido*, «si bien no se mencionan específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoincriminarse son normas internacionales generalmente reconocidas que se encuentran en el corazón de la noción de un proceso justo en virtud del artículo 6».

¹⁹ Pueden verse, entre otras, las Sentencias de 25 de febrero de 1993, caso *Funke contra Francia*; 24 de febrero de 1994, caso *Bendenoun contra Francia*; 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders contra el Reino Unido*; 3 de mayo de 2001, caso *J. B. contra Suiza*; 5 de abril de 2012, caso *Chambaix contra Suiza*; o 4 de octubre de 2022, caso *Legé contra Países Bajos*.

En nuestro ordenamiento tributario, este derecho del contribuyente a no colaborar con la Administración en su propia acusación se pone en riesgo debido a la endeble y difusa separación existente entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador, sin una norma que regule de manera efectiva el uso que en el segundo puede hacerse de las pruebas obtenidas en los procedimientos de comprobación²⁰; y también debido al empleo masivo de la tramitación abreviada del procedimiento sancionador que *de facto* supone la práctica eliminación de la fase de instrucción del procedimiento.

Resultan en este sentido del todo certeras y pertinentes las palabras del magistrado Navarro Sanchís en su voto particular a la STS de 23 de julio de 2020²¹, cuando observa que «a falta de tales mecanismos normativos de garantía de un derecho fundamental y su efectividad, hoy inexistentes, habría que confiar en la bondad administrativa para que los datos y elementos de cargo que se obtengan en el procedimiento de gestión o inspección, de forma ineluctable, no puedan incorporarse sin más al acervo de pruebas de cargo del procedimiento sancionador, a fin de que la Administración, sometida a la ley, pueda garantizar ese derecho fundamental al que las leyes tributarias no dan cauce alguno de salvaguarda».

Aunque es constatable que la invocación a la jurisprudencia del TEDH sobre este derecho está cada vez más presente en las sentencias de nuestros tribunales y también incluso en las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, lo cierto es que su virtualidad por el momento ha sido muy escasa. Como excepción, alguna resolución económico-administrativa, como es el caso de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 11 de marzo de 2021²², ha declarado nula, en aplicación del derecho a la no autoincriminación, la sanción impuesta en virtud del artículo 203 LGT por negarse el contribuyente a aportar información, al considerar que la no aportación de la información requerida no resultaba antijurídica, puesto que se trataba de una información con relevancia exclusivamente punitiva.

Es cierto que la escasa efectividad que por el momento ha tenido en el ámbito sancionador tributario la invocación al derecho a la no autoincriminación ante nuestros tribunales se debe, no pocas veces, a la deficiente y vaga argumentación que en los recursos se hace a la hora de invocar este derecho²³. Pero también es debida, como

²⁰ La única referencia que a este respecto efectúa la LGT es la contenida en el apartado 2 del artículo 210, que se limita a señalar que «los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución».

²¹ Recurso núm. 1993/2019. El citado voto particular se contiene en el Auto aclaratorio de 29 de julio de 2020, que tiene por objeto «completar la sentencia incorporando el voto particular referido, sin modificar el sentido de la sentencia».

²² Referencia núm. 43/01344/2017.

²³ Diversas sentencias insisten en la importancia de identificar correctamente las pruebas que el recurrente considera inculpativas y en qué medida su aportación coactiva ha tenido virtualidad razonablemente para su condena. Entre otras, las SSTSJ de Castilla y León de 30 de noviembre de 2012 (recurso

se desprende de la propia jurisprudencia del TEDH, a la dificultad que entraña delimitar el alcance y el contenido de este derecho, sobre todo en cuanto a la naturaleza y requisitos de las pruebas que caen dentro de su ámbito de aplicación²⁴. En el ámbito tributario, resulta especialmente complejo y controvertido determinar el alcance de este derecho en relación con la aportación de pruebas documentales por el propio contribuyente.

Estas dificultades están de hecho en la base de los recursos de casación recientemente resueltos mediante las SSTs de 4 de diciembre de 2025²⁵ y 10 de diciembre de 2025²⁶, en relación con la aportación de determinada información –en el caso concreto, facturas emitidas de carácter falso– previo requerimiento coactivo (es decir, bajo amenaza de sanción en virtud del artículo 203 LGT) en el seno del procedimiento de inspección tributaria, información que luego es empleada en el procedimiento sancionador como prueba incriminatoria para fundar la sanción.

En estos recursos, las cuestiones con interés casacional que, a juicio del TS, no se hallaban específica ni definitivamente resueltas por la jurisprudencia del TEDH y del TC son dos. La primera: si la exigencia normativa de la obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información –como, por ejemplo, facturas– a los efectos de determinar la deuda tributaria, trae consigo que, por virtud de esa obligatoriedad, dicha información resulte excluida de la esfera protectora del derecho fundamental a no autoincriminarse en un posterior procedimiento sancionador, aun habiendo sido aportada de forma coactiva. Es decir, si esa obligatoriedad sustrae la comunicación de esos datos del ámbito de protección del derecho a la no autoincriminación.

Y la segunda: si el derecho a no autoinculparse ampara solamente la no aportación o el no empleo en el procedimiento sancionador de información *directamente* autoincriminatoria o si extiende su protección también a los datos o informaciones que, aun siendo necesarios para fundar la acusación, no son suficientes por sí mismos para establecer la imposición de la sanción.

Llamado de este modo a resolver el TS sobre si la obligatoriedad excluye el carácter autoincriminatorio del dato, las sentencias antes mencionadas llegan a una conclusión afirmativa.

Para fundamentar su conclusión, el TS comienza recordando que, aunque el derecho a la no autoincriminación no se recoge expresamente en el ámbito del dere-

núm. 60/2009) y de 4 de abril de 2014 (recurso núm. 1799/2010); o la STSJ de Castilla-La Mancha de 13 de julio de 2022 (recurso núm. 174/2017).

²⁴ Expresiva de estas dudas en cuanto al alcance del derecho y a la naturaleza de las pruebas protegidas es la STEDH 5 de abril de 2012, caso *Chambaş contra Suiza*, y los votos particulares que acompañan a la misma.

²⁵ Recurso núm. 3664/2023.

²⁶ Recurso núm. 2592/2023.

cho tributario, no cabe duda de que resulta aplicable en dicho ámbito y que debe inspirar la interpretación de las normas existentes en este sector del ordenamiento jurídico.

En este sentido, el TS afirma que «una aplicación automática de lo establecido en el art. 210.2 de la LGT puede resultar contraria al principio de no autoincriminación», de manera que «no cabe acoger una interpretación formalista que, al amparo del principio de tramitación separada, vacíe de contenido el derecho a la no autoincriminación». Por ello, se impone «que la Administración analice, caso por caso, si a lo largo de las actuaciones realizadas en el procedimiento de aplicación se han podido obtener pruebas con infracción del principio de no autoincriminación», pues, en tal supuesto, «no podrá utilizar dicha prueba para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario».

Tras ello, sobre la base de lo expresado en diversas sentencias por el TEDH, para el TS no ofrece duda que el requerimiento de aportación de documentos puede comportar «una violación del principio de no autoincriminación, no resultando coherente pretender que el derecho otorgue protección frente a las declaraciones autoinculpatorias pero no lo haga frente a la aportación de documentos de los que inequívocamente se desprende la realización de un hecho sancionable».

Ahora bien, aun imponiéndose una interpretación amplia que haga realmente efectivo el derecho a la no autoincriminación, el TS considera no obstante que el ejercicio de tal derecho no puede «impedir a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente del sospechoso o acusado mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos, y que tengan una existencia independiente de la voluntad del sospechoso o acusado»²⁷. Y ello implica que: 1. «No existirá infracción del derecho a la no autoincriminación cuando el acusado aporte voluntariamente, por considerar que puede ayudar a su línea de defensa, información o documentación autoincriminatoria. En estos casos, no hay ejercicio de poderes coercitivos sino aportación voluntaria.». 2. «Puede afirmarse, además, que el documento tendrá una existencia independiente de la voluntad del sospechoso o acusado cuando proceda de un tercero, de forma que sea accesible a las autoridades a través de una vía que no implique la autoincriminación del acusado. No siendo posible hablar de autoincriminación, por ejemplo, cuando las autoridades obtienen información o documentos de instituciones y registros públicos». 3. «La prueba tendrá una existencia independiente de la voluntad del acusado cuando la misma venga impuesta *ex lege*».

Centrando la atención en este último punto, el TS razona que en tanto en cuanto nuestro ordenamiento jurídico –en concreto, el artículo 29.2.f) LGT– establece *ex lege* la obligación de aportar determinada documentación (libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento

²⁷ El TS trae aquí a colación el tenor literal del artículo 7.3 de la Directiva (UE) 2016/343 del Parlamento europeo y del Consejo, de 9 de marzo de 2016, por la que se refuerzan en el proceso penal determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio.

de las obligaciones tributarias propias o de terceros), la aportación de dichos documentos no cabe entenderla como una infracción del derecho a la no autoincriminación. O, dicho en otros términos, que «cuando una actividad está regulada e impone determinadas obligaciones —*v. gr.* contabilidad, emisión de facturas, etc.— con la suficiente concreción y claridad, la aportación de dichos documentos no puede ser considerada una infracción del principio de no autoincriminación».

En suma, el TS responde a las cuestiones planteadas en los siguientes términos:

«1) La documentación/información autoincriminatoria, aportada a la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos (con advertencia de la imposición de sanción prevista en el art. 203 LGT), podrá utilizarse en el procedimiento sancionador siempre que tenga una existencia que pueda ser calificada como independiente de la voluntad del obligado tributario.

La Administración, al trasladar la prueba obtenida en los procesos de aplicación al procedimiento sancionador, deberá analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación y, de haberlo hecho, no podrá, a efectos sancionadores, tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de aquella.

2) El derecho a la no autoincriminación se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos, y comprende tanto el derecho a no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción como a no aportar documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquel a quien se imputa la realización de una conducta sancionable, siempre que la aportación del documento o prueba tenga una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario.»

Como se observa, en consecuencia, resulta crucial a los efectos de la decisión adoptada la consideración sobre el carácter dependiente o no de la voluntad del obligado tributario de la prueba aportada de manera coactiva. Para el TS, la información aportada por el propio obligado tributario podrá utilizarse para incriminarlo en un procedimiento sancionador con tal de que dicha información tenga una existencia independiente de su voluntad, lo que acontece cuando el dato proporcionado tiene su origen en una obligación legal.

A este respecto, conviene no obstante hacer notar que el criterio sobre el que se asientan las recientes sentencias objeto de análisis no resulta incontrovertible a la luz de los pronunciamientos del TEDH.

Es cierto que el TEDH ha afirmado que el derecho a no autoincriminarse «no se extiende al uso en procedimientos penales de material que pueda obtenerse del acusado mediante el uso de poderes coercitivos, pero que tenga una existencia independiente de la voluntad del sospechoso, como, entre otros, documentos obtenidos en virtud de una orden judicial, muestras de aliento, sangre y orina, y tejido corporal para pruebas de ADN»²⁸. Sin embargo, también es verdad que en ocasiones ha apreciado la contra-

²⁸ Sentencia de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders contra el Reino Unido*, entre otras.

vención del derecho a la no autoincriminación respecto de pruebas pertenecientes a la categoría de datos existentes independientemente de la voluntad del sospechoso, a la vista de factores como la naturaleza y el grado de la coerción empleada para la práctica de las pruebas; el peso del interés público en la persecución del ilícito en cuestión y en el castigo a su autor; la existencia de garantías adecuadas en el procedimiento y la utilización hecha de las pruebas así obtenidas²⁹. Cabría, por consiguiente, inferir que el carácter independiente de la voluntad o, más en particular, el origen *ex lege* de la información proporcionada, no debería excluir por sí solo y sin un análisis de las circunstancias del caso concreto, basado en la naturaleza y el contenido del dato y en el uso que se ha hecho del mismo, el posible carácter autoincriminatorio de la prueba.

A su vez, si se analizan las sentencias del TEDH en relación con comportamientos ilícitos en el ámbito tributario, se puede advertir la existencia de casos en los que el Tribunal ni siquiera ha tenido en cuenta este criterio de la dependencia o no de la voluntad del sospechoso de los documentos aportados para apreciar la contravención del derecho a la no autoincriminación, como sucede por ejemplo en la Sentencia que resuelve el caso *Chambaz contra Suiza*, en relación con multas impuestas a una persona por la negativa a proporcionar los documentos solicitados, sin que pudiera excluirse la posibilidad de que tales documentos fueran utilizados en su contra en una investigación por evasión fiscal. Como el tribunal recuerda, el fundamento de este derecho radica en que las autoridades busquen probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada.

Por otro lado, destacados autores han expresado sus dudas a propósito del criterio examinado. En este sentido, para C. PALAO TABOADA (2008: 115), afirmar que la obligatoriedad excluye sin más el carácter autoincriminatorio del dato, es decir, que sustrae su comunicación a la protección del derecho a no declarar contra sí mismo, resulta poco firme «en cuanto es extraño a la naturaleza y contenido del dato; en efecto, el carácter autoincriminatorio del registro no resulta afectado por el deber de llevarlo»³⁰.

En el caso particular de la aportación de facturas falsas, al que se refieren las consabidas Sentencias del TS, parece incluso discutible el carácter independiente de la voluntad del obligado tributario de estos documentos. De hecho, SANZ DÍAZ-PALACIOS (2025) se decanta por considerarlas elementos dependientes de la voluntad del sospechoso, afirmando que, a diferencia de las facturas reales, «las facturas falsas existirían

²⁹ En este sentido, la Sentencia de 11 de julio de 2006, caso *Jallob contra Alemania*.

³⁰ Por su parte, F. GARCÍA BERRO (2011: 130) no considera admisible, de acuerdo con la doctrina del TEDH, «que la coacción se emplee para lograr que sea el propio sospechoso quien aporte los documentos, cuando el poder público es incapaz de obtenerlos por sí mismo. Considero que bajo tales circunstancias no cabrá nunca decir que los documentos en cuestión poseen una existencia independiente de la voluntad del sujeto que los aporta o, si se prefiere, que su existencia independiente no justifica la coacción ejercida para su obtención».

en último término por voluntad del obligado tributario; en puridad, no cabría atribuirles origen legal»³¹.

En cualquier caso, consideramos que las recientes sentencias del TS sobre el derecho a la no autoincriminación en el ámbito tributario representan un avance en la tutela de los derechos y garantías de los contribuyentes, en la medida en que dejan claro que el artículo 210.2 LGT no contiene un mero formalismo, sino una obligación para la Administración de analizar si a lo largo del procedimiento de aplicación de los tributos previo al sancionador se han obtenido pruebas que, por transgredir el citado derecho, no puedan ser incorporadas al expediente sancionador.

En este sentido, resulta relevante advertir que la STS de 4 de diciembre de 2025 (a la que remite la de 10 de diciembre), al aplicar la doctrina casacional al caso de autos, señala que el debate en la instancia se ciñó a determinar si, tras el requerimiento, la aportación de las facturas podría considerarse contraria al principio de no autoincriminación, «no habiendo sido objeto de debate la aplicación automática *o no motivada* de lo establecido en el art. 210.2 LGT» (la cursiva es nuestra). Teniendo en cuenta que el TS ha fijado como doctrina casacional que «la Administración, al trasladar la prueba obtenida en los procesos de aplicación al procedimiento sancionador, deberá analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación y, de haberlo hecho, no podrá, a efectos sancionadores, tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de aquella», cabría de ello deducir la existencia de un deber de los órganos competentes en materia sancionadora de motivar por qué el trasvase de pruebas de un procedimiento a otro no conculca el derecho a la no autoincriminación, lo que resultará inexcusable en aquellos casos en los que el obligado tributario hubiera manifestado expresamente a lo largo del correspondiente procedimiento de comprobación que la prueba aportada por él de manera coercitiva podría tener relevancia inculpatoria en un hipotético procedimiento de naturaleza punitiva.

Bibliografía

- GARCÍA BERRO, F. (2011): «La reciente jurisprudencia de ámbito europeo acerca del derecho a no autoincriminarse y sus implicaciones en el procedimiento tributario interno», *Derecho de la Unión Europea y reformas del ordenamiento jurídico español*, Universidad de Huelva Publicaciones.
- MARTÍN QUERALT, J. (2022): «Sanciones tributarias: el Tribunal Constitucional ignora el principio de proporcionalidad.» <https://martinqueralt.com/812/>. Última consulta el 26 de diciembre de 2025.
- MORENO GONZÁLEZ, S (2023): «Derechos fundamentales del contribuyente en la Unión Europea», *Derecho europeo y sistema tributario español. Una evaluación en profundidad*, Fundación Impuestos y Competitividad.

³¹ Si bien esto no impide al citado autor reconocerles valor probatorio en el seno de un procedimiento de naturaleza punitiva sobre la base del principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, esto es, nadie ha de ser oído invocando su propia torpeza.

- PALAO TABOADA, C. (2008): *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Civitas.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2025): «El derecho a no autoinculparse en materia tributaria. La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Auto del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2024», *Diario La Ley*, núm. 10767, Sección Tribuna, 18 de Julio de 2025.
- SESMA SÁNCHEZ, B. (2023): «La (des)proporcionalidad de las sanciones tributarias», *Sobre la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Estudios en homenaje al profesor Dr. D. Alejandro Menéndez Moreno*, Aranzadi.

COMUNICACIONES

CAPÍTULO 12

LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO DEL TRIBUNAL SUPREMO DEL PRINCIPIO DE ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO¹

CARLOS DAVID AGUILAR SEGADO

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2744-4459>

1. Introducción. 2. El principio de atribución de responsabilidad y su fundamento constitucional. 3. La naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria de los administradores. 4. La exigencia del elemento subjetivo y la carga de la prueba. 5. Alcance y límites de la responsabilidad: deuda tributaria y sanción. 6. Consecuencias prácticas de la unificación de criterio. 7. Conclusiones. Bibliografía. Jurisprudencia.

RESUMEN: Se analiza la reciente unificación de criterio del Tribunal Supremo en torno al principio de atribución de responsabilidad en el procedimiento sancionador tributario. A partir de la consolidación de la naturaleza sancionadora de determinados

¹ a) Proyecto de Investigación Nacional «La protección de los derechos y garantías de los contribuyentes ante el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria» (PID2022-136638OB-I00), dirigido por Juan José Hinojosa Torralvo y Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo y financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

b) Proyecto de Investigación Nacional «La Sostenibilidad del Sistema de Pensiones en contextos de reformas e inestabilidad económica» (PID2022-140298NB-I00), dirigido por Francisco Vila Tierno y Miguel Gutiérrez Bengoechea y financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

c) Proyecto de Investigación Nacional «Retos, reformas y financiación del sistema de pensiones: ¿Sostenibilidad versus suficiencia?» (RTI2018-094696-B-I00), dirigido por Francisco Vila Tierno y financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

d) Grupo de I+D+i del Plan Andaluz de Investigación, Desarrollo e Innovación (PAIDI 2017), «Economía y fiscalidad frente al Envejecimiento Poblacional» (ref. SEJ-587), dirigido por Miguel Gutiérrez Bengoechea y financiado por la Junta de Andalucía.

e) Grupo de I+D+i del Plan Andaluz de Investigación, Desarrollo e Innovación (PAIDI 2020), «Los mayores en el contexto del empleo y la protección social: un reto para el crecimiento y el desarrollo económico. Un análisis de la realidad andaluza» (ref. P18-RT-2585), dirigido por Francisco Vila Tierno y Miguel Gutiérrez Bengoechea y cofinanciado por la Unión Europea (FEDER) y por la Junta de Andalucía.

f) Proyecto dirigido por Jóvenes Investigadores (I Plan Propio) concedido por la Comisión de Investigación y Transferencia de la Universidad de Málaga, de referencia B1-2021_11 denominado «El Sistema Español de Pensiones ante el reto de la revolución digital y robótica: una aproximación multidisciplinar», dirigido por Miguel Ángel Gómez Salado y financiado por la Universidad de Málaga.

supuestos de responsabilidad tributaria, especialmente los previstos en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, el Tribunal Supremo refuerza la exigencia de culpabilidad y la prohibición de responsabilidad objetiva, así como la carga probatoria que recae sobre la Administración Tributaria. Se examina la evolución jurisprudencial y su impacto sobre los derechos y garantías del contribuyente.

PALABRAS CLAVE: Procedimiento sancionador tributario, principio de atribución de responsabilidad, carga de la prueba, Tribunal Supremo, Administración Tributaria.

ABSTRACT: This article analyses the recent unification of criteria by the Supreme Court regarding the principle of attribution of liability in tax penalty proceedings. Based on the consolidation of the punitive nature of certain cases of tax liability, particularly those provided for in Article 43.1.a) of the General Tax Law, the Supreme Court reinforces the requirement of culpability and the prohibition of strict liability, as well as the burden of proof that falls on the Tax Administration. The evolution of case law and its impact on taxpayers' rights and guarantees are examined.

KEYWORDS: Tax penalty proceedings, principle of attribution of liability, burden of proof, Supreme Court, Tax Administration.

1. INTRODUCCIÓN

La potestad sancionadora de la Administración Tributaria constituye una manifestación particularmente intensa del *ius puniendi* del Estado, en la medida en que permite imponer sanciones económicas que afectan de forma directa al patrimonio de los obligados tributarios y, en determinados supuestos, de terceros vinculados a los mismos. Esta circunstancia explica que el procedimiento sancionador tributario se encuentre sometido a un conjunto de principios y garantías destinados a prevenir actuaciones arbitrarias y a asegurar el respeto de los derechos fundamentales, entre los que destacan el principio de legalidad, la presunción de inocencia, la proporcionalidad y el principio de culpabilidad.

En el sistema tributario español, la atribución de responsabilidad sancionadora es objeto de litigiosidad, en especial cuando la Administración Tributaria ha vinculado la imposición de sanciones o la derivación de la responsabilidad a la mera comprobación objetiva del incumplimiento de obligaciones tributarias. Frente a esta situación controvertida, el Tribunal Supremo ha ido perfilando una línea jurisprudencial cada vez más garantista orientada a la exclusión de modelos de responsabilidad objetiva y a exigir un elemento subjetivo de culpabilidad.

Dicha línea jurisprudencial adquiere especial relevancia en los supuestos de responsabilidad tributaria de los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas, regulados en los artículos 41 y siguientes de la Ley General Tributaria, en especial, la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.a) de dicha Ley. Esta responsabilidad ha sido objeto de una profunda revisión jurisprudencial que culmina en las recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2025 y de 9 de

julio de 2025, que consolidan un criterio unificado sobre su naturaleza sancionadora y las garantías que de ello se derivan.

2. PRINCIPIO DE ATRIBUCIÓN DE RESPONSABILIDAD Y SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

El principio de atribución de responsabilidad funciona como límite estructural de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria. Su fundamento constitucional se encuentra en el artículo 25.1 de la Constitución Española, el cual indica que: «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento». Esto significa que se prohíbe la imposición de sanciones por acciones u omisiones que no constituyan infracción administrativa según la ley vigente en el momento de su comisión, interpretado por el Tribunal Constitucional como una garantía que incorpora el principio de culpabilidad.

En el ámbito tributario, el principio se encuentra de forma expresa en el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, el cual detalla que «Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley». Este artículo establece que las infracciones tributarias son sancionables únicamente cuando concurren dolo o culpa. Por ende, el legislador rechaza explícitamente cualquier sistema de responsabilidad objetiva, imponiendo a la Administración Tributaria la obligación de acreditar no sólo la existencia de una infracción, sino también la concurrencia de un comportamiento subjetivo de culpabilidad. Por lo tanto, el Derecho Tributario sancionador participa de los principios esenciales del Derecho Penal, en especial, la presunción de inocencia y la exigencia de culpabilidad con un carácter punitivo.

3. LA NATURALEZA SANCIONADORA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS ADMINISTRADORES

Uno de los avances más significativos de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sido la afirmación inequívoca de la naturaleza sancionadora de determinados supuestos de responsabilidad tributaria, en concreto, la responsabilidad subsidiaria de los administradores del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria. Dicho artículo expresa lo siguiente: «Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.»

La Sentencia Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de 20 de mayo de 2025 (Roj: STS 2161/2025-ECLI:ES:TS:2025:2161) constituye un hito puesto que afirma que la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores tiene carácter sancionador, en la medida en que se vincula directamente a la comisión de infracciones por la sociedad y comporta la asunción de consecuencias punitivas. Esta calificación no es nominal, sino que despliega efectos jurídicos de gran alcance, puesto que determina la plena aplicación de las garantías propias del derecho sancionador, entre ellas la prohibición de responsabilidad objetiva, la exigencia de culpabilidad y la aplicación del principio *in dubio pro reo*.

4. LA EXIGENCIA DEL ELEMENTO SUBJETIVO Y LA CARGA DE LA PRUEBA

Como consecuencia directa de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, el Tribunal Supremo ha insistido en la necesidad de acreditar un elemento subjetivo en la conducta del administrador. Por lo tanto, no es suficiente con la concurrencia de requisitos objetivos como son: la condición de administrador y la existencia de infracciones cometidas por la sociedad; sino que es imprescindible demostrar una conducta culposa, ya sea por acción u omisión, que haya sido determinante de la infracción.

En este contexto, la Sentencia Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de 20 de mayo de 2025 (Roj: STS 2161/2025-ECLI:ES:TS:2025:2161) rechaza de forma tajante la inversión de la carga de la prueba. Frente a prácticas administrativas y resoluciones judiciales previas que exigían al administrador probar su diligencia o su falta de culpa, el Tribunal Supremo afirma que corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria acreditar la conducta negligente o dolosa imputada.

Esta exigencia implica que la Administración Tributaria debe individualizar y concretar los hechos que fundamentan la imputación para evitar así conductas típicas basadas en la condición de administrador o referencias genéricas a una pasividad del administrador. Por lo tanto, se debe resolver la duda de la culpabilidad, en todo caso, a favor del presunto responsable.

5. ALCANCE Y LÍMITES DE LA RESPONSABILIDAD: DEUDA TRIBUTARIA Y SANCIÓN

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha abordado también la delimitación del alcance material de la responsabilidad de los administradores, diferenciando entre la deuda tributaria principal y la sanción. Se ha de destacar una Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1.ª, de 9 de julio de 2025 (Roj: STS 3406/2025-ECLI:ES:TS:2025:3406), dictada en el ámbito de la acción social de responsabilidad, que

como curiosidad deriva de lo civil y no de lo contencioso-administrativo, como estamos acostumbrados.

En dicha sentencia, el Tribunal Supremo distingue entre la deuda tributaria, como obligación propia de la sociedad derivada del incumplimiento de sus deberes fiscales, y la sanción económica impuesta como consecuencia de una conducta dolosa o gravemente negligente imputable a los administradores. Esta distinción tiende a limitar la responsabilidad de los administradores al importe de la sanción y excluir así la deuda principal cuando ésta no pueda considerarse un daño causado por su conducta. Asimismo, se establece que la anulación de la sanción impuesta a la sociedad comporta necesariamente la anulación íntegra de la derivación de responsabilidad al administrador, al desaparecer el presupuesto habilitante de la misma.

6. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

La unificación de criterio del Tribunal Supremo tiene una serie de consecuencias prácticas. Por un lado, desde el punto de vista del contribuyente, supone un refuerzo en la seguridad jurídica y en las garantías procedimentales, al clarificar los requisitos que deben concurrir para la correcta imposición de sanciones y derivaciones de responsabilidad. Por otro lado, desde el punto de vista de la Administración Tributaria, dicha jurisprudencia supone una revisión profunda de los procedimientos de derivación de responsabilidad, al exigir una correcta motivación de las resoluciones y de la actividad probatoria. Por ende, la actuación debe orientarse a una acreditación efectiva de conductas de culpabilidad concreta.

7. CONCLUSIONES

La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo ha consolidado una unificación de criterio respecto al principio de atribución de responsabilidad en el procedimiento sancionador tributario, el cual supone un avance significativo en la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes. La naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores de personas jurídicas del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, supone la plena aplicación de los principios de culpabilidad, presunción de inocencia y prohibición de responsabilidad objetiva.

La exigencia de acreditar un elemento subjetivo de culpabilidad y la atribución de la carga de la prueba a la Administración Tributaria refuerzan la coherencia del procedimiento sancionador y limitan prácticas tributarias que habían erosionado dichas garantías. Del mismo modo, la delimitación del alcance de la responsabilidad y la vinculación de la derivación a la existencia efectiva de una infracción sancionada contribuyen a un modelo más justo y previsible. Por lo tanto, dicha unificación jurisprudencial podría representar un punto de inflexión del derecho tributario sancionador al

equilibrar la potestad sancionadora con la tutela judicial efectiva de los derechos y garantías del contribuyente.

Bibliografía

- APARICIO DE LÁZARO, J.R. (2025): *La naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT y su dimensión sancionadora*, Aranzadi, Madrid. <https://www.aranzadila.ley.es/MK/PDF/La-naturaleza-juridica/publication.pdf> (fecha última consulta: 19 de enero de 2025).
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2002): «El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 237: 79-98.
- CALVO ORTEGA, R. y CALVO VERGEZ, J. (2025): *Curso de Derecho financiero y tributario*, 29.^a ed., Aranzadi, Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2022): «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias», *Quincena Fiscal*, núm. 7.
- GRAU RUIZ, M.A. (2025): «La digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente», *Lefebvre Guiffre*, volume IV: 13-50.
- HINOJOSA TORRALVO (2010): «Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal y sancionadora», en VVAA: *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1: 711-732.
- MERINO JARA, I. (2008): «Motivación de las sanciones tributarias», *Fundamentos de Derecho: revista del Colegio de abogados de Cáceres*, núm. 65: 46-48.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2025): «La rectificación de sanciones tributarias y la potestad sancionadora de la Administración», *Crónica Tributaria*, núm. 195: 99-130.

Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, de 20 de mayo de 2025 (Roj: STS 2161/2025-ECLI:ES:TS:2025:2161).

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1.^a, de 9 de julio de 2025 (Roj: STS 3406/2025-ECLI:ES:TS:2025:3406).

CAPÍTULO 13

CUESTIONES PENDIENTES SOBRE LA VALIDEZ DE LOS CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL EXPEDIDOS A LA LUZ DE UN CONVENIO FISCAL Y LA IRRUPCIÓN DE LA DIRECTIVA *EASTER*¹

JOSÉ ÁNGEL GÓMEZ REQUENA
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9853-8973>

1. Introducción. 2. Análisis jurisprudencial de la validez de certificados fiscales a efectos de un convenio y la aplicación de regímenes *non-doms*. 2.1. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023, recurso de casación núm. 915/2022. 2.2. Sentencia del Tribunal Supremo de 8 julio de 2024, recurso de casación núm. 1909/2023. 2.3. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2025, recurso de casación núm. 4023/2023. 3. El certificado digital de residencia fiscal a los efectos de la Directiva *EASTER*. 4. Reflexión final. Bibliografía.

RESUMEN: El objeto de este trabajo consiste en analizar los problemas acerca de la validez y eficacia probatoria de los certificados de residencia fiscal expedidos a los efectos de un convenio fiscal por las autoridades competentes de otro Estado cuando se expiden a contribuyentes que están sometidos a regímenes fiscales preferenciales, como los que se han aplicado hasta fechas recientes a los *non-doms* en Reino Unido y Portugal. En este contexto, se analiza la posición de la doctrina del Tribunal Supremo al respecto, así como el potencial impacto de la Directiva *EASTER* sobre los certificados de residencia fiscal.

PALABRAS CLAVE: certificados de residencia fiscal; regímenes *non-doms*; residencia fiscal; convenios fiscales.

¹ Este trabajo es resultado de los siguientes proyectos de investigación:

- PID2022-139650OB-100 «Administración electrónica, inteligencia artificial y tributos», financiado por MICIU/ AEI/10.13039/501100011033/ y por FEDER/UE.
- «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).
- «La protección de los derechos y garantías de los contribuyentes en el Derecho internacional y doméstico» 2025-GRIN-3835, cofinanciado por UCLM y FEDER.

ABSTRACT: The purpose of this paper is to analyse the problems concerning the validity and probatory value of tax residency certificates issued for the purposes of a tax convention by the competent authorities of another State when issued to taxpayers subject to preferential tax regimes, such as those applied until recently to non-domiciled individuals in the United Kingdom and Portugal. In this context, the position of the Supreme Court on this matter is analysed, as well as the potential impact of the FASTER Directive on tax residency certificates.

KEYWORDS: Tax residency certificates; non-doms regimes; tax residency; tax conventions.

1. INTRODUCCIÓN

Los certificados de residencia fiscal son un instrumento que permite acreditar la condición de residente fiscal en una determinada jurisdicción. Cuando este documento es expedido por las autoridades tributarias competentes de un Estado a los efectos de un convenio de doble imposición resultarán de aplicación todos los beneficios que establezca el convenio. Entre estos beneficios se encuentra la potencial aplicación del art. 4.2 (para personas físicas) y 4.3 (para personas jurídicas) del Modelo de Convenio de la OCDE en virtud del cual se articulan una serie de reglas de desempate entre los Estados contratantes cuando los dos países consideren que el contribuyente cumple los requisitos para ser residente fiscal. Ante esta situación de residencia dual de la persona afloraría una situación de doble imposición que las propias reglas del art. 4 del Modelo de Convenio de la OCDE intentan eliminar mediante una solución bilateral.

A pesar de que cualquier medio probatorio sería admisible para probar la residencia fiscal en un determinado Estado, la práctica administrativa y judicial española ha convertido al certificado de residencia fiscal en un medio probatorio cualificado, de tal forma que «constituye un medio incontestable y cualificado de probar dicha circunstancia»², si bien la doctrina administrativa ha admitido otros medios probatorios cuando se constata la imposibilidad de obtener del otro Estado un certificado de residencia fiscal³.

La residencia fiscal a los efectos del convenio supone cumplir con un estatus preciso. Indica el art. 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE que «residente de un Estado contratante» es «toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos de ese Estado».

² Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 20 de noviembre de 2019, rec. núm. 175/2017.

³ *Vid.* GÓMEZ BARRIO, M. (2023: 86 y ss.) y SANTIAGO MARCOS (2024: 102 y ss.).

La residencia en un Estado contratante cumple una triple función, tal y como señalan los Comentarios al art. 4 del Modelo de Convenio de la OCDE. En primer lugar, para determinar el ámbito de aplicación; en segundo lugar, para resolver los casos en los que se produzca doble imposición trasunto del conflicto de residencia dual; y, en tercer lugar, para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o de situación.

El concepto de residencia fiscal es establecido por el Derecho doméstico. El Modelo de Convenio de la OCDE no ha llegado a establecer los criterios para considerar residente fiscal a una persona en una determinada jurisdicción. Por ello, la definición del art. 4.1 se remite específicamente a la legislación interna y únicamente marca algunos parámetros sobre los que pivota la residencia fiscal en los ordenamientos jurídicos (domicilio, residencia, sede de dirección, etc.), pero nunca sin llegar a precisar su alcance.

Para ser considerado residente en un Estado contratante es preciso también cumplir con el requisito de estar sujeto a tributación en dicha jurisdicción por la renta mundial. El art. 4.1. *in fine* excluye del concepto residente «a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo». Aclaran los Comentarios al art. 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE en su párrafo 8.1 que no se considera residente a los efectos del convenio a una persona que «aun cuando no esté domiciliada en ese Estado, se considera residente con arreglo a la legislación interna, pero se somete a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en dicho Estado o el patrimonio situado en el mismo». Con el fin de evitar que aquellas jurisdicciones que aplican un criterio de imposición estrictamente territorial y solo someten a imposición a las rentas de fuente doméstica que obtienen los residentes, el ap. 8.3 de los citados Comentarios al art. 4 indican que hay que realizar una interpretación de dicho precepto que tenga en cuenta su objeto y propósito, el cual es excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado.

En este sentido, la doctrina administrativa exige que el certificado de residencia fiscal expedido a la luz de un convenio fiscal «debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide, debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la Autoridad fiscal competente»⁴. Por lo tanto, el criterio administrativo para las autoridades tributarias domésticas es que el certificado de residencia fiscal aportado por el contribuyente a efectos de un convenio afirme expresamente la sujeción plena en dicha jurisdicción.

Establecido lo anterior, no puede pasarse por alto las particularidades de algunos regímenes fiscales preferenciales que aplican algunos países con el fin de atraer altos patrimonios o a personal cualificado. El desafío sobre la aplicación de los beneficios del convenio fiscal correspondiente emergen cuando estas personas no tributan por su renta mundial, pero el Estado correspondiente les expide un certificado de residencia fiscal a los efectos del convenio. Esta situación se está detectando en regímenes

⁴ Consulta V0296-02, de 25 de febrero de 2002.

fiscales de *non-doms*, como por ejemplo, en el caso del régimen del *remittance basis* del Reino Unido y el régimen de residentes no habituales en Portugal. Si bien ambos regímenes han sido modificados con el fin de restringir su acceso y se han atenuado en parte sus incentivos fiscales, todavía existen situaciones en las cuales estos regímenes siguen resultando aplicables a contribuyentes con los que se plantean conflictos de doble residencia con el Estado español.

Ante las polémicas surgidas por el perfil de personas físicas con altos patrimonios que se beneficiaban de estos regímenes fiscales, en el caso del Reino Unido, su régimen fiscal para *non-doms* ha sido modificado desde abril de 2025 y se ha sustituido por unas exenciones temporales en el impuesto sobre la renta, mientras que en Portugal se derogó con efectos desde enero de 2024 y se implantó un sistema de Incentivo Fiscal a la Investigación y la Innovación.

Con el fin de ilustrar el reto que suponía esta práctica administrativa consistente en otorgar el certificado de residencia fiscal podemos apoyarnos en el caso británico para ver sus consecuencias. El régimen de *remittance basis* permitía a sus beneficiarios tributar de manera prácticamente exclusiva por las rentas obtenidas en Reino Unido, mientras que las rentas de fuente extranjera quedaban exentas, a menos que la persona física decidiese, voluntariamente, remitirlas e imputarlas en su declaración del impuesto sobre la renta. Evidentemente, a menos que se remitiesen todas las rentas de fuente extranjera, el contribuyente no estaba tributando por su renta mundial. Sin embargo, las autoridades británicas expedían el certificado de residencia fiscal a los efectos de un convenio de doble imposición. Esta situación es altamente conflictiva porque como ya hemos visto el contenido del art. 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE deja claro que la condición de residente en un Estado contratante exige la sujeción a una imposición plena en dicho Estado.

El objeto del presente trabajo consiste en analizar algunos de los principales pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de que la Administración tributaria o los órganos judiciales rechazasen el contenido de un certificado de residencia fiscal expedido a los efectos de un convenio en estos casos que afectan a contribuyentes sujetos a regímenes *non-doms* con una tributación limitada. La cuestión no es baladí porque en caso de asumirse esta tesis que faculta a las autoridades tributarias y judiciales a denegar el contenido del certificado de residencia aportado como elemento probatorio, el contribuyente no accedería a los beneficios del convenio correspondiente y no se aplicarían las reglas del art. 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE para resolver el conflicto de doble residencia.

En consecuencia, el contribuyente acabaría sufriendo una potencial doble imposición en los dos Estados. Sin embargo, su rechazo plantea problemas porque estamos ante un documento expedido a la luz de un convenio fiscal, el cual ostenta primacía sobre el Derecho doméstico, y puede presumirse la validez del mismo. En este contexto, surge también la Directiva (UE) 2025/50 del Consejo, de 10 de diciembre de 2024, relativa a un ajuste de las retenciones en origen practicadas en exceso más rápido y seguro (Directiva *EASTER*), la cual va a introducir un certificado digital de residencia fiscal a los

efectos de permitir un sistema de aplicación y/o devolución rápida del exceso de retención sufrida por el cobro de dividendos procedentes de sociedades cotizadas europeas.

2. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LA VALIDEZ DE CERTIFICADOS FISCALES A EFECTOS DE UN CONVENIO Y LA APLICACIÓN DE REGÍMENES *NON-DOMS*

2.1. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE JUNIO DE 2023, RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 915/2022

La sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023 estima un recurso de casación interpuesto por un contribuyente frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2021, recurso núm. 3/2018, la cual confirmó el acuerdo de liquidación dictado por la AEAT por el IRPF de 2008 a 2010, con una deuda tributaria a ingresar de más de 3,5 millones de euros.

La sentencia se pronuncia sobre dos aspectos que suscitan un interés casacional objetivo. En primer lugar, determinar si los órganos administrativos o judiciales pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal expedido a los efectos de un convenio fiscal por parte de las autoridades competentes del otro Estado contratante. Y, en segundo lugar, si la regla de desempate del art. 4.2 del correspondiente convenio fiscal consistente en el «centro de intereses vitales» es equiparable al concepto de «núcleo de intereses económicos» del art. 9.1 b) de la Ley del IRPF. La primera cuestión es la que guarda relación con el objeto de este trabajo, por lo que nos centraremos en ella.

El contribuyente aportó en vía administrativa un certificado de residencia fiscal a los efectos del convenio expedido por las autoridades tributarias estadounidenses, junto a otras pruebas de que su residencia fiscal estaba en Estados Unidos y no en España tales como declaraciones del *Individual Income Tax Return*, un pasaporte, un carnet de conducir y diversas tarjetas Visa expedidas por entidades bancarias estadounidenses. Sin embargo, tanto en vía administrativa como en la sentencia de la Audiencia Nacional realizaron un juicio valorativo que no dio prevalencia a esos documentos oficiales y consideraron que no quedaba acreditada la residencia fiscal en Estados Unidos, lo cual, en el marco de una valoración conjunta de la prueba ex art. 105 Ley General Tributaria podría haber sido suficiente para considerar probada tal condición de residente, incluso si no se hubiera aceptado el contenido del certificado de residencia fiscal⁵.

La presente sentencia del Tribunal Supremo establece que si el certificado de residencia fiscal es expedido por la autoridad competente y contiene una referencia expresa a que se expide a los efectos del convenio debe ser respetado su contenido por las autoridades administrativas y judiciales para probar la residencia fiscal en ese Estado y, en todo caso, considerar la existencia de un conflicto de doble residencia que deberá resolverse a la luz del art. 4.2 del convenio fiscal correspondiente.

⁵ En este sentido, CÁMARA BARROSO (2022: 283).

Indica expresamente nuestro Alto Tribunal que los certificados de residencia fiscal expedidos a la luz de un convenio «deben reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en EEUU a efectos de la aplicación del CDI entre España y Estados Unidos y, por lo tanto, hábiles para considerar que existe un conflicto de residencia entre España y EEUU». En definitiva, la sentencia determina que «no queda a voluntad de los Estados firmantes el acudir o no a las normas del Convenio, ni queda tampoco a criterio de los órganos administrativos ni judiciales el prescindir de la aplicación del Convenio para resolver la controversia, pues es el instrumento jurídico que ha sido suscritos por los dos Estados y que ha pasado a formar parte del ordenamiento jurídico interno (art. 96 CE), ocupando un lugar preferente en el sistema de fuentes toda vez que prevalecen sobre las normas internas de los Estados firmantes».

En este contexto, no es posible rechazar unilateralmente el contenido del certificado de residencia fiscal expedido a la luz de un convenio fiscal. Estas acciones unilaterales no tienen encaje en la aplicación de un convenio de doble imposición⁶. Esta sentencia es respetuosa con el principio de jerarquía de fuentes al refrendar que el contenido de un certificado expedido a los efectos de un convenio no pueda ser rechazado unilateralmente por un país, siempre que haya sido expedido por las autoridades competentes⁷. Un Estado parte del convenio no puede enjuiciar unilateralmente un conflicto de doble residencia, pues a estos efectos están las reglas previstas en el convenio fiscal⁸. Por lo tanto, ha de valorarse como prueba este tipo de certificados expedidos a los efectos de un convenio fiscal, pues de lo contrario se estaría vulnerando el art. 96 de la Carta Magna que establece la primacía de estos tratados internacionales sobre el Derecho doméstico.

2.2. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 8 DE JULIO DE 2024, RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 1909/2023

La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2024 resolvió un recurso de casación interpuesto contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12 de enero de 2023, recurso núm. 1427/2021, el cual se circunscribe, entre otros aspectos, a la validez de los certificados de residencia fiscal expedidos a la luz de un convenio y la aplicación de las reglas del convenio para resolver el conflicto de doble residencia⁹.

Una de las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas en la sentencia era determinar si a los efectos del Convenio fiscal entre España y el Reino Unido basta con acreditar la residencia en Reino Unido aportando un certificado expedido por las autoridades británicas, pero que no certifica que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas de dicho país.

⁶ Cfr. SANTIAGO MARCOS (2024: 106).

⁷ MORENO GONZÁLEZ (2024: 42).

⁸ Cfr. PERAITA GALLÉN (2024: *in extenso*).

⁹ Esta sentencia comparte el objeto y doctrina de otras sentencias dictadas en el mismo mes de julio de 2024, como las sentencias de 9 y 22 de julio (recursos de casación núm. 1913/2023 y 2613/2023, respectivamente).

A diferencia del caso planteado en la sentencia del Tribunal Supremo de junio de 2023, aquí se ha aportado un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades del Reino Unido a un contribuyente que está sujeto al régimen de *remittance basis*; es decir, el régimen para *non-doms* a tenor del cual solo se tributaría por la renta mundial si el contribuyente decidiese remitir a Reino Unido las rentas de fuente extranjera. Ante esta tesitura, se plantea ante el Tribunal Supremo la posibilidad de rechazar el contenido del certificado expedido a la luz del convenio fiscal ante el incumplimiento de la condición de residente a los efectos del art. 4.1 del Convenio.

Sin embargo, la Sala 3.^a omite pronunciarse sobre el fondo de esta cuestión porque la Administración tributaria no cuestionó la validez de dicho certificado de residencia fiscal y le dio validez en vía administrativa, planteándose un conflicto de doble residencia que se intentó resolver a la luz del art. 4.2 del Convenio hispano-británico. La sentencia indica que «el auto de admisión plantea, en este punto, una cuestión de carácter hipotético que no trasciende al caso, pues realmente no se negó por la Administración la validez y el alcance del certificado de residencia fiscal, por no acreditar que el contribuyente estuviere sujeto en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte por su renta mundial, y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país. Antes bien, lo considera válido y eficaz y aplica las reglas de desempate del CDI».

El Tribunal Supremo vuelve a reiterar su doctrina de la sentencia de 12 de junio de 2023 a tenor de la cual los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal expedido por otro Estado y, por lo tanto, no se puede prescindir del contenido de dicho certificado cuando se ha expedido a los efectos del convenio por las autoridades fiscales del país con el que España ha suscrito el convenio.

Sin embargo, algunos autores consideran que veladamente el Tribunal Supremo se hubiera pronunciado a favor de rechazar el contenido de este tipo de certificados de residencia fiscal expedidos a la luz de un convenio, pero que en el fondo contradicen el art. 4.1 del convenio por el hecho de que el contribuyente no está sujeto a tributación por su renta mundial en el país que expide tal certificación¹⁰. En este sentido, puede considerarse aún una cuestión pendiente sobre la cual el Tribunal Supremo aún podrá pronunciarse en el futuro ante el caso en el que desde la vía administrativa se estuviese denegando un certificado de residencia fiscal expedido a contribuyentes sujetos a regímenes *non-doms*, sin tributación efectiva de su renta mundial.

2.3. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE JULIO DE 2025, RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 4023/2023

La sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2025 continúa la línea doctrinal de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023. Nuevamente, se plantea ante este Tribunal la validez de los certificados de residencia fiscal expedidos a los efectos de un convenio. La particularidad que tiene el caso de esta sentencia es que

¹⁰ Cfr. CARMONA FERNÁNDEZ (2024: *in extenso*) y JIMÉNEZ LÓPEZ (2025: 153).

tanto la Administración tributaria como la sentencia de instancia (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, de 15 de febrero de 2023, recurso núm. 723/2021), prescindieron por completo del examen y valoración del certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades del Reino Unido. La sentencia de instancia parte de la base de que el recurrente es residente fiscal en España en virtud de las pruebas que aporta la Administración tributaria española sobre su residencia. Se prescindió tanto en vía administrativa como judicial del análisis del certificado de residencia fiscal aportado por el contribuyente, el cual abriría la puerta a resolver el conflicto de doble residencia entre España y Reino Unido a la luz del art. 4.1 del Convenio fiscal.

A diferencia de las sentencias del Tribunal Supremo de julio de 2024 en donde la Administración tributaria aceptó el contenido de dichos certificados expedidos a la luz de un convenio, en esta sentencia de 2025 lo que se produjo tanto en vía administrativa como en vía judicial es sencillamente una omisión de la prueba aportada por el contribuyente en forma del certificado de residencia fiscal. No hay un rechazo expreso al contenido del mismo, sino que la sentencia de instancia no se hizo eco del certificado aportado.

En esta tesitura, la sentencia reitera la ya mencionada doctrina de junio de 2023. La sentencia se muestra contundente frente al rechazo unilateral de un certificado de residencia fiscal expedido a los efectos de un convenio. Señala que «si el certificado, plasmado en un documento oficial, es acreditativo de un dato de hecho relevante para establecer la residencia fiscal en un determinado Estado –no en otro–, tal como hemos destacado repetidamente, no es admisible, lícito ni apropiado desde la perspectiva del Derecho internacional cristalizado en los CCDI, que cualquier funcionario, de modo unilateral, disponga de la libertad de tener o no tener en cuenta el certificado –esto es, el dato objeto de certificación– con solo oponer una realidad distinta, basada en indicios de solidez que podría ser, según los casos, mayor o menor». Acto seguido, el Alto Tribunal reconoce que estamos en un terreno resbaladizo por la ausencia de instrumentos normativos, de carácter convencional, que den certeza de la forma, contenido y valor probatorio de los certificados de residencia fiscal.

Asimismo refrenda que «a los efectos de analizar la existencia de un conflicto de doble residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio». De esta sentencia se puede llegar a extraer que los certificados de residencia fiscal expedidos por otras autoridades tienen a la luz de un Convenio fiscal una presunción *iuris tantum* de residencia fiscal en tal Estado. Lo cual, no es óbice para que se desplieguen otros medios probatorios que enerven tal presunción.

3. EL CERTIFICADO DIGITAL DE RESIDENCIA FISCAL A LOS EFECTOS DE LA DIRECTIVA FASTER

En el seno de la Unión Europea se detectaron importantes retrasos en las devoluciones del exceso de retención practicadas sobre los dividendos transfronterizos, así

como la heterogeneidad de certificados de residencia fiscal con plazos de emisión amplios en algunos Estados que merman la seguridad jurídica y restan eficacia a las inversiones transfronterizas y la consecuente circulación de capitales¹¹.

Por todo ello, se publicó en 2025 la Directiva (UE) 2025/50 del Consejo, de 10 de diciembre de 2024, relativa a un ajuste de las retenciones en origen practicadas en exceso más rápido y seguro¹². Desafortunadamente, las Administraciones tributarias suelen aplicar sobre los pagos de dividendos transfronterizos una retención al tipo general que establezca su impuesto sobre la renta de no residentes. Posteriormente, el inversor no residente que ha percibido el dividendo debe instar ante esa la Administración tributaria de origen el procedimiento de devolución del exceso, alegando el tipo de retención máxima que establezca el convenio fiscal, aportando el correspondiente certificado de residencia fiscal a la luz del convenio. Este proceso dilata en algunos casos hasta en dos años la devolución del exceso de retención sufrida.

En este contexto, la Directiva *FASTER* pretende automatizar y agilizar la práctica de retenciones según el tipo aplicable en el convenio fiscal o, en su defecto, asegurar un procedimiento de devolución rápida. El objetivo es que la Directiva esté transpuesta antes del 31 de diciembre de 2028 y que entre en funcionamiento a partir del 1 de enero de 2030. La Directiva se aplicaría sobre los pagos transfronterizos de dividendos realizados por empresas cotizadas residentes en la UE a inversores, tanto con residencia en la UE como en terceros países, los cuales inviertan en empresas cotizadas europeas a través de intermediarios financieros certificados.

La Directiva *FASTER* no cubriría los pagos de dividendos que se realizan en el marco de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (conocida como Directiva Matriz-Filial). Está pensada, por lo tanto, para inversores de cartera sin una participación significativa en sociedades cotizadas europeas. La Directiva propone dos mecanismos para el ajuste del exceso de retenciones practicadas. Por un lado, la articulación de un sistema de ajuste en origen (*relief-at-source*) y, por otro lado, un sistema de devolución rápida (*quick refund*), el cual garantizaría una devolución del exceso de retención sufrida en menos de 60 días¹³.

Por su parte, lo destacable de la Directiva *FASTER* con incidencia para el objeto de este trabajo es la creación de un certificado digital de residencia fiscal. Este certificado digital tendrá efectos exclusivos para el ámbito objetivo de la Directiva y poder acceder a sus beneficios. El mismo certificará la residencia fiscal del inversor en algún

¹¹ Algunas estadísticas cifran en más de 6.000 millones de euros al año las pérdidas que sufren los inversores en procedimientos de devolución del exceso de retención practicada sobre dividendos.

¹² Un análisis en profundidad de esta Directiva puede verse, entre otros trabajos, en BUSTOS (2025: *in extenso*) y RADCLIFFE y DEVISSCHER (2024: 355-361).

¹³ La implantación de esos mecanismos será obligatoria en aquellos Estados miembro que no dispongan de un ajuste en origen equivalente al que se recoge en el art. 13 de la Directiva *FASTER* o en países cuyo índice de capitalización bursátil respecto de la capitalización bursátil europea sea igual o superior al 1,5%, a fecha de 31 de diciembre de 2028, en cada uno de los cuatro años consecutivos.

Estado de la UE y podrá señalar que esta condición lo es a los efectos del correspondiente convenio fiscal. El certificado deberá ser expedido en un plazo no superior a 14 días y tendrá un contenido uniformado que se encuentra en el art. 4 de la Directiva.

4. REFLEXIÓN FINAL

El presente trabajo ha abordado algunas cuestiones pendientes en torno a la aceptación incondicionada del contenido de un certificado de residencia fiscal que se expide a los efectos de un convenio fiscal por las autoridades de otro Estado. Queda claro por parte del Tribunal Supremo, especialmente tras la sentencia de 12 de junio de 2023, que las autoridades administrativas y judiciales no pueden enjuiciar unilateralmente el contenido de dicho certificado, pues de lo contrario se estaría vulnerando el principio de jerarquía de fuentes normativas en materia tributaria; es decir, se estaría negando eficacia al propio art. 96 de la Constitución Española que garantiza la primacía del Derecho internacional sobre el derecho doméstico.

Sin embargo, continúa latente la eficacia probatoria de un certificado de residencia fiscal expedido por una autoridad competente de otro Estado a los efectos de un convenio cuando el contribuyente está sometido en dicho país a un régimen fiscal preferencial, como sucede con los regímenes *non-doms*, entre ellos los que estuvieron en vigor hasta fechas cercanas en Reino Unido y Portugal. La sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2024 no entró a analizar el fondo de este asunto porque la cuestión que se planteaba en casación sobre este particular era de carácter hipotético. La Administración tributaria española admitió en vía administrativa la validez del certificado expedido por las autoridades británicas, por lo que aplicó las reglas del art. 4.2 del Convenio hispano-británico para intentar resolver el conflicto de doble residencia.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central ya ha resuelto favorablemente sobre la ausencia de efectos de un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades portuguesas a un contribuyente sujeto al régimen fiscal de residentes no habituales, a tenor del cual no tributaba por su renta mundial en Portugal. El órgano administrativo sustenta su criterio en la infracción del contenido del art. 4.1 del convenio fiscal hispano-luso, puesto que el contribuyente no está sujeto en tal país por su renta mundial, a pesar de que se le haya expedido tal certificado. Esta resolución, junto a otras posteriores que van en la misma línea, pueden servir de referencia para un futuro pronunciamiento del Tribunal Supremo cuando se plantee un caso en el cual se haya rechazado el contenido del certificado de residencia fiscal tanto por parte de la Administración tributaria como en vía judicial.

En este contexto, aflora la Directiva *FASTER*, la cual va a aportar más seguridad jurídica para la expedición de certificados digitales de residencia fiscal de inversores que perciban dividendos transfronterizos de sociedades cotizadas europeas y deseen una devolución rápida del exceso de retención que han sufrido en el país de origen.

Bibliografía

- BUSTOS, L. (2025): «La Directiva FASTER (Directiva del Consejo relativa a un ajuste de las retenciones en origen practicadas en exceso más rápido y seguro)», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 118, 2025, consultado a través de Legalteca.
- CÁMARA BARROSO, M.C. (2022): «El criterio de intereses económicos del art. 9.1 b) LIRPF, la validez del certificado de residencia fiscal como medio de prueba y las reglas de desempate del art. 4 de los Convenios de Doble Imposición. Análisis de la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2021 (rec. núm. 3/2018)», *Nueva Fiscalidad*, núm. 1: 275-286.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2024): «El régimen británico de non-doms ante el convenio, en la picota», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 115 (consultado a través de Legalteca).
- GÓMEZ BARRIO, M. (2023): «Prueba de la residencia fiscal del contribuyente no residente: certificado de residencia fiscal ¿prueba tasada o cualificada?», *Cuadernos de Formación*, vol. 29, núm. 5/23: 83-94.
- JIMÉNEZ LÓPEZ, A. (2025): «Alcance del concepto del núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos y validez de los certificados de residencia fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 502: 133-156.
- MORENO GONZÁLEZ, S. (2024): «Valor probatorio de los certificados de residencia fiscal expedidos a efectos de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición», en GÓMEZ REQUENA, J.A. y CAMPOS MARTÍNEZ, Y.A. (dirs.): *Jurisprudencia tributaria práctica para la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Atelier, Barcelona.
- PERAITA GALLÉN, C. (2024): «La validez del certificado de residencia fiscal emitido por otra Administración tributaria [posible actualización de la doctrina fijada por el TS en su sentencia de 12 de junio de 2023 (rec. 915/2022)]», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 107 (consultado a través de Legalteca).
- RADCLIFFE, P. y DEVISSCHER, R. (2024): «FASTER - A European withholding tax Directive to remove obstacles to cross-border investment while combating tax fraud and abuse», *European Taxation*, vol. 64, núm. 8: 355-361.
- SANTIAGO MARCOS, D. (2024): «El orden debido en la determinación de la residencia fiscal: el papel de la interpretación autónoma y de los certificados fiscales», en AAVV, *Presente y futuro del Derecho Financiero y Tributario: cuestiones críticas. VIII Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 2, Madrid.

CAPÍTULO 14

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL DERECHO DE LA UE: PRESENTE Y FUTURO DE UNA GARANTÍA DE LOS CONTRIBUYENTES

MARIA JÚLIA ILDEFONSO MENDONÇA
Investigadora Postdoctoral
Universidad Pompeu Fabra
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2482-9177>

1. Introducción. 2. La protección de la capacidad contributiva en el Derecho de la UE. 3. El alcance de la jurisprudencia del TJUE en materia de capacidad contributiva. 4. A modo de reflexión final: la capacidad contributiva en el Derecho de la UE, *¿quo vadis?*. Bibliografía.

RESUMEN: La conceptualización de la capacidad contributiva suele realizarse desde una perspectiva puramente interna, constituyendo una garantía de las personas en su deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de un Estado. Por ello, su concretización se enfrenta a grandes desafíos ante situaciones en las que el contribuyente se relaciona con dos o más Estados, al residir, por ejemplo, en un Estado y percibir renta en otro. En este trabajo se examina el alcance de la jurisprudencia del TJUE en materia de capacidad contributiva, para reflexionar en qué medida puede considerarse que la tributación con arreglo a la capacidad contributiva es un derecho subjetivo protegido por el Derecho de la UE.

PALABRAS CLAVE: Capacidad contributiva, TJUE, recursos propios de la UE.

ABSTRACT: The concept of ability to pay is usually approached from a purely internal perspective, constituting a guarantee of taxpayers' duty to contribute to the sustainability of the public expenditure of a State. Therefore, its implementation faces major challenges in situations where taxpayers have ties to two or more States, for instance, because they reside in one State and receive income in another.

This article examines the scope of CJEU case law on the ability to pay to reflect on the extent to which taxation based on ability to pay can be considered a subjective right protected by EU law.

KEYWORDS: Ability to pay, CJEU, EU own resources.

1. INTRODUCCIÓN

El principio de capacidad contributiva es uno de los más antiguos e importantes principios que rigen el Derecho Tributario. Sin embargo, su desarrollo dogmático

ha sido bastante tortuoso, no siempre reuniendo consenso sobre su alcance y relevancia¹.

La desconfianza ante este principio radica, en gran medida, en su ambivalencia: si, por una parte, impone a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad, por otra parte, también constituye una garantía de los ciudadanos frente al Estado, ya que esa contribución no debe existir donde no hay capacidad económica y, en todo caso, no debe sobrepasarla². Así, el principio de capacidad contributiva encierra en sí mismo un deber y un derecho que el legislador debe concretar en cada tributo y en el sistema tributario en su conjunto.

En su vertiente de derecho, el principio de capacidad contributiva asume diferentes intensidades, cobrando su sentido mínimo en lo que se refiere a la imposición indirecta y su sentido máximo en el ámbito de la imposición directa, en particular en lo relativo a los impuestos sobre la renta de las personas físicas. Aquí es donde el legislador tiende a prestar más atención a la persona a quien tributa, a sus idiosincrasias y necesidades, graduando, en consonancia, la carga impositiva que le corresponde. Esta es una tendencia que se observa en todos los Estados miembros de la Unión Europea (UE).

Sin embargo, la conceptualización de la capacidad contributiva suele realizarse desde una perspectiva puramente interna, constituyendo una garantía de las personas en su deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de un Estado. Por ello, su concretización se enfrenta a grandes desafíos ante situaciones transfronterizas, en las que se añade complejidad a la correlación entre el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público y el derecho a contribuir con arreglo a su propia capacidad, ya que el contribuyente se relaciona con dos o más Estados, al residir, por ejemplo, en un Estado y percibir renta en otro.

Habida cuenta de que el mercado interior de la UE supone un espacio sin fronteras interiores en el que se asegura la libertad de circulación, se asiste a una creciente preocupación por parte del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) en garantizar que se tenga en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes que se relacionen con más de un Estado miembro.

Ahora bien, en la actualidad, las propuestas sobre el sistema de recursos propios de la UE se acercan cada vez más a la posibilidad de establecer un impuesto verdaderamente europeo, por lo que cabe preguntarse en qué medida se puede considerar que la tributación con arreglo a la capacidad contributiva es un derecho subjetivo protegido por el Derecho de la UE³.

¹ Sobre la evolución doctrinal del principio de capacidad económica, véase PALAO TABOADA (2018).

² A este respecto, el Tribunal Constitucional declara que del principio de capacidad económica «no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es el de que esa contribución sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad». Véase, por todas, la STC 67/2023, de 6 de junio, ECLI:ES:TC:2023:67, FJ 3.

³ Sobre la concepción de la capacidad económica como un derecho fundamental, véase HERRERA MOLINA (1998); DOMÍNGUEZ CRESPO (2010: 49-65) y DOMÍNGUEZ CRESPO (2012: 25-53).

2. LA PROTECCIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL DERECHO DE LA UE

Los Tratados de la UE y la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (CDFUE) no hacen ninguna referencia al principio de capacidad contributiva y, en la medida en que este principio no se reconoce expresamente en todos los ordenamientos constitucionales de los Estados miembros, no resulta claro que se pueda considerar que este principio integra el Derecho de la UE como resultado de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, al amparo del art. 6.3 del Tratado de la UE⁴.

Es más, los Tratados de la UE son omisos en materia de fiscalidad directa y la armonización llevada a cabo en este ámbito a través de Derecho derivado es escasa y alcanza únicamente a materias muy particulares. Pese a ello, esto no significa que, en el seno de la UE, no se lleve a cabo la protección de la capacidad contributiva en aquellas situaciones en que los contribuyentes se relacionan con más de un Estado miembro.

De hecho, aunque la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercerla respetando el Derecho de la Unión. Por ello, la prohibición de discriminación y de restricciones a la libre circulación en el seno del mercado interior tiene la virtualidad de limitar el ejercicio de los poderes tributarios de los Estados miembros.

Así pues, es precisamente bajo la égida de la prohibición de medidas discriminatorias o restrictivas de la libre circulación que el TJUE protege la capacidad contributiva en el seno de la UE.

En efecto, el Derecho de la UE exige que cada Estado miembro aplique los mismos criterios que aplica en las situaciones puramente internas a las situaciones transfronterizas cuando éstas sean comparables y no existan razones imperiosas de interés general que justifiquen lo contrario.

Este planteamiento permite que, ante una cuestión prejudicial o un procedimiento de infracción, el TJUE observe cómo cada Estado miembro determina la capacidad contributiva de los contribuyentes en situación puramente interna, considerando incompatible con el Derecho de la UE el trato fiscal menos favorable de los contribuyentes en situación comparable que se hayan acogido a la libre circulación. En palabras de GARCÍA PRATS (2003: 76), «las exigencias del principio de capacidad contributiva se incorporan al acervo comunitario como exigencia lógica derivada de los parámetros de comparabilidad entre los sujetos que ejercen las libertades comunitarias y aquellos sujetos que no las ejercen».

Por lo tanto, como señalan BIZIOLI y REIMER (2020: 69), la referencia al principio de capacidad contributiva en la jurisprudencia del TJUE no tiene por objetivo desa-

⁴ En este sentido véase HERRERA MOLINA y GARCÍA-HERRERA BLANCO (2004: 68-69). En cambio, DOMÍNGUEZ CRESPO (2012: 51) defiende que la consideración del principio de capacidad económica como una tradición constitucional común a los Estados miembros exige un balance cualitativo y no cuantitativo.

rollar un concepto autónomo comunitario de este principio, sino que esa referencia procura garantizar que los requisitos internos para la determinación de la capacidad contributiva pasen a formar parte del razonamiento judicial para valorar la existencia o no de discriminación o de restricciones a la libertad de circulación⁵.

3. EL ALCANCE DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE EN MATERIA DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Ahora bien, la protección de la capacidad contributiva en la jurisprudencia del TJUE es particularmente visible con relación a dos elementos esenciales: la consideración de los gastos relacionados con la actividad y de los gastos vinculados a las circunstancias personales y familiares. Y aunque la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo sea especialmente expresiva en cuanto a la protección de la capacidad contributiva de las personas físicas, afecta de igual forma a las personas jurídicas⁶.

En relación con los gastos relacionados con la actividad, es hoy pacífico sostener que la renta percibida por los contribuyentes debe tributarse por su importe neto. Es decir, los costes de obtención de la renta deben deducirse del importe íntegro de la misma. De lo contrario, si los contribuyentes tributaran por su renta íntegra, sin considerarse los gastos pertinentes en los que hayan incurrido para obtenerla, la carga impositiva recaería sobre una capacidad contributiva artificial que no reflejaría una capacidad real y efectiva para contribuir⁷.

Sin embargo, como señala TRAVERSA (2015: 14), la imposición sobre una base neta no es un principio del Derecho de la UE y la determinación de la deducibilidad de gastos corresponde a cada Estado miembro en el ejercicio de su potestad tributaria. Por ello, el TJUE únicamente puede intervenir cuando los Estados miembros establecen criterios para la deducibilidad de gastos que varían según se ejerza determinada actividad doméstica o transfronterizamente.

A este respecto, la jurisprudencia del TJUE es vastísima y el Tribunal es enfático al afirmar que no existe diferencia objetiva alguna entre contribuyentes que se acojan a la libre circulación y los que no lo hagan, ya que ellos se encuentran en una situación comparable⁸. La comparabilidad de su situación se basa en que, en ambos casos, gra-

⁵ Según VANISTENDAEL (2014: 122), la cuestión no es tanto si existen pautas específicas en el seno de la UE con respecto a la capacidad contributiva, sino más bien si las pautas que se aplican en las situaciones internas se aplican también en las situaciones transfronterizas. Véase también BAMMENS (2020: 172).

⁶ Véase, por ejemplo, STJUE, asunto *Vodafone Magyarország*, C-75/18, ECLI:EU:C:2020:139, apdo. 50.

⁷ Véase, por ejemplo, GRIZIOTTI (1958: 147-148); GIARDINA (1961: 208); SÁINZ DE BUJANDA (1963: 53-54) y MOSCHETTI (1980: 404-405).

⁸ Véase, por ejemplo, STJUE, asunto *Gerritse*, C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340, apdo. 27; asunto *Conijn*, C-346/04, ECLI:EU:C:2006:445, apdo. 20; asunto *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, ECLI:EU:C:2007:96, apdos. 23-24; asunto *Gielen*, C-440/08, ECLI:EU:C:2010:148, apdos. 45-47; asunto *Schröder*, C-450/09, ECLI:EU:C:2011:198, apdos. 40-41; asunto *Grünewald*, C-559/13, ECLI:EU:C:2015:109, apdo. 29; asunto *Miljoen*, C-10/14, ECLI:EU:C:2015:608, apdo. 57; asunto *Montag*, C-480/17, ECLI:EU:C:2018:987, apdo. 30.

var una renta íntegra equivale a gravar una capacidad contributiva artificial que no representa una capacidad real y efectiva para contribuir.

Por otra parte, en lo que se refiere a los gastos vinculados a las circunstancias personales y familiares, también es ampliamente aceptado que los impuestos deben recaer sobre la renta disponible de los individuos, una vez asegurado su sustento básico y el de sus familias. Como señala TIPKE (2002: 35), «es cierto que el ciudadano tiene capacidad contributiva por el importe total de su renta, pero la renta no está disponible para el pago de impuestos en la medida en que es necesaria para la propia existencia y para la atención de deberes particulares ineludibles»⁹.

A este respecto, se ha observado que el respeto por las necesidades existenciales corresponde a un imperativo político y social (GRIZIOTTI, 1958: 153), que refleja una norma de solidaridad (MOSCHETTI, 1980: 269), cuya violación conduciría innegablemente a un sentimiento de injusticia (BERLIRI, 1986: 252) y vulneraría la dignidad humana como principio estructural de los Estados de Derecho.

La casuística demuestra que la consideración de las circunstancias personales y familiares puede llevarse a cabo a través de la atribución de ventajas fiscales relacionadas con la esfera familiar de los contribuyentes (como es el caso de la tributación conjunta¹⁰, las reducciones por hijos a cargo¹¹, o por pensiones alimenticias¹²) y con su esfera privada (como es el caso de fracciones exentas¹³, deducciones por cotizaciones de seguros de jubilación, de vida y de enfermedad¹⁴, reducciones por rendimientos negativos relacionados con la vivienda¹⁵, u otros gastos de manutención¹⁶). El concepto de circunstancias personales y familiares en la jurisprudencia del TJUE no se limita a las ventajas fiscales concedidas por los Estados miembros con finalidad social¹⁷. Este concepto abarca, incluso, las ventajas fiscales concebidas principalmente para incentivar a los contribuyentes a gastar y realizar inversiones, siempre y cuando tengan un impacto en su capacidad contributiva¹⁸.

⁹ En el mismo sentido, véase GRIZIOTTI (1958: 153-154); GIARDINA (1961: 212); MANZONI (1965: 74-75); MOSCHETTI (1980: 267); BERLIRI (1986: 252-253); CASALTA NABAIS (1998: 522-523) y GARCÍA BERRRO (2022: 50).

¹⁰ Véase, por ejemplo, STJUE, asunto *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31.

¹¹ STJUE, asunto *Imfeld y Garzet*, C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822.

¹² STJUE, asunto *De Groot*, C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750; asunto *Schempp*, C-403/03, ECLI:EU:C:2005:446.

¹³ Véase, por ejemplo, STJUE, asunto *De Groot*, C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750. No obstante, no todas las fracciones exentas deben considerarse relacionadas con la esfera personal de los contribuyentes, véase, por ejemplo, STJUE, asunto *Miljoen*, C-10/14, ECLI:EU:C:2015:608; y asunto *Welte*, C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662.

¹⁴ Véase, por ejemplo, STJUE, asunto *Wielockx*, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:31.

¹⁵ Véase, por ejemplo, STJUE, asunto *Hirvonen*, C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765.

¹⁶ Véase, por ejemplo, STJUE, asunto *BJ c. État belge*, C-241/20, ECLI:EU:C:2021:605.

¹⁷ STJUE, asunto *Jacob y Lennertz*, C-174/18, ECLI:EU:C:2019:205, apdo. 38.

¹⁸ *Ibid.*, apdos. 40-41.

Pues bien, conforme ya se ha referido, la imposición sobre la renta neta no es un principio del Derecho de la UE, por lo que la consideración de las circunstancias personales y familiares y su concreción corresponde a cada Estado miembro en el ejercicio de su potestad tributaria. Así, el Derecho de la UE únicamente establece que los Estados miembros no pueden imponer a los contribuyentes que se acogen al derecho a la libre circulación un trato fiscal menos favorable que el que se concede a los contribuyentes que no se han acogido a ese derecho, cuando su situación es comparable.

Sin embargo, es precisamente en la concreción de lo que es la comparabilidad entre contribuyentes en relación con las circunstancias personales y familiares donde el TJUE osa ir más allá en la protección del derecho a contribuir según la capacidad de cada uno.

En efecto, se acepta como regla general que los contribuyentes residentes y no residentes no se encuentran en una situación comparable respecto de sus circunstancias personales y familiares.

La falta de comparabilidad radica en que, normalmente, es en el Estado de residencia donde los contribuyentes se encuentran sujetos a tributación por su renta mundial, lo que implica obligaciones declarativas más extensas, que permiten conocer la renta global y la situación personal y familiar de los contribuyentes. Así pues, el TJUE concluye que, en principio, la consideración de las circunstancias personales y familiares corresponde al Estado de residencia, ya que es el que está mejor posicionado para evaluar la capacidad contributiva real y efectiva de los contribuyentes¹⁹.

De esta conclusión, el TJUE extrae dos importantes premisas en lo que se refiere a la consideración de las circunstancias personales y familiares: los Estados miembros (i) deben proporcionar el mismo trato fiscal a sus residentes, con independencia de que hayan ejercido o no la libre circulación, pero (ii) no tienen que conceder el mismo trato fiscal a residentes y no residentes.

Sin embargo, existe una importante excepción a este respecto: cuando un contribuyente no obtiene ingresos significativos en el Estado miembro de residencia y obtiene la (casi) totalidad de sus ingresos en otro Estado miembro, su situación pasa a ser muy similar a la de un residente en ese otro Estado miembro. Como señala GARCÍA PRATS (2013: 7), en casos como este, la imposición limitada constituye *de facto* una imposición ilimitada de la renta atribuible a un determinado contribuyente.

Por ello, en estos casos, se pide al otro Estado miembro que tenga en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente no residente en los mismos términos que lo hace respecto a sus residentes. El TJUE introdujo esta excepción por primera vez en el asunto *Schumacker* y, desde entonces, la ha aplicado en una multiplicidad de ocasiones²⁰.

¹⁹ Véase, por todas, STJUE, asunto *Bj c. État belge*, C-241/20, ECLI:EU:C:2021:605, apdo. 25.

²⁰ STJUE, asunto *Schumacker*, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31; asunto *Wielockx*, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:31; asunto *Zurstrassen*, C-87/99, ECLI:EU:C:2000:251; asunto *Wallentin*, C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403; asunto *Turpeinen*, C-520/04, ECLI:EU:C:2006:703; asunto *Ritter-Coulais*, C-152/03, ECLI:EU:C:2006:123;

Con todo, el análisis de la evolución de las sentencias del Tribunal permite afirmar que la *excepción Schumacker* no es absoluta. Lo que sí resulta absoluta es la necesidad de asegurar que las circunstancias personales y familiares sean consideradas fiscalmente en algún lugar, aunque los contribuyentes no estén sometidos *de iure* o *de facto* a una tributación por la renta mundial²¹.

Precisamente, en el asunto *X*²², el Tribunal introdujo una especificación a la *excepción Schumacker*, con el objetivo de cubrir el caso de los contribuyentes que, aunque no obtienen ingresos significativos en el Estado de residencia, no perciben la (casi) totalidad de sus ingresos en un único Estado miembro.

En tal caso, lo relevante ya no es el hecho de que el contribuyente esté sujeto a gravamen en el otro Estado miembro de forma similar a un residente, sino el hecho de que el Estado miembro de residencia no puede considerar sus circunstancias personales y familiares porque el contribuyente no dispone de una base imponible suficiente para el efecto, mientras que sí dispone de esa base en otros Estados miembros²³.

Por ello, en el asunto *X*, el TJUE concluyó que, una vez que el Estado miembro de residencia no podía considerar las circunstancias personales y familiares del contribuyente por inexistencia de base imponible para tal efecto, los Estados de la fuente deberían considerar dichas circunstancias en la proporción de los ingresos obtenidos por ese contribuyente en su territorio²⁴.

Este caso ilustra claramente la prioridad absoluta que el TJUE atribuye a la consideración de las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, ya que el Tribunal prescinde de una comparabilidad estricta entre contribuyentes residentes y no residentes a la hora de proteger su capacidad contributiva subjetiva²⁵.

Sin embargo, en rigor, esta sentencia no ha supuesto una verdadera sorpresa, al menos si tenemos en cuenta el asunto *Comisión/Estonia*²⁶.

En este asunto, el TJUE examina la situación de un contribuyente que percibía dos pensiones de jubilación de escasa cuantía y de prácticamente igual importe, una

asunto *Lakebrink y Peters-Lakebrink*, C-182/06, ECLI:EU:C:2007:452; asunto *Renneberg*, C-527/06, ECLI:EU:C:2008:566; asunto *Comisión/Estonia*, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282; asunto *Ettwein*, C-425/11, ECLI:EU:C:2013:121; asunto *X*, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102.

²¹ En las palabras de GARCÍA PRATS (2003: 79), «el objetivo que persigue el TJCE consiste en extender a los sujetos que ejercen las libertades fundamentales el derecho a la personalización del gravamen de la imposición sobre la renta, como consecuencia de las exigencias del principio de capacidad económica entendida en sentido subjetivo».

²² STJUE, asunto *X*, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102.

²³ *Ibid.*, apdo. 42.

²⁴ *Ibid.*, apdo. 49.

²⁵ Como señala GARCÍA PRATS (2018: 114), el TJUE ya no se preocupa por verificar la comparabilidad objetiva entre residentes y no residentes, sino por proteger a los contribuyentes cuando el Estado miembro de residencia no puede considerar su situación personal y familiar.

²⁶ STJUE, asunto *Comisión/Estonia*, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282.

derivada de su Estado de residencia (Finlandia) y otra de otro Estado miembro (Estonia). En el Estado de residencia, el importe agregado de las dos pensiones no superaba el umbral del mínimo exento, por lo que el contribuyente no tenía que pagar impuesto. Por su parte, la pensión procedente del otro Estado estaba sujeta a impuesto en ese país, y el contribuyente no tenía derecho al mínimo exento, al tratarse de un no residente que no obtenía la casi totalidad de su renta en ese Estado. Sin embargo, también en ese otro Estado, el importe conjunto de las dos pensiones sólo superaba ligeramente el umbral del mínimo exento establecido para los residentes en ese país.

De esta forma, por un lado, el contribuyente sólo obtenía el 50% de su renta en el otro Estado, y, por otro lado, el Estado de residencia sí que había tenido en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente al concederle el mínimo exento, razón por la que el contribuyente no estaba sujeto a gravamen en ese Estado.

Como puede observarse, el asunto *Comisión/Estonia* no contempla una situación que sea subsumible a la *excepción Schumacker* (contribuyente que obtiene la casi totalidad de su renta imponible en un Estado distinto de su Estado de residencia) ni a la especificación introducida en el asunto *X* (imposibilidad de que el Estado de residencia tenga en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente debido a la ausencia de base imponible para el efecto). A pesar de ello, el TJUE consideró inadmisibles las situaciones en las que se encontraba este contribuyente, ya que si hubiera obtenido todos sus ingresos únicamente en un Estado miembro (ya sea el Estado de residencia o el otro Estado), no tendría que pagar impuesto —o, como mucho, una cuantía residual— por efecto del mínimo exento que se le concedería en cualquiera de esos Estados.

En este caso, para priorizar la consideración de las circunstancias personales y familiares del contribuyente, el TJUE no tuvo en cuenta el mínimo exento concedido por el Estado de residencia, exigiendo al otro Estado que considerase igualmente la situación personal y familiar de ese contribuyente, negando la existencia de una acumulación indebida de beneficios fiscales²⁷.

Pues bien, parece que el TJUE no tolera que la fuerza económica intangible de los contribuyentes no se tenga en cuenta por el mero hecho de que se haya ejercido el derecho a la libre circulación. En última instancia, ello significaría que las libertades de circulación garantizadas en el seno del mercado interior podrían vulnerar normas orientadas a la protección de la dignidad humana, que constituye uno de los valores fundamentales de la UE, algo que el Tribunal no parece admitir como posible.

4. A MODO DE REFLEXIÓN FINAL: LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL DERECHO DE LA UE, ¿QUO VADIS?

Como se ha señalado, el TJUE ha abierto el camino para la protección de la capacidad contributiva en el seno de la UE, al amparo de las disposiciones generales

²⁷ *Ibid.*, apdos. 55-57.

de los Tratados de la UE que prohíben las medidas discriminatorias o restrictivas de la libre circulación. Y, en rigor, en la jurisprudencia del TJUE, se observa una verdadera transmutación de estas prohibiciones. Prueba de ello es el hecho de que, en el asunto *X y Comisión/Estonia*, el Tribunal se liberta del juicio de comparabilidad para llevar a cabo la protección de lo que es el derecho del contribuyente a contribuir según su propia capacidad contributiva, tratando de evitar que el ejercicio de la libre circulación garantizada en el seno del mercado interior pueda vulnerar ese derecho.

Sin embargo, este planteamiento presenta limitaciones, ya que se basa en *herramientas* diseñadas para garantizar la libre circulación y no para proteger la capacidad contributiva como tal.

En efecto, este planteamiento únicamente permite la protección del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad contributiva cuando este sea un valor común a los Estados miembros con los que el contribuyente se relacione y exista cierta semejanza en la forma de concretarlo. Cuando así no lo sea, la transmutación llevada a cabo por el Tribunal de lo que es la prohibición de discriminación y restricciones a la libre circulación no consigue mitigar la existencia de disparidades entre las legislaciones de los Estados miembros.

Además, al tratarse de un planteamiento jurisprudencial, no vincula al poder legislativo de la Unión, lo que es especialmente relevante en el momento actual en el que nos aproximamos cada vez más a la posibilidad de tener un impuesto verdaderamente europeo. En efecto, el 16 de julio de 2025, la Comisión Europea presentó una nueva propuesta sobre el sistema de recursos propios de la UE, en la que se prevé, entre otros, el recurso corporativo para Europa (CORE por sus siglas en inglés) como una nueva fuente de ingresos para el presupuesto de la Unión²⁸.

Según la propuesta de la Comisión, este recurso propio tiene por objetivo asegurar que las empresas residentes a efectos fiscales en la UE que tengan un volumen de negocios neto anual superior a 100 millones de euros contribuyan a la financiación del presupuesto de la Unión.

Así pues, se establece una contribución anual que cada empresa que opera en el mercado interior deberá satisfacer, con arreglo a la escala siguiente:

- volumen de negocios neto comprendido entre 100.000.000,01 EUR y 249.999.999,99 EUR: contribución de 100.000 EUR;
- volumen de negocios neto comprendido entre 250.000.000 EUR y 499.999.999,99 EUR: contribución de 250.000 EUR;
- volumen de negocios neto comprendido entre 500.000.000 EUR y 749.999.999,99 EUR: contribución de 500.000 EUR;

²⁸ Propuesta de decisión del Consejo sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por la que se deroga la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053, COM/2025/574 final.

- volumen de negocios neto igual o superior a 750.000.000: contribución de 750.000 EUR.

Es decir, aunque se pueda afirmar –como lo hace la Comisión en su propuesta– que, a mayor volumen de negocios neto, mayor es la contribución devengada, ese aumento no es proporcional al volumen de negocios neto generado por cada empresa. Ello se debe a que se define un valor de contribución fijo para cada tramo de la escala, lo que, obviamente, genera un efecto regresivo en cada tramo.

En efecto, sobre una empresa que tenga, por ejemplo, un volumen de negocios neto de 250 millones de euros recaerá la obligación de contribuir con 250 mil euros, lo que supone la misma contribución que abonará una empresa que tenga un volumen de negocios neto de 499 millones de euros. Sin embargo, para la primera empresa mencionada la contribución equivale al 0,1% de su volumen de negocios neto, mientras que para la segunda empresa la contribución equivale a aproximadamente 0,0501% de su volumen de negocios neto.

Por otra parte, la diferencia de trato que genera el método de determinación de esta contribución también se produce de forma evidente en el salto de tramo. Es decir, una empresa con un volumen de negocios neto de 499 millones de euros deberá abonar una contribución de 250 mil euros, mientras que una empresa con un volumen de negocios neto de 500 millones de euros deberá contribuir con 500 mil euros al presupuesto de la Unión.

Así pues, se verifica la vulneración de una de las premisas básicas del principio de capacidad contributiva en su conexión con el de igualdad: contribuyentes con igual capacidad económica deben ser tributados de forma igual, y contribuyentes con capacidad económica diferente deben ser tributados de forma diferente.

De esta forma, es evidente que, pese a los avances impulsados por el TJUE, todavía existen importantes desafíos en la protección del derecho a contribuir según la capacidad contributiva en el seno de la UE.

En definitiva, para una real y efectiva protección del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad contributiva es necesario que este se conciba como un derecho subjetivo universal e indisponible que vincula a todos los poderes públicos, con fundamento directo en el ordenamiento jurídico de la UE, y en particular en los valores de la dignidad humana, la igualdad y la solidaridad en la que se basa el proyecto europeo.

Bibliografía

- BAMMENS, N. (2020): «Free movement of citizens and family taxation», en PANAYI, C. *et al.* (eds.): *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Elgar: 163-177.
- BERLIRI, L.V. (1986): *El impuesto justo*, Instituto de Estudios Fiscales.
- BIZIOLI, G. y REIMER, E. (2020): «Equality, ability to pay and neutrality», en PANAYI, C. *et al.* (eds.): *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Elgar: 51-74.

- CASALTA NABAIS, J. (1998): *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina.
- DOMÍNGUEZ CRESPO, C. (2010): «The “ability to pay” as a fundamental right: rethinking the foundations of tax law», *Mexican Law Review*, 3(1): 49-65.
- DOMÍNGUEZ CRESPO, C. (2012): *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad contributiva en el Derecho tributario de la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales.
- GARCÍA BERRO, F. (2022): «Familia y capacidad contributiva en la regulación del IRPF: claves actuales para superar viejas deficiencias», en CUBERO TRUYO, A. *et al.* (eds.): *Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares*, Tirant lo Blanch: 49-95.
- GARCÍA PRATS, A. (2003): «La jurisprudencia del TJUE y el artículo 33 de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad contributiva como principio del ordenamiento comunitario)», *Civitas. Revista española de Derecho financiero*, 117: 61-113.
- GARCÍA PRATS, A. (2013): «Revisiting ‘Schumacker’: Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case-law on Direct Taxation», en RICHELLE, I. *et al.* (eds.): *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Springer: 1-42.
- GARCÍA PRATS, A. (2018): «El “prorrato” de las ventajas fiscales personales y familiares, según el TJUE», *Quincena Fiscal*, 1-2: 103-152.
- GIARDINA, E. (1961): *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè.
- HERRERA MOLINA, P. (1998): *Capacidad contributiva y Sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons.
- HERRERA MOLINA, P. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2004): «¿Asedio a la justicia fiscal en Europa? (Reflexiones ante la Jurisprudencia Comunitaria sobre las Cláusulas Antiabuso y la reacción del legislador español)», *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 251: 47-76.
- MANZONI, I. (1965): *Il Principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli.
- MOSCHETTI, F. (1980): *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales.
- PALAO TABOADA, C. (2018): *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*, Thomson Reuters Aranzadi.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. (1963): «Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid*, 7(16/17): 7-199.
- TIPKE, K. (2002): *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)*, Marcial Pons.
- TRAVERSA, E. (2015): «Objective Ability to Pay: The Gerritse Case», en HASLEHNER, W. *et al.* (eds.): *Landmark Decisions of the ECJ in Direct Taxation*, Kluwer Law International: 1-20.
- VANISTENDAEL, F. (2014): «Ability to Pay in European Community Law», *EC Tax Review*, 23(3): 121-134.

CAPÍTULO 15

PROBLEMÁTICA JURÍDICA DE LOS BORRADORES DE DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

MARÍA SÁNCHEZ JIMÉNEZ
Departamento de Derecho Mercantil, Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid. IDEIR
ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-4808-7762>
marsan67@ucm.es

1. Caracterización del borrador tributario. 2. Las declaraciones precumplimentadas como herramienta de cumplimiento cooperativo a nivel internacional. 3. La aplicación de los borradores de declaración en el sistema tributario español. 3.1. El borrador en los impuestos sobre la renta de personas físicas. 3.2. El borrador en IVA. 3.3. El borrador en el Impuesto sobre Sociedades. 4. Tendencias y nuevos problemas jurídicos. 5. Reflexión final. Bibliografía.

RESUMEN: El presente trabajo analiza la aplicación de los borradores de declaración o autoliquidación en el sistema tributario español. Hasta ahora, los borradores habían sido una herramienta de asistencia, sin embargo, el avance de las nuevas tecnologías está incrementando su uso y consistencia, aproximándolos a auténticas propuestas de liquidación. Lo anterior pone de relieve la insuficiencia del marco normativo actual y la necesidad de una revisión legislativa que garantice una mayor seguridad jurídica.

PALABRAS CLAVE: Borrador tributario, automatización, cumplimiento cooperativo, hallazgos conductuales, empujones.

ABSTRACT: This paper analyses the status of draft tax returns or self-assessments within the Spanish tax system. Until now, drafts had been an assistance tool; however, the advancement of new technologies is increasing their use and reliability, bringing them closer to genuine settlements proposals. This situation highlights the inadequacy of the current regulatory framework and the need for legislative reform to ensure greater legal certainty.

KEYWORDS: Draft tax returns, automatization, cooperative compliance, behavioral insights, nudges.

1. CARACTERIZACIÓN DEL BORRADOR TRIBUTARIO

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) no ofrece un concepto del borrador tributario; es más, ni siquiera lo menciona entre los

preceptos que dedica a los derechos de los obligados, ni tampoco entre las normas que regulan la asistencia tributaria.

En cambio, el artículo 77 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (en adelante, RGAPGIT) se refiere a los borradores como una de las posibles actuaciones de asistencia que la Administración tributaria puede prestar, además de la elaboración de declaraciones o comunicaciones de datos.

A modo de aproximación, podríamos indicar que los borradores constituyen una propuesta de declaración o autoliquidación elaborada por la Administración y puesta a disposición del obligado, teniendo en consideración la información económica y personal disponible. Esta propuesta, una vez revisada y confirmada por el propio obligado tributario, alcanzaría plena eficacia.

Por tanto, en nuestra opinión, *ex ante* el borrador constituiría una actuación más de asistencia, encaminada a facilitar el cumplimiento tributario. Sin embargo, *ex post*, es decir, una vez confirmado y suscrito, la naturaleza jurídica del borrador se transmuta, adquiriendo la virtualidad de una verdadera declaración o autoliquidación.

Así pues, una de las notas más características de los borradores tributarios sería que no vinculan a los obligados, que responsablemente podrán confirmarlos, modificarlos o simplemente no tenerlos en consideración, procediendo a elaborar una declaración o autoliquidación completa con aquella información que considere más correcta¹.

De igual manera, el borrador, así como los datos, cálculos o las calificaciones jurídico-tributarias que contenga, tampoco vincularán a la Administración tributaria en las eventuales actuaciones de investigación o comprobación que pudiera llevar a cabo. A estos efectos, no se establece un tratamiento diferenciado entre aquellos supuestos en los que la inexactitud del borrador procede de datos previamente comunicados por el obligado, de los suministrados por terceros, o bien de causas imputables a la propia Administración tributaria.

En todo caso, como avanzábamos, la puesta a disposición del borrador o de los datos fiscales no se recoge en el catálogo de los derechos de los obligados contenido en el artículo 34 de la LGT.

Tampoco el RGAPGIT contempla que los borradores se ofrezcan de manera universal, para todos los tributos, sino únicamente cuando lo establezcan sus propias normas. Así ocurre, dentro de los impuestos gestionados por el Estado, solamente en el caso del IRPF y de rendimientos muy concretos gravados por el IRNR como veremos a continuación. Además, aún en el caso de estos tributos, el borrador tampoco se facilita a todos los obligados, sino únicamente a aquellos cuyas rentas provengan de concretas fuentes.

Otra de las notas características del borrador, sería que su puesta a disposición requiere de previa petición por parte del obligado conforme al artículo 77 del

¹ SANZ GÓMEZ, R. (2024: 142-143).

RGAPGIT. Sin embargo, hemos de señalar que la manera de realizar estas peticiones se ha venido flexibilizando de manera extraordinaria. Por ejemplo, en el caso de los borradores en IRPF, hoy en día, puede ser suficiente la consulta a través de la correspondiente sede electrónica.

Los términos empleados por este precepto del RGAPGIT parecen sugerir que la petición de los borradores debe realizarse individualizadamente para cada declaración o autoliquidación. Sin embargo, lo cierto es que, en el caso del IRPF, se ha venido interpretando que la solicitud formulada respecto a un periodo impositivo se mantiene para los siguientes, en tanto no sea revocada. De este modo, se habrían relajado las exigencias formales, en pro de una mayor difusión de la herramienta de asistencia que ahora nos ocupa.

Precisamente, el carácter de actuación de asistencia tributaria del borrador se comprueba en las consecuencias atribuidas a la falta de puesta a disposición, aun habiéndose solicitado en tiempo y forma, que no exonera de la obligación de declarar. Nuevamente, observamos que no se contempla responsabilidad alguna para la Administración tributaria en relación con la omisión del envío.

2. LAS DECLARACIONES PRECUMPLIMENTADAS COMO HERRAMIENTA DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO A NIVEL INTERNACIONAL

A nivel internacional, podemos comprobar cómo las nuevas tecnologías están favoreciendo el empleo de las declaraciones precumplimentadas.

Son múltiples las ventajas que pueden atribuirse a los borradores de declaración o autoliquidación como la reducción de olvidos, errores, la resolución automática de dudas interpretativas o la reducción del coste de cumplimiento de las obligaciones. Es indudable que facilitan el cumplimiento tributario en el caso de declaraciones particularmente sencillas.

Sin embargo, la puesta en marcha de un borrador de declaración o autoliquidación tributaria supone un notable esfuerzo tecnológico y de gestión para cualquier Administración. La pluralidad de regímenes especiales, la diversidad de situaciones que afectan a los obligados y la multitud de requisitos para la aplicación de exenciones, bonificaciones o deducciones, requieren de minucioso análisis y complican cualquier intento de automatización. Cualquier defecto de diseño puede dar lugar a consecuencias jurídicas de gran envergadura².

La OCDE en 2016, en el informe *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, destacaba la creciente demanda por parte de los contribuyentes de herramientas que les ayudaran a cumplir sus obligaciones invirtiendo menos tiempo y esfuerzo. En este contexto, muchas Administraciones estarían ofreciendo,

² GRAU RUIZ, M. A. (2020: 11).

declaraciones o liquidaciones, total o parcialmente precumplimentadas a través de portales tributarios. En todo caso, se destaca la necesidad de contar con tecnología adecuada para procesar una ingente cantidad de datos procedente de múltiples fuentes³.

En esta misma línea, la Comisión Europea en la Comunicación de 2020 *Un plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación* alentaba a un uso más intensivo de la administración electrónica en el ámbito tributario. Según este Plan, las declaraciones tributarias habrían de ser más sencillas y requerir al obligado la aportación de menos datos; y, además, siempre que fuera posible habrían de ofrecerse previamente cumplimentadas.

Los datos para elaborar los borradores de declaración provendrían sobre todo de terceros, a través del cumplimiento de las distintas obligaciones de suministro de información con trascendencia tributaria. De ahí que podamos afirmar que una de las claves del éxito de los borradores, es la adecuada definición de las obligaciones de información, donde debe primar la utilidad de los datos sobre su cantidad.

En todo caso, en los últimos años y en los países de nuestro entorno, las declaraciones precumplimentadas están alcanzando notable difusión, sobre todo en el ámbito de los impuestos personales y principalmente en aquellos que gravan a las personas físicas. Sin embargo, últimamente también están adquiriendo progresivo impulso en los impuestos sobre el consumo, tanto generales, como especiales, gracias a la información recabada a través de las nuevas obligaciones de suministro o la factura electrónica⁴.

España no es ajena a esta tendencia, pues los borradores que, inicialmente se emplearon en el IRPF, se estarían extendiendo al IVA y al Impuesto sobre Sociedades, si bien con desigual grado de implementación⁵.

3. LA APLICACIÓN DE LOS BORRADORES DE DECLARACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

A continuación, haremos un breve repaso del surgimiento y grado de aplicación de los borradores de declaración o autoliquidación en nuestro sistema tributario, ciñéndonos a los impuestos gestionados por el Estado.

Efectivamente, en nuestro sistema tributario, el inicio de la aplicación de los borradores de IRPF data la década de los noventa del pasado siglo, sin embargo, poco a poco comienzan a aplicarse en otros impuestos.

Así, las directrices generales del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2021 contemplaron la necesidad de que los borradores se fueran empleando en impuestos diferentes al IRPF.

³ OCDE (2016: 85).

⁴ OCDE (2025: 45-46).

⁵ OLIVER CUELLO, R. (2021: 3).

3.1. EL BORRADOR EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS

Un precedente de los actuales borradores puede encontrarse en una prueba de contraste de imputaciones realizada por la AEAT en 1997. Dicha prueba consistió en comparar los rendimientos del trabajo y de capital mobiliario, suministrados por terceros, con los datos aportados por los propios declarantes que acudían a confeccionar su autoliquidación de IRPF a algunas sedes⁶.

A partir de esta experiencia, como alternativa al contraste de imputaciones, la AEAT en 1998, empezó a remitir a los obligados su propia información fiscal, comunicándoles las imputaciones efectuadas por terceros, con la finalidad de facilitar la elaboración de las autoliquidaciones de IRPF⁷.

La campaña de IRPF de 2003 introdujo como novedad la remisión, junto con los datos fiscales, de una especie de esquema de cálculo, una suerte de borrador, que incluía un documento de ingreso o devolución, de conformidad con la Orden HAC/573/2003, de 13 de marzo. En caso de estar conforme, el obligado podía suscribirlo y proceder a la presentación, bastando con añadir el número de cuenta corriente y, en su caso, la asignación tributaria.

El Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, TRLIRPF/2004) en su artículo 99 proclamó el derecho del obligado a obtener un borrador de declaración, siempre que sus rendimientos procedieran de concretas fuentes.

La vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF/2006) reconoce en el artículo 98 el derecho a obtener un borrador «a efectos meramente informativos». Los obligados seleccionados serían quienes obtuvieran rendimientos del trabajo, del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta; así como rendimientos derivados de letras del Tesoro, subvenciones para la adquisición de vivienda habitual o rentas inmobiliarias imputadas. No obstante, debe señalarse que esta norma ya previó que que en el futuro pudiera extenderse a los rendimientos o ganancias procedentes de otras fuentes.

Debe recordarse que, por razones técnicas, el artículo 98.2 de la LIRPF/2006 excluye la posibilidad de presentar el borrador, a quienes obtengan rentas exentas con progresividad en virtud de convenios para evitar la doble imposición, aplicasen una deducción por doble imposición internacional, compensen partidas negativas o regularicen situaciones tributarias procedentes de declaraciones anteriormente presentadas.

Aún en estos supuestos, en que por la naturaleza de las rentas obtenidas o por las circunstancias del obligado no sea posible obtener o confirmar el borrador, la

⁶ Vid. Memoria de la Administración Tributaria (1997: 15).

⁷ Vid. Memoria de la Administración Tributaria (1998: 27).

LIRPF/2006 contempla que se le ceda, información útil para la elaboración de su autoliquidación.

Además, el artículo 28 bis del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el artículo 7 bis del Reglamento, prevén un borrador de declaración, si bien lo circunscriben únicamente a las rentas imputadas a los obligados personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas, generándose un borrador por cada inmueble.

De lo dicho se desprende ya que, a pesar de los términos empleados por nuestras normas, no se trataría en puridad de *borradores de declaración*, sino más bien de *borradores de autoliquidación*. En efecto, en estos casos, los borradores no solo contienen los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de carácter informativo, sino que, además, califican las rentas y realizan las operaciones matemáticas precisas para hallar la cuota diferencial, conforme al concepto de autoliquidación que consta en el artículo 120 de la LGT.

Por lo que respecta al borrador de IRPF incluye no solo los datos personales, sino también otros de naturaleza económica, sobre todo facilitados por terceros. Tanto en el caso de que el obligado confirmase íntegramente el borrador, como en el supuesto de que lo modificara en aquellos aspectos que considerase incorrectos o incompletos, como venimos indicando, una vez firmado y presentado, adquirirá la cualidad de autoliquidación⁸.

Ha de destacarse que en los últimos años se habrían venido facilitando mayor variedad de datos fiscales a disposición del obligado. Puede citarse, a título de ejemplo, el valor de adquisición de los inmuebles para el cálculo del gasto deducible por amortización de aquellos que se encuentren alquilados, o las pérdidas pendientes de compensar de ejercicios anteriores. También se han realizado notables avances en la «herramienta cartera de valores» para el cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de transmisión. Sin embargo, en nuestra opinión, aún hay margen para incorporar otros datos, fruto del intercambio de información con transcendencia tributaria.

El artículo 64 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF/2007) contempla que el envío de los borradores de declaración se realice siempre a solicitud del obligado tributario.

Como avanzábamos, el procedimiento de petición se ha flexibilizado y en los últimos tiempos basta con que se consigne el documento de identificación y que se comunique una casilla de la declaración del año anterior o se consulte a través de la sede electrónica.

A nivel operativo, puede emplearse tanto «*Renta web*» como «*Renta directa*», novedad de la campaña de 2024. Renta directa estaría dirigida a declaraciones particularmente

⁸ GIL RODRÍGUEZ, E. (2020).

sencillas que, previsiblemente, no requieran modificaciones para su presentación y para ello, muestran el resultado de la declaración de manera inmediata.

Entendemos que el empleo de borradores de declaración o, en sentido más técnico, de autoliquidación en IRPF, puede considerarse un caso de éxito pues muestra las posibilidades de esta herramienta con un muy numeroso colectivo de obligados, por lo que a continuación, en nuestra opinión, procede analizar sus posibilidades de aplicación también en otros impuestos.

3.2. EL BORRADOR EN IVA

Como es bien conocido, los obligados de IRPF que realizan actividades económicas deben mantener su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio. No obstante, conforme a los artículos 104 de la LIRPF/2006 y 68 del RIRPF/2007, quienes exclusivamente realizan actividades de tipo profesional o empresariales sin carácter mercantil, o bien calculan su rendimiento por la modalidad simplificada de la estimación directa, solo deben llevar de ciertos libros, como el de ventas e ingresos, compras y gastos y bienes de inversión.

Es evidente que estos libros de IRPF presentan similitudes con los de IVA repercutido y soportado. Por ejemplo, a través de los libros de ventas, se informa el número de la factura, la cuantía y del concepto del ingreso, así como del IVA devengado. De similar manera, en el caso de los libros de compras y gastos, se refleja el concepto, el importe de la operación, con el correspondiente desglose de la cuota de IVA.

Pese a tales coincidencias –por no decir duplicidades– subsistía para el colectivo de contribuyentes por actividades económicas que acabamos de mencionar, la obligación de llevar libros de ventas y compras, y también los de IVA repercutido y soportado.

La Orden HAC/773/2019, de 28 de julio introdujo ciertas modificaciones en los libros registros en el IRPF –por ejemplo, en cuanto a la identificación de la contraparte– a fin de que fueran compatibles con los de IVA. Los libros registros serían después modificados para que fueran compatibles también con los libros de IGIC.

Éste es un claro ejemplo de simplificación de obligaciones formales aplicable a quienes desarrollan ciertas actividades económicas o empresariales. Pero, además, en nuestra opinión, puede considerarse un punto de inicio de los borradores de IVA, pues tales libros se articularon a través de plantillas excel que una vez cumplimentadas, podían importarse tanto la autoliquidación de IVA, como a la de IRPF e incluso a los modelos de pagos fraccionados. Se trataría pues de una opción accesible y simple, de declaración parcialmente precumplimentada, aunque en este caso, alimentada exclusivamente con los datos aportados por el obligado tributario.

Esta iniciativa se desarrollaría en el Plan General de Actuación Tributaria de la AEAT de 2021, que incluyó la puesta en marcha de unos libros registro estructurados, con formato predefinido, que permitieran una gestión más sencilla tanto para el obligado como para la propia Agencia.

Con estos antecedentes, se puso en funcionamiento el denominado Pre303, que partía de los libros agregados elaborados a partir de las facturas comunicadas a través del Suministro Inmediato de Información de IVA (en adelante, SII). Inicialmente se ofreció únicamente a los inscritos en el Registro de devolución mensual, que no tuvieran la consideración de gran empresa y se excluyeron a aquellos sujetos pasivos que aplicaban los regímenes especiales de caja, de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, así como el de agencias de viaje y oro de inversión. Tampoco se ofreció el Pre303 a quienes tuvieran sectores diferenciados de actividad o tuvieran que aplicar prorrata de IVA, tanto general, como especial⁹.

Más tarde se facilitaron los libros agregados también a las grandes empresas y a los sujetos pasivos que, voluntariamente, optasen por la llevanza de sus libros de IVA a través de la sede electrónica de la AEAT.

En 2022 se ofreció el Pre303 también a quienes aplicasen la prorrata general, así como algunos regímenes especiales inicialmente excluidos, en concreto, los de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y los de agencias de viajes. Aún no se habría logrado la integración del régimen especial de oro, grupo de IVA o criterio de caja.

Acabamos de indicar que los libros agregados se ofrecieron inicialmente solo a los incluidos en el SII, sin embargo, el Pre303 ofrece también ciertas facilidades a otros sujetos pasivos, como la precumplimentación de los datos censales o la denominada «*cartera de cuotas a compensar*» donde pueden consultarse saldos pendientes de periodos anteriores. En los últimos tiempos, en el caso de una declaración rectificativa, el sistema ya rellena automáticamente el número de presentación y resultado de la rectificada.

A la vista de lo expuesto, entendemos que, si bien no se ha implantado todavía un borrador de autoliquidación de IVA, las plantillas combinadas, los libros agregados para los sujetos pasivos incluidos en el SII y las utilidades del Pre303 constituyen destacados intentos de simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales propias de este Impuesto.

En todo caso, en nuestra opinión, la puesta en funcionamiento de la facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales y de la solución pública de facturación, podrían suponer un notable impulso al borrador de autoliquidación de IVA.

3.3. EL BORRADOR EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades, encontramos menor grado de avance en la oferta de borradores de autoliquidación, quizás por la complejidad de su normativa tanto contable, como tributaria.

En 2022, el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* instó a que se dotara a los obligados por IS de mayores medios técnicos y que, en el futuro, se les pudiera facilitar

⁹ DELMAS GONZÁLEZ, F. (2021: 25).

estos borradores. Además, planteaba otras interesantes iniciativas de simplificación como que los pagos fraccionados pasaran a ser trimestrales haciéndolos coincidir con otras autoliquidaciones¹⁰.

En este caso, aunque, como decimos, no se ofrece al obligado un borrador, en los últimos tiempos han comenzado a ponerse a disposición algunos datos fiscales útiles y relevantes para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Por ejemplo, se informa de los pagos fraccionados en el mismo ejercicio, de las multas o sanciones notificadas por la propia AEAT para la realización del pertinente ajuste extracontable para el cálculo de la base imponible. También se indican las cantidades pendientes de compensar de ejercicios anteriores, por ejemplo, deducciones o bases imponibles negativas.

Entendemos que, progresivamente se podrán poner a disposición otros datos, procedentes de informativas o convenios de colaboración, y quizás pueda lograrse un intercambio de información con el Registro Mercantil en orden a la precumplimentación de los estados contables.

4. TENDENCIAS Y NUEVOS PROBLEMAS JURÍDICOS

Una de las tendencias más recientes respecto a los borradores sería el empleo de técnicas hasta ahora, más propias de la psicología o de la economía conductual¹¹. Se trataría de los *behavioral insights* o hallazgos sobre el comportamiento, para mejorar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y de los controvertidos *nudges*, término inglés frecuentemente traducido al castellano como empujones o empujoncitos¹².

El Plan Estratégico de la AEAT para 2024-2027 contempla expresamente el uso de estos *behavioral insights* no solo en las comunicaciones tributarias, sino también a través de las aplicaciones informáticas, por ejemplo, advirtiendo que existen discrepancias entre los datos declarados y la información fiscal.

Entendemos que, de este modo, se trata de dirigir al obligado hacia una conducta tributaria óptima, que en el caso de los borradores que nos ocupan, consistiría en la suscripción de una autoliquidación correcta, que evite ulteriores procedimientos de regularización.

Con esta finalidad, partiendo del análisis de procedimientos tributarios previos, de la información obrante tanto acerca del obligado, como del colectivo en que se le pueda clasificar o segmentar, podría llegar a predecirse con elevado nivel de acierto, la probabilidad de error al modificar el borrador. La inteligencia artificial y el análisis masivo de datos facilitarían una estimación con gran detalle, incluso casilla por casilla¹³.

¹⁰ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2022: 470).

¹¹ THALER, R. y SUNSTEIN, C. (2008).

¹² SOTO BERNABEU, L. (2024: 119).

¹³ DELGADO PALACIOS, R.D. y ARBOLEDA CASTILLA, J. (2021).

En el marco del *Proyecto Nudge Rentaweb* de la AEAT se ha implementado efectivamente el uso de ciertos mensajes automáticos, durante el proceso de rectificación del borrador. Inicialmente estos avisos se emplearon con los rendimientos del trabajo, respecto de los que la Administración cuenta con múltiples fuentes de información de calidad alta y que permiten una estimación razonablemente fiable. Sin embargo, tales avisos se están extendiendo a otros rendimientos, advirtiendo así de la improcedencia de deducciones, posibles errores o desviaciones en el cálculo.

Los mensajes *nudge* a través de *rentaweb* son, como decimos, meramente informativos y no impiden la efectiva modificación del borrador. Ahora bien, debe reconocerse que, en cierto modo, influyen en el comportamiento del obligado tributario, quien se ve interpelado a reconsiderar su intención inicial de modificar el borrador.

Hay que advertir que la evaluación de la probabilidad de error en la rectificación no es totalmente fiable y quizás nunca llegue a serlo pues depende, en gran medida, de los datos aportados por terceros a través de las declaraciones informativas. Nada impide que los datos declarados por estos terceros sean erróneos y, por el contrario, los modificados por los obligados los más correctos.

Otra de las herramientas que, en nuestra opinión, pueden tener el efecto de dirigir el comportamiento del obligado a adoptar una determinada conducta tributaria, sería la anteriormente mencionada Renta Directa, pensada para borradores particularmente sencillos que, con una alta probabilidad, no precisan de rectificación.

Renta Directa comunica la información del borrador con menor tecnicismo; por ejemplo, en el caso de la autoliquidación de una unidad familiar muestra los resultados con las leyendas de «*más favorable*» en verde o «*menos favorable*» en rojo. Además, ofrece un proceso de confirmación particularmente rápido, bastando unos pocos *clicks*. Aunque el obligado conserve la posibilidad de modificar su borrador, en nuestra opinión, se ve prácticamente abocado hacia una confirmación prácticamente instantánea, irreflexiva.

5. REFLEXIÓN FINAL

Como hemos visto a lo largo de estas páginas, pese a su proliferación en el ámbito internacional y amplio uso en nuestro sistema tributario, los borradores de declaración o autoliquidación todavía no han sido objeto de regulación expresa por parte de la LGT.

En nuestra opinión, son múltiples las cuestiones que quedan por resolver como, por ejemplo, la posición del obligado que, de buena fe, confirma un borrador erróneo, que no lo recibe pese a haberlo solicitado en tiempo y forma o la responsabilidad de la Administración que no lo emite o lo hace con errores o deficiencias.

Como ya hemos expresado, nuestro marco normativo promueve que el obligado sea el único responsable de la autoliquidación que suscribe, sin que exista una excusa absoluta de alcance general, para quien se enfrente a un procedimiento sancionador tributario por confirmar un borrador que se le ofrece de manera incompleta o inexacta.

No obstante, las nuevas tecnologías estarían dotando a los borradores de especial fiabilidad, como si se tratara de versiones finales y más pulidas. Ello justificaría que se interpele al obligado mediante mensajes *nudge* o a través de la aplicación *renta directa* para realizar una confirmación inmediata y sin modificación.

A nuestro juicio, de este modo se estarían desvirtuando las tradicionales barreras entre un borrador y una propuesta de liquidación. Tal y como indicamos al comienzo de este trabajo, el borrador es esencialmente una actuación de asistencia, tiene carácter informativo y requiere de la ineludible revisión y firma por parte del obligado tributario. En cambio, toda liquidación tributaria implica una resolución y debe estar dotada del trámite de alegación y recurso.

Lo expuesto pone en cuestión que el borrador tributario siga siendo calificado como una mera actuación de asistencia. Además, evidencia, en nuestra opinión, la insuficiencia del marco normativo actual para abordar la problemática jurídica de los nuevos borradores y su eventual expansión hacia otras figuras tributarias.

Bibliografía

- DELGADO PALACIOS, R. D. y ARBOLEDA CASTILLA, J. (2021): «Proyecto nudge rentaweb», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.): *Inteligencia artificial y administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Aranzadi.
- GIL RODRÍGUEZ, E. (2020): «La importancia del borrador de declaración para facilitar el cumplimiento del deber de autoliquidación por las familias», en CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (dirs.): *Análisis transversal de la atención al hecho familiar en el ordenamiento tributario*, Aranzadi.
- DELMAS GONZÁLEZ, F. (2021): «Relación jurídica-tributaria: certeza tributaria, seguridad jurídica y actuaciones proactivas de la AEAT», *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 3: 1-36. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2021_03.pdf (consulta 12 de enero de 2026).
- GRAU RUIZ, M. A. (2020): «Riesgos y oportunidades en la creciente digitalización fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 130: 7-15. <https://doi.org/10.48297/rtt.v3i130.556> (consulta 12 de enero de 2026).
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2022): *Libro blanco sobre la reforma tributaria*. https://www.ief.es/Investigacion/Com_LibroBlanco.vbhtml (consulta 12 de enero de 2026).
- OLIVER CUELLO, R. (2021): «Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria», *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 33. <http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i33.381275> (consulta 12 de enero de 2026).
- OCDE (2016): *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, París. <https://doi.org/10.1787/9789264256439-en> (consulta 12 de enero de 2026).
- OECD (2025): *Administración tributaria 2024: Información comparativa sobre los países de la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes*, OECD Publishing, París. <https://doi.org/10.1787/ac2f5866-es> (consulta 12 de enero de 2026).

- SANZ GÓMEZ, R. (2024): «Insuficiencias en los procedimientos de gestión tributaria ante un cambio de paradigma», en MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. y SANZ GÓMEZ, R. (coords.): *Revisión crítica de la Ley General Tributaria tras veinte años de su aprobación, Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 2024, núm. 3: 136-174. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2024_03.pdf (consulta 12 de enero de 2026).
- SOTO BERNABEU, L. (2024): «El derecho a la regularización en caso de error: una nueva estrategia para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias», en MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. y SANZ GÓMEZ, R. (coords.): *Revisión crítica de la Ley General Tributaria tras veinte años de su aprobación, Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, 2024, núm. 3: 103-135. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2024_03.pdf (consulta 12 de enero de 2026).
- THALER, R. y SUNSTEIN, C. (2008): *Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth, and Happiness*, Yale University Press.

CAPÍTULO 16

EL EQUILIBRIO ENTRE EL DEBER DE COLABORACIÓN Y EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE ANTE EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

DANIEL SANTIAGO MARCOS

Profesor Lector de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de Girona

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6487-9972>

daniel.santiago@udg.edu

1. El interés general como elemento de ponderación entre el derecho a no autoincriminarse y el deber de colaboración. 2. Los procedimientos de aplicación de tributos como antesala al procedimiento sancionador y el derecho a la no autoincriminación. 3. Delimitación del derecho a no autoincriminarse frente al deber de colaboración. 4. Reflexiones sobre la obtención de la información a través de la inteligencia artificial y su influencia sobre la coacción. Bibliografía.

RESUMEN: Este trabajo aborda el complejo equilibrio entre el deber de colaboración con la Administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse, poniendo el foco en la influencia de la inteligencia artificial (IA). Aunque la colaboración es esencial para el sistema tributario, no puede imponerse de forma que vulnere garantías fundamentales. El derecho a no autoincriminarse, si bien no es absoluto, exige que las actuaciones administrativas respeten el principio de proporcionalidad. En este contexto, la coacción resulta clave. El uso de la IA permite a la Administración obtener información sin requerirla directamente al contribuyente, reduciendo su intervención y pudiendo debilitar sus garantías en procedimientos sancionadores.

PALABRAS CLAVE: Deber de colaboración, derecho a no autoincriminarse, inteligencia artificial, coactividad, procedimiento sancionador.

ABSTRACT: This paper addresses the complex balance between the duty to cooperate with the tax authorities and the right against self-incrimination, focusing on the influence of artificial intelligence (AI). While cooperation is essential to the tax system, it cannot be imposed in a way that violates fundamental guarantees. The right against self-incrimination, although not absolute, requires that administrative actions respect the principle of proportionality. In this context, coercion is key. The use of AI allows the tax authorities to obtain information without directly requesting it from the taxpayer, reducing their intervention and potentially weakening taxpayers' guarantees in tax penalty proceedings.

KEYWORDS: Duty to cooperate, right against self-incrimination, artificial intelligence, coercion, sanctioning procedure.

1. EL INTERÉS GENERAL COMO ELEMENTO DE PONDERACIÓN ENTRE EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE Y EL DEBER DE COLABORACIÓN

La Administración sirve a los intereses generales de conformidad con el artículo 103 de la Constitución española (CE), actuando conforme a lo que disponga la ley. Cuando se hace referencia a la Administración tributaria, el interés general se proyecta sobre el artículo 31 de la CE, relativo al deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Para que este mandato constitucional resulte efectivo, los contribuyentes tienen el deber de colaborar con la Administración tributaria.

Los datos y elementos obtenidos en el marco de un procedimiento de gestión o de inspección deben respetar una serie de garantías, especialmente cuando la información recabada por la Administración sirve para iniciar un procedimiento sancionador. En este contexto, resulta necesario ponderar el interés general, teniendo en cuenta tanto el deber de colaboración como el derecho a no autoincriminarse.

El derecho a no autoincriminarse ha sido objeto de atención de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), que ha elaborado una importante doctrina al respecto. En particular, el TEDH ha fundamentado este derecho en el artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (CEDH). Aunque dicho precepto no reconoce expresamente el derecho a no autoincriminarse, éste puede inferirse de su contenido, en la medida en que incorpora valores de justicia que deben presidir en todo procedimiento¹. Así, la STEDH de 24 de octubre de 2013, asunto *Navone y otros c. Monaco* (ap. 71), señala que se debe «proteger al acusado contra la coerción indebida por parte de las autoridades» y añade que «el derecho a no autoincriminarse se refiere al respeto a la determinación de una persona acusada de permanecer en silencio y presupone que, en un caso penal, la fiscalía intenta fundamentar sus argumentos sin recurrir a pruebas obtenidas mediante coerción o presión». Además, esta sentencia destaca un aspecto especialmente relevante para el objeto de este análisis, al indicar que las pruebas obtenidas durante una fase del procedimiento determinan el marco en el que se examinará el presunto delito o sanción.

El profesor PALAO TABOADA (2016: 83) señaló que el derecho a no autoincriminarse constituye una de las principales garantías procesales en materia penal. El ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado se extiende también a los procedimientos administrativos de carácter sancionador, de modo que la materia tributaria se ve directamente influida por estas consideraciones. En este sentido, el Tribunal Constitucional (TC), en la STC 76/1990, analizó la relevancia constitucional tanto del deber de colaborar como del derecho a no autoincriminarse. El primero dota de efectividad al deber de contribuir previsto en el artículo 31.1 de la CE, si bien su ejercicio debe evitar cualquier tipo

¹ Véase, para más información, VILLEGAS ALMAGRO, Y. (2024): «La brecha jurisprudencial en la interpretación del ámbito de aplicación y alcance del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos en los procedimientos tributarios», *Revista de Estudios Europeos*, núm. 83: 322-324.

de arbitrariedad, pese al fin público que subyace a dicho deber. No obstante, el propio TC, en relación con el derecho a no autoincriminarse proclamado en el artículo 24 de la CE, afirma que los derechos fundamentales no tienen carácter absoluto, por lo que los contribuyentes no pueden reservarse determinados datos de naturaleza económica cuando ello haga inviable el ejercicio de las potestades administrativas de la Administración tributaria como sucede en los procedimientos de aplicación de tributos.

La ponderación adquiere un papel esencial, pues ni los derechos fundamentales son absolutos ni tampoco puede considerarse absoluto el interés general como argumento para imponer de forma desproporcionada el deber de colaboración con el objetivo de reforzar el deber de contribuir. Como sostiene LOZANO SERRANO (2015: versión electrónica), tanto el deber de contribuir como los derechos individuales —en particular, el derecho a no autoincriminarse— son mandatos constitucionales con exigencias que pueden entrar en conflicto. Sin embargo, el autor subraya que el fin fiscal no puede justificar cualquier pretensión, ya que debe apoyarse en un sistema justo. En esta línea, la STEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto *Saunders c. Reino Unido* (ap. 75), subrayó que si bien existe obligación de colaborar con las autoridades en el curso de actuaciones orientadas a la realización de intereses públicos carentes de naturaleza penal, los elementos probatorios facilitados por un sujeto en tales circunstancias no pueden ser utilizados más tarde como fundamento para la adopción de medidas punitivas contra él en el marco de un procedimiento penal ulterior.

Asimismo, de la citada sentencia del asunto *Saunders* puede extraerse, en consonancia con lo sostenido por el magistrado Navarro Sanchís en su voto particular² a la sentencia del Tribunal Supremo (TS) 1075/2020, de 23 de julio (ECLI:ES:TS:2020:2687), que mantener una separación formal entre el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador para salvaguardar, entre otros, el derecho a no autoincriminarse supone «confiar en la bondad administrativa para que los datos y elementos de cargo que se obtengan en el procedimiento de gestión o inspección, de forma ineluctable, no puedan incorporarse sin más al acervo de pruebas de cargo del procedimiento sancionador, a fin de que la Administración, sometida a la ley, pueda garantizar ese derecho fundamental al que las leyes tributarias no dan cauce alguno de salvaguarda». De ahí que, como se indicó anteriormente, las fases previas pueden condicionar las posteriores si no existe una correcta delimitación y separación entre ellas.

Como ya se ha subrayado, el TEDH ha abordado esta cuestión de forma amplia. En la STEDH de 25 de febrero de 1993, asunto *Funke c. Francia*, se reafirma el derecho que tiene toda persona imputada en el marco de procedimiento punitivo a no aportar información autoincriminatoria exigida por un poder público si así lo considera oportuno. Del mismo modo, la STEDH de 27 de abril de 2004, asunto *Kansal c. Reino Unido*, concreta el derecho a no autoincriminarse como el derecho que dispone toda persona a que la información que se ha visto obligada o inducida a aportar al poder público sin su consentimiento en el curso de cualquier procedimiento no se utilice para

² Auto aclaratorio del TS emitido en fecha 29 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:6022AA).

fundamentar posteriormente contra ella una condena penal o una sanción administrativa. En una línea idéntica se pronuncia la STEDH 3 de mayo de 2001, asunto *J. B. Suiza*, que señaló que «no puede imponerse una multa por falta de colaboración a quien se niega a facilitar información en el curso de actuaciones que, de forma inequívoca, tienen por objeto adoptar medidas punitivas contra su persona, por más que el procedimiento persiga al mismo tiempo otros fines relevantes de interés público».

Finalmente, conviene retomar las reflexiones contenidas en el voto particular a la STS de 23 de julio de 2020. El magistrado destaca que la posición jurídica del sujeto varía en función del tipo de procedimiento: en el procedimiento de aplicación de tributos actúa como sujeto comprobado, mientras que en el procedimiento sancionador pasa a ser un sujeto expedientado. Se configura así una situación especialmente delicada, pues –en palabras del magistrado discrepante–, «mientras se sustancia el procedimiento sancionador –es de suponer que únicamente con material meramente provisional, en tanto llega la liquidación que permita establecer los hechos y su calificación o efectos– el sometido a dicho expediente puede en él oponerse a facilitar datos que perjudiquen su posición jurídica –aunque, en realidad, no se conocen casos de un expediente sancionador donde se examinen hechos o practiquen pruebas diferentes de las seguidas en el de aplicación o comprobación–, pero como obligado tributario que es en un procedimiento encaminado a determinar la deuda tributaria, tiene el deber –en una posición pasiva en el seno de un procedimiento puramente inquisitivo–, a facilitar información de cargo, con sanción severa en caso de no hacerlo (art. 203 LGT)».

Por esta razón, como se expondrá a continuación, se produjo una reforma de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en relación con la necesidad de separar los procedimientos, si bien dicha modificación no logró resolver plenamente el complejo equilibrio entre el deber de colaboración y la garantía efectiva del derecho a no autoincriminarse, menos aún ante los retos emergentes para el actual estado normativo.

2. LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE TRIBUTOS COMO ANTESALA AL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y EL DERECHO A LA NO AUTOINCRIMINACIÓN

Para abordar adecuadamente el problema que pretendemos examinar, esto es, la influencia de la inteligencia artificial (IA) en el delicado equilibrio entre el deber de colaborar y el derecho a no autoincriminarse, resulta imprescindible comenzar con la reforma operada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Dicha reforma separó el procedimiento de comprobación e investigación del procedimiento sancionador. En este sentido, ANÍBARRO PÉREZ (2002: 128) apunta que la aplicación práctica de esta separación tuvo un calado más formal que material, ya que no mejoró sustancialmente las garantías de los contribuyentes, o al menos en la medida esperada. Entre otras razones, porque resulta difícil aceptar que

los datos obtenidos durante el procedimiento de comprobación no vayan a influir en la determinación de una posible sanción.

Focalizándonos exclusivamente en la estricta separación de los procedimientos mencionados, debemos referirnos a los artículos 207 y siguientes de la LGT. Así, el artículo 208.1 de la LGT establece que, salvo renuncia expresa del obligado tributario, el procedimiento sancionador se tramitará de forma separada del procedimiento de aplicación de tributos. Asimismo, el apartado tercero de este mismo precepto subraya que en el procedimiento sancionador se respetarán, en todo caso, las garantías de los sujetos implicados, las cuales se encuentran en gran parte enumeradas en el artículo 34 de la LGT.

Por su parte, el artículo 209.2 de la LGT parece indicar una secuencia clara de actos, lo cual sería coherente en todo procedimiento. Sin embargo, como señala el TS en su sentencia de 23 de julio de 2020, y tal como se destacó en el voto particular que acompañó dicha sentencia, esta secuenciación no se ha cumplido de forma estricta. El precepto citado establece que «los procedimientos sancionadores que se incoen *como consecuencia*³ de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección *no podrán iniciarse* respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento *una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución*».

Por otro lado, el artículo 210.2 de la LGT establece que «los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de tributos regulados en el título III de esta ley *y vayan a ser tenidos* en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución». Este precepto conecta ambos procedimientos, pero, en línea con lo señalado por PALAO TABOADA (2016: 99-100), no debe interpretarse como que la incorporación de la información será automática en todos los casos «cualquiera que sea la forma en que la información haya sido obtenida, incluso por confesión del obligado bajo coacción». El problema aquí radica en que el precepto no categoriza los documentos que, según su naturaleza, vulnerarían o no el derecho fundamental a no autoincriminarse, lo que será objeto de nuestra atención, especialmente en relación con los nuevos modos de actuación de la Administración tributaria, como el uso de la IA, que, como analizaremos, podría configurar los límites que afectan al derecho a no autoincriminarse, especialmente en lo relativo a la coacción.

3. DELIMITACIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE FRENTE AL DEBER DE COLABORACIÓN

Para valorar la esfera de protección del derecho a no autoincriminarse, es fundamental abordar tanto los límites de este derecho como el deber de colaboración. Con ese fin, desglosaremos los conceptos clave que nos permitan profundizar en la cuestión.

³ La cursiva es propia.

Uno de los primeros elementos a analizar es el comportamiento de las partes involucradas: la Administración tributaria y el contribuyente, en el marco de los procedimientos de aplicación de tributos que preceden a un procedimiento sancionador. Durante el procedimiento, se presentan dos posibles comportamientos relacionados principalmente con el contribuyente. Para ello, nos basaremos en la opinión de ALMUDÍ CID (2024: 429-431), quien diferencia entre «aportar» y «soportar» prueba. El primer caso requiere un comportamiento activo, mientras que el segundo implica una actitud pasiva.

Además, el autor señala que, para analizar la autoincriminación, será necesario tener en cuenta el tipo de bien jurídico protegido y la intensidad de las actividades comprobadoras. Como ejemplo, menciona los controles de alcoholemia, que han generado controversias, pues algunos autores consideran que, aunque el sujeto adopte una actitud pasiva («soportar prueba»), también está colaborando, ya que la prueba de alcoholemia implica coactividad y puede ser incriminatoria. En este sentido, PALAO TABOADA (2016: 95), aludiendo al caso *Saunders* (ap. 69), destaca que en pruebas como las muestras de aire, orina o análisis de ADN, los poderes coercitivos se aplican independientemente de la voluntad del sujeto. También se mencionan los mandatos, como la exhibición de documentos contables y registros fiscales, que deben cumplir todos los empresarios o personas que realicen una actividad económica. Sin embargo, el autor añade que «mientras que la prueba alcoholométrica sólo tiene una finalidad potencialmente incriminatoria, los datos e informaciones exigidos por las normas fiscales tienen primariamente una finalidad tributaria y sólo accidentalmente una sancionadora».

El artículo 93 de la LGT exige a los obligados a presentar información relevante para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o derivada de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. A partir de este precepto, podemos entender que existe una clara coactividad, aunque, como señala LOZANO SERRANO (2015: versión electrónica), esto no supone un problema respecto al artículo 6.1 del CEDH, es decir, en lo que respecta al derecho a no autoincriminarse, ya que este derecho también tiene límites. Los mandatos son un ejemplo, pues dependen de la ley y no de la voluntad del ciudadano, pero tampoco de la Administración que sirve a la misma.

La STS 5552/2025, de 10 de diciembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5552) aborda un caso sobre la aportación de facturas y si este tipo de documentación queda o no excluida del ámbito protector del derecho a no autoincriminarse. La clave radica en la naturaleza de los documentos, ya que el requerimiento y, por ende, la coactividad no puede aplicarse a todos los casos. Sí se podrá, en particular, en la exhibición de documentos contables, como las facturas al constituir un mandato dispuesto en la propia LGT. El TS aclara que la obligación dispuesta en el artículo 29.2.f) de la LGT, referente a la aportación de libros, registros, documentos o información que el obligado tributario debe conservar, no tiene un fin punitivo, sino que obedece a otros fines relacionados con el ejercicio de una actividad económica. El TS también señala que este tipo de documentación puede considerarse preexistente y, conforme a la STEDH de 2 de

octubre de 2022, asunto *De Legé c. Países Bajos*, «no han sido creados como resultado de la propia compulsión».

LOZANO SERRANO (2015: versión electrónica) explica que «la Administración a la que se encarga velar por la efectividad y justicia del deber de contribuir, podrá recabar aquellos datos para los que viene habilitada a ejercer su potestad de comprobación, es decir, los “determinantes de la obligación”, pero no podrá requerir en barbecho o con carácter meramente preventivo al propio obligado, para engrosar sus bases de datos, cuantos datos se le antojen y sin conexión ni relevancia con ninguna obligación concreta, puesto que éste es el ámbito de su potestad de comprobación e incluso de los procedimientos previstos para ejercerla, que necesariamente han de precisar a su inicio el alcance y el objeto del procedimiento». Este enfoque coincide con la postura del TS en la sentencia de 10 de diciembre de 2025, que advierte sobre el riesgo de que cualquier información con trascendencia tributaria sirva como justificación para evitar la aplicación del derecho a no autoincriminarse, vaciando así dicho derecho de contenido y contraviniendo el principio de proporcionalidad.

A colación con lo anterior, el autor subraya que estas declaraciones calificadas como mandatos pueden tener «efecto exculpatorio», ya que mediante ellas el obligado puede acreditar, explicar o justificar que actuó correctamente al no presentarlas en su momento. Sin embargo, como señala el autor, en los procedimientos tributarios no es aceptable que la Administración, en virtud de su autotutela y su rol de instructora del procedimiento, exija al obligado documentos concretos o medios específicos para considerar probados los datos de la declaración o autoliquidación, ya que ello tendría la doble consecuencia de imponer una sanción por no presentarlos y de considerar no probados los datos discutidos.

La Administración puede recurrir a la colaboración de terceros, por lo que no depende exclusivamente de la colaboración del sujeto, como en los casos de alcoholemia. Puede hacer uso de otras vías dentro de su potestad administrativa, como la colaboración de terceros o, como veremos más adelante, el uso de la IA, sin que las actuaciones necesariamente se califiquen como coactivas o como simples requerimientos desde la perspectiva del sujeto. Sin embargo, este punto requiere matizaciones adicionales.

Es evidente que el poder coercitivo implica coactividad, ya que el contribuyente lo percibe como un requerimiento del que no puede excusarse. Es en este punto cuando el mencionado deber de colaborar podría ser eludido si existen motivos que vulneren el derecho a no autoincriminarse. Aquí, el comportamiento de la Administración tributaria en la recolección de pruebas podría no proceder. Resulta pertinente citar la STS de 5 de junio de 2008, que señala que «dentro de los métodos coercitivos o de compulsión se encuentran no solo la amenaza, la coacción directa o el empleo de la violencia en la obtención de una confesión, sino también cualquier medio que suponga una coacción o compulsión, incluso jurídica, en el sentido de contraprestación de consecuencias jurídica gravosas contra los intereses jurídicos de la persona acusada por el solo hecho de no colaborar con la actuación investigadora de las autoridades».

Como añade GARCÍA BERRO (2010: 21), «ante un requerimiento administrativo de información, lo que condiciona la colaboración del destinatario es la expectativa de padecer la sanción prevista en caso de negativa». Todo esto ocurre durante el procedimiento de gestión e inspección, pues, como señaló Navarro Sanchís en su voto particular, en el procedimiento sancionador no es común que se soliciten pruebas al sujeto, ya que esta labor se realiza de manera anticipada en el procedimiento previo. El deber de colaboración es, por tanto, tan coactivo que se castiga con las sanciones del artículo 203 de la LGT.

De este modo, el principio de separación de procedimientos puede verse comprometido, ya que, según el artículo 210.2 de la LGT, la información que se tenga en cuenta podría ser determinante para imponer una sanción. Por ello, es crucial garantizar una separación adecuada entre los procedimientos, sin que el procedimiento sancionador se inicie antes de la liquidación, con el fin de proteger el derecho a no autoincriminarse.

En el voto particular de Navarro Sanchís se señala que «la exigencia para asegurar la tutela de este principio radicaría en que, una vez abierto el expediente sancionador, fuera necesario advertir al obligado de que los datos se le requieren para una finalidad no exclusivamente recaudatoria, sino también penal». Es evidente que esta advertencia permite al sujeto conocer cualquier información que proporcione a la Administración podría dar lugar a una sanción.

A pesar de esto, surgen interrogantes sobre si, una vez concluido el procedimiento de aplicación de tributos, sería posible utilizar información incriminatoria que no haya sido específicamente solicitada al sujeto.

4. REFLEXIONES SOBRE LA OBTENCIÓN DE LA INFORMACIÓN A TRAVÉS DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y SU INFLUENCIA SOBRE LA COACCIÓN

Como se ha señalado, la virtualidad de la información aportada bajo coacción en un procedimiento de aplicación de tributos será nula a efectos del procedimiento sancionador, salvo en aquellos supuestos en los que la información requerida quede excluida de la esfera de protección del derecho a no autoincriminarse. De este modo, la coacción como argumento para obtener el respaldo de los tribunales sobre una posible vulneración del derecho en cuestión no siempre será procedente.

Ahora bien, existe una realidad compleja que pone en evidencia el término coacción y, en paralelo, supone un peligro para las garantías de los contribuyentes. Para desarrollar esta cuestión hay que plantearse el sentido que hoy tiene la coacción cuando la disponibilidad de la información con trascendencia económica por parte de la Administración tributaria no depende necesariamente de la actuación del propio sujeto, es decir, este no sentirá que se halla en una situación de sometimiento, pues no se le exige una colaboración al preexistir una información que puede llegar a utilizarse para sancionarle.

Esto resulta significativo, especialmente si se pone en relación con las alusiones de GARCÍA BERRO (2010: 44), quien señala que se suele afirmar, de forma errónea, que «de no permitirse la utilización punitiva de todas las pruebas, se impediría a la Administración demostrar la existencia de infracciones». En realidad, como ha subrayado el propio autor, la Administración dispone de alternativas para obtener pruebas sin recurrir a la coacción y, de este modo, evitar que el derecho a no autoincriminarse pueda ser alegado por el sujeto. Entre dichas alternativas se encuentran, además de la solicitud de información a terceros, la personación en locales para la práctica de registros o el empleo de pruebas indiciarias.

La colaboración tradicionalmente exigida a los contribuyentes puede verse sensiblemente reducida con la incorporación de la IA, circunstancia que puede proyectarse también sobre el procedimiento sancionador sin aparentes dificultades, al no vulnerar, al menos en una primera aproximación, el derecho a no autoincriminarse. Es bien conocido que la información de los contribuyentes constituye un elemento esencial para el ejercicio de las funciones de la Administración tributaria. En este sentido, en Estados Unidos —como destacan HOUSER y SANDERS (2017: 819)— la Administración tributaria federal (*Internal Revenue Service*) utiliza técnicas de *Big Data* para extraer grandes volúmenes de datos públicos y comerciales procedentes de plataformas como Facebook, X o Instagram⁴.

La automatización en la obtención de información, concebida como un medio para incrementar la eficiencia en la satisfacción del interés general, ha sido abordada con preocupación. En el ya reiterado voto particular del magistrado Navarro Sanchís se advierte que «(los) principios meramente instrumentales o prácticos como los de celeridad o eficacia invocados por la Administración, no pueden atropellar (...) las garantías jurídicas». Es cierto que la Administración debe tener en cuenta el coste económico de sus actuaciones, pero cabe preguntarse a qué precio. Existen supuestos, como los derivados de la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en los que se invoca la simplificación administrativa o la lucha contra el fraude fiscal sin atender, en no pocas ocasiones, a principios constitucionales como el de capacidad económica o a las garantías de los contribuyentes, especialmente en relación con la aportación de pruebas, ámbito en el que el derecho a no autoincriminarse adquiere una relevancia particular. La evolución de las Administraciones tributarias y los mecanismos de vigilancia sobre los contribuyentes no se detendrá, lo que hace imprescindible la existencia de previsiones legales claras al respecto.

En las Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025 —que no constituyen una norma con rango de ley— se indica que una de las principales fuentes de información de la Agencia Tributaria es la obtenida durante la ejecución del Plan Nacional de Captación de Información, y se añade que «en 2025 se seguirá la línea de adaptar el contenido del Plan a la evolución de la realidad eco-

⁴ Para más información sobre el tema, véase el estudio de GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022): «La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 470: 5-40.

nómica para asegurar las necesidades de información que requiere la Agencia». Por primera vez, dichas Directrices hacen referencia expresa a la IA con el objetivo de «conseguir una mayor eficiencia de sus actuaciones», subrayando que, en ningún caso, la IA será la última instancia en la toma de decisiones, que quedará siempre sujeta a supervisión humana. Asimismo, en el ámbito inspector, se prevé el desarrollo de perfiles de riesgo mediante un uso intensivo de las aplicaciones informáticas disponibles y la explotación de bases de datos.

Además de todo lo anterior, la Agencia Tributaria manifiesta su voluntad de mejora continua y anuncia el desarrollo de proyectos concretos basados en IA «para satisfacer necesidades operativas y de investigación en distintas áreas». Esta orientación se conecta con la Estrategia de Inteligencia Artificial de la AEAT, de 27 de mayo de 2024, que no solo se refiere al ahorro de costes para la Administración, sino también –y esto resulta especialmente relevante desde la perspectiva de la progresiva desaparición de la coactividad– a la reducción de las cargas que soportan los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. No obstante, aunque la Administración insiste en que la aplicación de las tecnologías emergentes debe realizarse con pleno respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos, bajo un enfoque «human centric», persisten importantes retos. Entre ellos destacan los relacionados con el principio de transparencia, agravados por el carácter reservado de determinados datos y actuaciones conforme a lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT y su normativa de desarrollo, lo que dificulta que los ciudadanos puedan conocer cómo se adoptan las decisiones administrativas.

Como se ha indicado, la Administración tributaria impulsa diversos proyectos de digitalización⁵. La Plataforma de Contratación del Sector Público permite conocer algunos de ellos. Es el caso de la licitación para la prestación de servicios de mantenimiento y desarrollo de aplicaciones informáticas destinadas a impulsar la transformación digital del Departamento de Informática Tributaria. En la memoria justificativa se señala que «se continúa en el desarrollo de aplicaciones informáticas capaces de obtener el máximo partido de los datos de que dispone la Administración Tributaria. La incorporación de fuentes de información, como las derivadas del SII, abre nuevos caminos para esta investigación preventiva, sin perjuicio de la continuidad y mejora de desarrollos ya existentes, tanto en el plano de las funcionalidades como en el propio proceso de desarrollo» (pág. 6). Además, resulta especialmente significativo que se advierta que «en los últimos años se está observando un aumento importante de la actividad económica mediante el uso de las redes sociales. Es por ello que la AEAT necesita ahondar en el conocimiento de dichas actividades mediante el desarrollo y adaptación de sistemas informáticos orientados a investigar» (pág. 13).

Las redes sociales y el tratamiento de datos mediante la IA constituyen, así, nuevas vías de obtención de medios de prueba que no dependen de la voluntad del ciudadano ni implican requerimiento alguno, lo que provoca que la coactividad se diluya casi por

⁵ Véase en https://contrataciondelestado.es/wps/poc?uri=deeplink:detalle_licitacion&idEvl=6ZDUBd1LKNFvYnTkQN0%2FZA%3D%3D.

completo. Estas vías emergentes presentan claras diferencias respecto de la colaboración de terceros, cuya información se obtiene de forma coactiva, mientras que el uso de la IA se apoya en datos preexistentes en bases de datos. En este contexto, la calidad de los datos adquiere una relevancia central, cuestión que la propia Administración tributaria trata de abordar mediante normativa interna y publicaciones que recogen principios éticos en el uso de la IA.

En este contexto, el contribuyente debería ser debidamente informado de que toda información obtenida sin su intervención debe estar debidamente justificada, especialmente cuando la intervención humana de la Administración tributaria sea mínima o incluso simbólica. Es urgente un desarrollo normativo específico para abordar estas cuestiones. Por ejemplo, sería necesario categorizar la naturaleza de los documentos que puedan o no ser considerados coactivos en el marco del artículo 210.2 de la LGT. Asimismo, sería pertinente incluir en la legislación las nuevas formas alternativas de obtención de información que no requieran la participación directa del sujeto, ya que la Administración podría ampararse en ellas para evitar disputas sobre la aplicabilidad del derecho a no autoincriminarse. En cualquier caso, la jurisprudencia, particularmente la más reciente del TS, subraya la importancia de la proporcionalidad como principio clave que debe guiar la actuación administrativa.

Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J. M. (2024): «El derecho a no autoinculparse en materia tributaria: estado de la cuestión y perspectivas de futuro a la luz de la carta de derechos fundamentales de la Unión Europea y del Convenio Europeo de Derechos Humanos», en AA VV (coord.): *La Ley General Tributaria: Una visión crítica tras veinte años de aplicación*, Tirant lo Blanch, Valencia: 415-450.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. y BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (2002): «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador (Parte II)», *Crónica Tributaria*, núm. 104: 127-148.
- GARCÍA BERRO, F. (2010): «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 19: 15-48.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022): «La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 470: 5-40.
- HOUSER, K. A. y SANDERS, D. (2017): «The Use of Big Data Analytics by the IRS: Efficient Solutions or the End of Privacy as We Know it?», *Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law*, 19(4): 817-872.
- LOZANO SERRANO, C. (2015): «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena Fiscal*, num. 8, versión electrónica.
- PALAO TABOADA, C. (2016): «El derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario», en J. M. ORTEGA MALDONADO (coord.): *Justicia y derechos humanos*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, México: 83-116.

VILLEGAS ALMAGRO, Y. (2024): «La brecha jurisprudencial en la interpretación del ámbito de aplicación y alcance del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos en los procedimientos tributarios», *Revista de Estudios Europeos*, núm. 83: 309-331.

CAPÍTULO 17

LA TRASCENDENCIA TRIBUTARIA DE LOS DATOS RECABADOS Y ALMACENADOS POR LOS SISTEMAS INTELIGENTES DE TRANSPORTE EN VEHÍCULOS AUTOMATIZADOS Y SU USO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

VICTORIA SELMA PENALVA
Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Murcia

1. Consideraciones generales. 2. Las fuentes de información de la Administración tributaria y el concepto de trascendencia tributaria. 3. Límites constitucionales y garantías en la obtención de información con trascendencia tributaria en los sistemas inteligentes de transporte. 3.1. Principios de legalidad, necesidad y proporcionalidad en la obtención de información. 3.2. Respeto a los derechos fundamentales del art. 18 CE: intimidad y secreto de las comunicaciones. 3.2.1. El derecho a la intimidad y «expectativa razonable» de reserva en el entorno de los sistemas inteligentes de transporte. 3.2.2. El secreto de las comunicaciones como límite al acceso a la información de los sistemas inteligentes de transporte por la Administración tributaria. 4. Conclusiones. Bibliografía. Jurisprudencia.

RESUMEN: Este trabajo analiza la trascendencia tributaria de los datos generados por los sistemas inteligentes de transporte y su posible utilización por la Administración tributaria. Partiendo del estudio de las distintas tipologías de datos (biométricos, de geolocalización, económicos y de comunicaciones), se examina su inclusión en el concepto de trascendencia tributaria y los límites constitucionales que condicionan su obtención. El trabajo pone de relieve la tensión existente entre la eficacia de la lucha contra el fraude fiscal y la protección de los derechos fundamentales, en particular la intimidad, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos personales.

PALABRAS CLAVE: Sistemas inteligentes de transporte, trascendencia tributaria, protección de datos personales, derecho a la intimidad, secreto de las comunicaciones.

ABSTRACT: This paper analyses the tax relevance of data generated by intelligent transport systems and their potential use by the tax authorities. It examines the different categories of data involved (biometric, geolocation, economic and communication data) and their connection with the concept of tax relevance under Spanish law. The study highlights the constitutional limits that restrict administrative access to such information, particularly those derived from the rights to privacy, data protection and the secrecy of communications. It argues that, although these data may

be relevant for tax purposes, especially in areas such as tax residence or economic activity, their use must comply with the principles of legality, necessity and proportionality. Any indiscriminate or exploratory data collection is therefore incompatible with a constitutional tax system.

KEYWORDS: Intelligent Transport Systems, tax relevance, personal data protection, right to privacy, secrecy of communications.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Los sistemas inteligentes de transporte constituyen un conjunto de soluciones tecnológicas orientadas a incrementar la seguridad, la eficiencia y la sostenibilidad del transporte de personas, mediante la integración de tecnologías de la información y de la comunicación. Su aplicación se extiende tanto a las infraestructuras viarias urbanas e interurbanas, como a los propios vehículos, ya se destinen al transporte público o al transporte privado, configurándose como uno de los ejes centrales de las actuales políticas de movilidad sostenible¹.

Estos sistemas permiten la recopilación y el tratamiento de una amplia tipología de datos, relativos no solo al vehículo y a su entorno, sino también a los propios usuarios. Entre ellos destacan, en primer lugar, los mecanismos de identificación del conductor a través de técnicas de biometría física, como el reconocimiento facial, el reconocimiento del iris o los sensores de huellas dactilares, que inciden directamente en el ámbito del derecho fundamental a la protección de datos personales y, en determinados supuestos, en el derecho a la intimidad personal consagrado en el artículo 18 de la Constitución española.

Junto a ello, los sistemas de geolocalización basados en tecnología GPS permiten conocer en todo momento la posición del vehículo, los trayectos realizados, la frecuencia de utilización, los kilómetros recorridos o los horarios de conducción. Se trata de información que, aun no siendo biométrica, posibilita la elaboración de perfiles detallados de comportamiento y movilidad de los ciudadanos, con evidentes implicaciones desde la perspectiva constitucional, en la medida en que puede afectar al derecho a la vida privada y a la libertad de circulación.

Asimismo, los vehículos inteligentes pueden recopilar datos ambientales y de contaminación, al medir en tiempo real parámetros como las emisiones o el consumo

¹ La Directiva 2010/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de julio de 2010, por la que se establece el marco para la implantación de los sistemas de transporte inteligentes en el sector del transporte por carretera y para las interfaces con otros modos de transporte, define los sistemas inteligentes de transporte en su artículo 4 como aquellos «en los que se aplican tecnologías de la información y las comunicaciones en el ámbito del transporte por carretera, incluidos infraestructuras, vehículos y usuarios, y en la gestión del tráfico y de la movilidad, así como para las interfaces con otros modos de transporte». En la misma línea lo hace el Real Decreto 662/2012, de 13 de abril, por el que se establece el marco para la implantación de los sistemas inteligentes de transporte en el sector del transporte por carretera y para las interfaces con otros modos de transporte.

de combustible. A estos se añaden los datos obtenidos a través de dispositivos instalados en la infraestructura urbana, como las cámaras ubicadas en las Zonas de Bajas Emisiones², que permiten la lectura automática de matrículas y la determinación de la categoría ambiental de los vehículos, asociándolos a su potencial impacto contaminante.

Por otro lado, muchos vehículos incorporan ya sistemas para la realización de pagos digitales, por ejemplo, peajes, recargas de vehículos eléctricos o estacionamientos, de modo que cada operación genera un rastro de datos que combina un lugar, una fecha y un importe determinado. Igualmente, estos sistemas suelen integrarse con los dispositivos móviles del conductor, permitiendo la lectura y reproducción en voz alta de mensajes electrónicos, correos electrónicos o aplicaciones de mensajería instantánea, así como, en algunos casos, el almacenamiento de dichos contenidos para su posterior reproducción. Nos encontramos aquí ante tratamientos de datos especialmente sensibles, por su conexión con el secreto de las comunicaciones y con el núcleo más reservado de la esfera personal del individuo.

En definitiva, los vehículos dotados de un cierto grado de automatización y los sistemas de movilidad inteligente generan y almacenan un volumen masivo de datos de los usuarios, lo que obliga a plantear si dicha información puede considerarse relevante, o potencialmente relevante, desde la perspectiva tributaria, tanto para la correcta aplicación de los tributos como para el ejercicio de las funciones de comprobación e investigación, y si concurre, en consecuencia, la necesaria trascendencia tributaria que habilite legalmente a la Administración tributaria para solicitar su acceso. Sin embargo, dicho potencial debe conciliarse con el respeto a los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución, en particular los previstos en el artículo 18, así como con los principios de reserva de ley, necesidad y proporcionalidad que condicionan el acceso de la Administración tributaria a este tipo de información. Sobre todas estas cuestiones se centra el análisis que se desarrolla en el presente trabajo.

2. LAS FUENTES DE INFORMACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL CONCEPTO DE TRASCENDENCIA TRIBUTARIA

La Administración tributaria dispone de una ingente base de datos que integra información exhaustiva y permanentemente actualizada sobre los contribuyentes, procedente de muy diversas fuentes. En primer lugar, dicha información se nutre de los mecanismos de colaboración y suministro recíproco de datos con otros organismos y Administraciones públicas, como la Tesorería General de la Seguridad Social, la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, la Dirección General del Catastro y las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas.

² Como ocurre, por ejemplo, en las ciudades de Madrid y Valencia que han instalado cámaras con el objetivo de monitorizar los pasos de vehículos e identificar sus etiquetas, tipología y lugar de registro o procedencia para elaborar estudios estadísticos que permitan identificar patrones de movilidad y la evolución del parque móvil.

A todo esto se suma en el ámbito internacional la información obtenida a través de los instrumentos de cooperación administrativa entre los Estados miembros de la Unión Europea, así como de los sistemas de intercambio de información promovidos en el seno de la OCDE, organismo que, tal y como destaca BUSTAMANTE ESQUIVIAS (2007: 7-8) «siempre se ha caracterizado por su intensa y efectiva implicación en lograr una adecuada colaboración y cooperación entre sus miembros y entre estos y otras jurisdicciones o Estados no miembros, y siempre ha considerado como formula prioritaria de cooperación el intercambio de información».

En segundo lugar, la Administración tributaria obtiene datos directamente de los obligados tributarios mediante las declaraciones, autoliquidaciones y demás obligaciones formales que estos deben cumplir conforme a la normativa tributaria.

Asimismo, la Administración puede acceder a información de carácter público disponible en entornos digitales, como fotografías o vídeos difundidos a través de redes sociales, en la medida en que dichos contenidos resulten relevantes desde la perspectiva tributaria. En este punto, DORADO FERRER (2021: 97-100) ha advertido que el recurso administrativo al *Big data* no se circunscribe a bases de datos relacionales o estructuradas, sino que se extiende también a fuentes semiestructuradas o no estructuradas, particularmente las que se obtienen de la economía digital y de las propias redes sociales, integrándose en estrategias de análisis orientadas a la detección de riesgos fiscales.

Junto a ello, adquieren una importancia creciente los datos proporcionados por empresas de servicios digitales, algunas de las cuales desarrollan modelos de negocio basados, precisamente, en la recopilación, tratamiento y transmisión de datos generados por los usuarios como consecuencia de su actividad en plataformas e interfaces digitales.

Finalmente, la base informativa de la Administración tributaria se completa con los datos suministrados por terceros en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 93.1 de la Ley General Tributaria, que impone a las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, así como a las entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, la obligación de facilitar a la Hacienda pública toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o derivados de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Pero ¿qué son los datos con «trascendencia tributaria»?

No existe en nuestro ordenamiento jurídico una definición legal expresa de los datos con trascendencia tributaria. Por tanto, ha sido la jurisprudencia³ la que ha dotado de contenido a este concepto jurídico indeterminado, al afirmar que la trascendencia tributaria concurre cuando los datos presentan aptitud objetiva para servir

³ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 22 de abril de 2015, Rec. n.º 4495/2012 (ECLI:ES:TS:2015:1810); STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de noviembre de 2003, Rec. n.º 4783/1998 (ECLI:ES:TS:2003:7102); STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 3 de noviembre de 2011, Rec. n.º 2117/2009 (ECLI:ES:TS:2011:7798); STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 21 de junio de 2012, Rec. n.º 236/2010 (ECLI:ES:TS:2012:4633).

a la aplicación de los tributos y al ejercicio de las funciones de comprobación e investigación. En otros términos, la trascendencia tributaria se predica de aquellos hechos o actos que pueden resultar útiles a la Administración tributaria para verificar el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica, proclamado en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Sobre esta base, el Tribunal Supremo distingue dos planos. De un lado, la utilidad directa de la información, que se produce cuando los datos se refieren a hechos imponibles o a actividades, actos o titularidades a los que la ley anuda un gravamen. De otro, la utilidad indirecta o indiciaria, propia de los datos colaterales que, sin conectar de forma inmediata con un hecho imponible, pueden servir como indicios para orientar y focalizar las actuaciones administrativas; admitiéndose incluso que dicha utilidad pueda ser meramente potencial, esto es, «potencial, indirecta o hipotética».

En este sentido, hay que resaltar que el concepto de trascendencia tributaria presenta una clara analogía funcional con la llamada «pertinencia previsible», concepto desarrollado en el ámbito del intercambio internacional de información tributaria por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. De esta forma, el TJUE ha señalado que la información solicitada no necesita acreditar una relevancia absoluta o inmediata, pero sí debe resultar previsiblemente pertinente para la correcta aplicación del Derecho tributario del Estado requirente, quedando proscritas las investigaciones meramente prospectivas o aleatorias (*fishing expeditions*)⁴.

En ambos casos, trascendencia tributaria y pertinencia previsible, nos encontramos ante conceptos abiertos, de contornos flexibles, cuyo núcleo común reside en la exigencia de una conexión razonable entre la información solicitada y una finalidad tributaria legítima. En este sentido, JIMÉNEZ LÓPEZ (2021: 153-154) destaca que no se exige certeza plena sobre la utilidad del dato, pero sí una vinculación objetiva con una posible obligación tributaria concreta, apreciable a la luz de las circunstancias del caso.

Desde esta perspectiva, resulta evidente que los sistemas de transporte inteligente recaban y almacenan información susceptible de desplegar una utilidad tanto directa como indirecta para los fines propios de la Administración tributaria. De ahí que deba examinarse si, y en qué términos, esa potencial relevancia permite fundamentar requerimientos de información «para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos», sin perjuicio de las garantías y límites exigibles en un Estado constitucional de Derecho.

3. LÍMITES CONSTITUCIONALES Y GARANTÍAS EN LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA EN LOS SISTEMAS INTELIGENTES DE TRANSPORTE

Como hemos podido observar, el concepto de trascendencia tributaria presenta un alcance amplio, sin embargo, no es ilimitado. La jurisprudencia ha determinado una serie de límites y garantías.

⁴ STJUE de 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19.

3.1. PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

El principio de legalidad implica que cualquier requerimiento de información por parte de la Administración tributaria debe estar amparado por una norma con rango de ley. La base legal para que la Administración tributaria pueda solicitar datos con trascendencia tributaria la encontramos en los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado que la Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos⁵. Ahora bien, tal y como señala SANTOS SÁNCHEZ (2019: 129-144), esta potestad debe ejercerse respetando otros valores constitucionales.

En aplicación del principio de necesidad y de proporcionalidad, los requerimientos de información deben ajustarse estrictamente a lo necesario para el ejercicio de las funciones de gestión, comprobación e inspección tributaria. Esto es, la información recabada debe ser pertinente y no excesiva en relación con los fines tributarios perseguidos. No basta con que los datos puedan ser útiles en abstracto; su solicitud ha de justificarse por una finalidad concreta de aplicación de los tributos, y no pueden obtenerse datos irrelevantes o ajenos al hecho imponible investigado. La jurisprudencia contencioso-administrativa ha sido especialmente vigilante en este punto para evitar las investigaciones prospectivas indiscriminadas. Así, la Audiencia Nacional ha considerado procedente la anulación de requerimientos de información que no tenían una vinculación con una obligación tributaria concreta, por apreciarlos como pesquisas meramente exploratorias: «nos encontramos ante una investigación prospectiva sobre datos que no se vinculan a una relación jurídico-tributaria concreta», lo cual vulnera el requisito de trascendencia tributaria específica de la información⁶.

Por su parte, El Tribunal Supremo ha señalado que «existe un deber general de información y colaboración con la Administración tributaria que tiene sustento constitucional y está legalmente regulado», aunque dicho deber «debe ser interpretado y aplicado respetando otros valores y principios constitucionales», lo que obliga a una adecuada observancia de las condiciones legales de su cumplimiento y a la «permanente presencia del principio de proporcionalidad» en toda decisión de obtención de datos⁷.

Con base en estos principios, la jurisprudencia ha ido perfilando una serie de garantías que los requerimientos de información tributaria deben cumplir y que son plenamente aplicables a los datos recabados y almacenados por los sistemas de transporte inteligente.

⁵ STC 110/1984, de 26 de noviembre (ECLI:ES:TC:1984:110).

⁶ SAN/Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 30 de enero de 2024, Rec. n.º 2637/2021 (ECLI:ES:AN:2024:1271).

⁷ Entre otras, cabe destacar las siguientes: STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 18 de febrero de 2015, Rec. N.º 3479/2012 (ECLI:ES:TS:2015:678), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 23 de julio de 2020, Rec. n.º 80/2018 (ES:TS:2020:2494).

Los datos deben contar con una relevancia fiscal previa, es decir, debe existir una clara trascendencia tributaria de la información solicitada, no justificándose la injerencia ante información meramente especulativa o desconectada del marco tributario del contribuyente.

Además, la Administración debe requerir la información al sujeto pasivo directamente afectado antes de dirigirse a terceros. Solo si resulta imposible o infructuoso obtener los datos del propio contribuyente, se legitima recurrir a fuentes indirectas o terceros depositarios de la información. Este principio refuerza el derecho del contribuyente a conocer y responder a las actuaciones sobre sus datos. De esta forma, no es admisible obligar a un tercero (sea una empresa tecnológica, un proveedor de internet o una administración pública) a recopilar o elaborar *ex novo* datos para la Administración tributaria. Por ejemplo, si un fabricante de vehículos automatizados registra el histórico de localizaciones de un vehículo de empresa, podría ser requerido a entregarlo; pero no se le podría imponer instalar un sensor adicional para fines tributarios⁸.

Asimismo, no deben pedirse a terceros datos que la Administración tributaria ya posea por otras vías o que el contribuyente ya hubiera facilitado en cumplimiento de sus obligaciones. En el escenario que estamos analizando, esto implica que, por ejemplo, si cierta información sobre desplazamientos ya consta en declaraciones en un registro de viajes aportado en una deducción de gastos, no procedería reiterar la solicitud de acceso a esos datos de dispositivos de internet salvo para contrastar veracidad, y aun así con la debida motivación.

En este orden de cosas, otra garantía que la jurisprudencia exige como requisito sustancial es la motivación suficiente. Todo requerimiento debe estar expresamente motivado, debiendo explicar la Administración tributaria la razón concreta por la que se solicitan esos datos y su conexión con un procedimiento tributario en curso o con una investigación determinada. La motivación no puede ser genérica ni estereotipada; ha de individualizar al máximo la petición de información y fundamentar por qué es necesaria y proporcionada⁹.

Además, el juicio de proporcionalidad debe regir estas actuaciones. El Tribunal Constitucional ha recordado que cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales ha de superar un triple examen: idoneidad (que la obtención del dato sea adecuada para la finalidad tributaria pretendida), necesidad (que no exista otra medida menos invasiva para lograr el mismo fin con igual eficacia) y proporcionalidad en sentido estricto (que los beneficios para el interés general compensen los perjuicios para el derecho individual

⁸ Entre otras: SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 30 de enero de 2024, Rec. n.º 2637/2021 (ECLI:ES:AN:2024:1271).

⁹ Entre otras: STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 12 de marzo de 2009, Rec. n.º 4549/2004 (ECLI:ES:TS:2009:1371); STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 3 de noviembre de 2011, Rec. n.º 2117/2009 (ECLI:ES:TS:2011:7798); STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 28 de noviembre de 2011, Rec. n.º 5692/2011 (ECLI:ES:TS:2013:6042).

afectado)¹⁰. Por ejemplo, si la Administración puede verificar el correcto uso de un vehículo de empresa mediante la aportación voluntaria de un libro de registro de viajes por parte del contribuyente, sería desproporcionado requerir directamente los datos de geolocalización minuto a minuto del vehículo durante años. Solo cuando la medida más moderada falla o resulta insuficiente, podría justificarse acceder a datos más granulares, siempre ponderando la intensidad de la injerencia en la privacidad del individuo.

En suma, los principios de legalidad, necesidad, proporcionalidad y motivación actúan como límites internos que la Administración tributaria debe respetar al acceder a información derivada de sistemas inteligentes de transporte. El respeto a estos principios garantiza que la legítima finalidad recaudatoria o de control tributario no va a vulnerar los derechos fundamentales de los contribuyentes, y que cualquier requerimiento de datos debe encontrarse debidamente justificado, debe resultar necesario para la finalidad perseguida y debe respetar las exigencias de proporcionalidad para su realización.

3.2. RESPETO A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL ART. 18 CE: INTIMIDAD Y SECRETO DE LAS COMUNICACIONES

Los datos personales generados por los sistemas inteligentes de transporte, especialmente aquellos que revelan patrones de conducta, desplazamientos o incluso aspectos sensibles de la vida privada, se encuentran protegidos por los derechos fundamentales recogidos en el artículo 18 de la Constitución Española. Resultan especialmente relevantes: el derecho a la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos personales.

3.2.1. *El derecho a la intimidad y «expectativa razonable» de reserva en el entorno de los sistemas inteligentes de transporte*

En relación con el derecho a la intimidad, la cuestión controvertida se centra en determinar hasta qué punto puede el contribuyente oponer su esfera privada frente a los requerimientos de información de la Administración tributaria, especialmente cuando estos afectan a datos relativos a sus desplazamientos o al uso de vehículos. El Tribunal Constitucional ha abordado este asunto de forma reiterada, afirmando que no existe un derecho absoluto e incondicionado a mantener fuera del alcance del conocimiento de la Administración tributaria los datos económicos o patrimoniales con relevancia tributaria, en la medida en que ello haría inviable el propio sistema de financiación pública, ya que supondría reconocer «un pretendido derecho absoluto a la reserva de los datos económicos del contribuyente con trascendencia tributaria o relevancia fiscal», lo que «impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos».

Desde esta perspectiva, el Tribunal ha subrayado que la actividad inspectora de la Administración tributaria, aunque potencialmente invasiva, encuentra su legitimación constitucional en el propio deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos

¹⁰ STC n.º 31/2025, de 10 de febrero, Rec. Amparo n.º 5242-2023 (ECLI:ES:TC:2025:31).

del artículo 31 de la Constitución Española. En este sentido, el Tribunal Constitucional señala que la actividad de la Administración tributaria se inscribe en un contexto en el que el interés general reviste una especial intensidad, pues resulta «vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país», tal y como reconoce el propio Convenio Europeo de Derechos Humanos al legitimar, en su artículo 8, determinadas injerencias en la vida privada cuando estén previstas por la ley y respondan a fines legítimos, entre ellos la protección del orden económico y la prevención del fraude.

Desde esta perspectiva, el Tribunal Constitucional ha conectado expresamente el deber de contribuir con los principios de solidaridad y generalidad tributaria, resaltando que la elevación del deber de tributar a rango constitucional comporta necesariamente la proscripción del fraude fiscal como una de las manifestaciones más graves de insolidaridad social, puesto que «lo que unos no pagan debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con mayor civismo o con menor capacidad de defraudar»¹¹. En esta misma línea, el Tribunal ha destacado que la persecución del fraude no solo es una potestad, sino un auténtico mandato constitucional dirigido a los poderes públicos, afirmando expresamente que «la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria»¹². Ahora bien, esta legitimación no elimina la necesidad de control: corresponde al juez garantizar que la actuación administrativa respete los límites derivados de los derechos fundamentales, evitando injerencias arbitrarias o desproporcionadas.

En esta misma dirección se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que ha reconocido la legitimidad de determinadas injerencias en la esfera privada cuando responden a finalidades de investigación tributaria y se hallan previstas por la ley, siempre que resulten necesarias en una sociedad democrática¹³.

En definitiva, el derecho a la intimidad no opera como un límite absoluto frente a la actuación de la Administración tributaria, pero sí como un límite cualificado, que impone a la Administración la obligación de justificar la necesidad de la injerencia, de respetar el principio de proporcionalidad y de ajustarse únicamente a los datos con relevancia tributaria.

Teniendo todo esto en cuenta, vamos a distinguir las tres grandes categorías de datos que pueden ser generados o tratados por los sistemas inteligentes de transporte y analizar hasta qué punto puede la Administración tributaria solicitar acceso a los mismos:

Los sistemas inteligentes de transporte recaban datos de actividad con proyección económico-tributaria directa. En este grupo se encuadran aquellos datos que guardan una relación inmediata con la actividad económica del contribuyente y con la determinación de su capacidad de contribuir. Entre ellos pueden citarse el kilometraje afecto

¹¹ STC n.º 50/1995, de 23 de febrero (ECLI:ES:TC:1995:50).

¹² STC n.º 76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76).

¹³ STEDH n.º 10828/84-11471/85-12661/87, asunto *Funke c. Francia*, de 25 de febrero de 1993.

a una actividad profesional o empresarial, el uso del vehículo en el desarrollo de dicha actividad, los pagos por peajes, estacionamientos o recargas vinculadas al ejercicio económico, así como los pagos efectuados mediante tarjeta u otros medios electrónicos integrados en el sistema del vehículo. Estos datos pueden aproximarse, desde el punto de vista constitucional, a la categoría de «información relevante fiscalmente», por lo que su expectativa de reserva es menor, siempre que su obtención respete los principios de legalidad, necesidad y proporcionalidad. No obstante, incluso en estos supuestos subsiste la exigencia de que la Administración limite su actuación a lo estrictamente necesario, evitando accesos masivos o indiscriminados.

En un segundo nivel se sitúan los datos de movilidad detallados o desagregados, cuya relevancia jurídica resulta particularmente sensible. Se trata, por ejemplo, de los historiales de localización GPS, los sistemas de *geofencing*, la correlación de trayectos con agendas personales o profesionales, o la reconstrucción de rutas y tiempos de permanencia en determinados lugares. Este tipo de información permite determinar con precisión la localización de los usuarios, sus hábitos personales, recorridos, etc.

Ahora bien, aunque esos datos sean datos personales de los usuarios, ello no significa que tal información carezca de trascendencia tributaria. En determinados supuestos pueden resultar decisivos para la correcta aplicación del sistema tributario, concretamente para la determinación de la residencia fiscal de un usuario de esos sistemas inteligentes de transporte, en la medida en que permiten acreditar la permanencia efectiva de una persona física en territorio español durante más de 183 días a lo largo del período impositivo. Desde esta perspectiva, la información derivada de los sistemas de movilidad puede adquirir una clara relevancia fiscal al servir como indicio objetivo de localización y habitualidad. No obstante, el acceso a este tipo de datos exige un juicio de proporcionalidad especialmente estricto, a diferencia de otros datos de carácter meramente económico o contractual, la obtención de historiales de localización o patrones de desplazamiento no resulta compatible con requerimientos genéricos, automatizados o indiscriminados. Su utilización solo puede considerarse constitucionalmente legítima cuando concurren indicios concretos de relevancia tributaria, exista una finalidad claramente delimitada y se justifique que no existen medios menos invasivos para alcanzar el mismo fin. Por tanto, su tratamiento por parte de la Administración tributaria debe someterse a un control reforzado, respetando estrictamente los principios de necesidad, idoneidad y proporcionalidad, y evitando cualquier forma de control sistemática o generalizada incompatible con las exigencias del artículo 18 de la Constitución.

Por último, los datos especialmente protegidos, como los datos biométricos de identificación o personalización del vehículo (reconocimiento facial, huella dactilar, patrones de voz), así como determinados datos económicos altamente sensibles, como los relativos a medios de pago, hábitos de consumo o trazabilidad financiera integrada en el sistema del vehículo.

Estos datos, por su propia naturaleza, se encuentran sometidos a un régimen reforzado de protección, tanto desde la perspectiva del artículo 18 CE como desde la normativa de protección de datos personales, al tratarse de información especialmente

sensible o susceptible de generar perfiles exhaustivos del individuo. Su utilización por parte de la Administración tributaria solo podría justificarse en supuestos excepcionales, siempre cumpliendo el triple juicio al que hemos hecho referencia anteriormente.

3.2.2. *El secreto de las comunicaciones como límite al acceso a la información de los sistemas inteligentes de transporte por la Administración tributaria*

El secreto de las comunicaciones del artículo 18.3 de la Constitución Española establece un límite cualitativo y con base en ese límite la Administración tributaria no puede vulnerar la confidencialidad de las comunicaciones sin cumplir las garantías reforzadas que la propia Constitución prevé, esto es, la necesidad de obtener una autorización judicial.

En el ámbito de los sistemas inteligentes de transporte, un vehículo puede transmitir datos a un servidor a través de una comunicación telemática, puede realizarse la lectura automática de mensajes de texto, de correos electrónicos, de mensajería instantánea, y si la Administración tributaria pretendiera obtener ese registro de comunicaciones del vehículo, no bastaría con un requerimiento tributario amparado en el artículo 93 de la Ley General Tributaria, sino que sería imprescindible o bien el consentimiento del contribuyente o una autorización judicial. De hecho, la Audiencia Nacional ha venido distinguiendo de forma constante entre los datos de carácter económico o contractual, susceptibles de ser recabados por la Administración al amparo del artículo 93 LGT, y aquella información que se encuentra protegida por el secreto de las comunicaciones, subrayando que la Administración puede acceder a datos como la identidad del usuario, los contratos suscritos o los consumos globales, pero no al contenido de las comunicaciones ni a los datos propios del tráfico comunicacional, cuya obtención exige autorización judicial conforme a lo dispuesto en el artículo 18.3 de la Constitución Española¹⁴.

En definitiva, los derechos fundamentales reconocidos en el artículo 18 de la Constitución operan como límites materiales frente al ejercicio de las potestades de investigación de la Administración tributaria. El derecho a la intimidad delimita un espacio de reserva legítima del contribuyente, dentro del cual éste puede esperar razonablemente que su esfera personal no sea objeto de injerencias indebidas, de modo que cualquier actuación administrativa que incida sobre ella debe encontrarse debidamente justificada, ser idónea para la finalidad perseguida y quedar estrictamente limitada a lo imprescindible.

Esta concepción ha sido reafirmada de forma especialmente contundente por el Tribunal Supremo en su sentencia 29 de septiembre de 2023¹⁵, al declarar que el acceso

¹⁴ Así lo declaró expresamente en: SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 10 de octubre de 2013, Rec. n.º 429/2010 (ECLI:ES:AN:2013:4052). En esta sentencia la Audiencia Nacional concluyó que el precepto aplicable era el artículo 93 de la Ley General Tributaria «por no tratarse de información obtenida de las comunicaciones de un cliente, sino de las relaciones comerciales mantenidas con éste».

¹⁵ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 29 de septiembre de 2023, Rec. n.º 4542/2021 (ECLI:ES:TS:2023:3978).

indiscriminado de la Administración a la información personal contenida en dispositivos electrónicos vulnera derechos fundamentales cuando no va precedido de una habilitación legal expresa y de la correspondiente autorización judicial. El Alto Tribunal subraya que el respeto a los derechos fundamentales, en particular, la intimidad, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos, debe prevalecer frente a las potestades administrativas, máxime cuando la actuación inspectora implica el acceso, tratamiento o copia masiva de información digital susceptible de revelar aspectos íntimos de la vida personal o profesional del obligado tributario. La sentencia insiste, además, en que tales injerencias no pueden ampararse en una genérica potestad de comprobación, sino que exigen una ponderación específica de necesidad, idoneidad y proporcionalidad, bajo control judicial efectivo.

A todo esto, hay que añadir el artículo 18.4 de la Constitución Española impone a los poderes públicos el deber de garantizar la protección de los datos personales. Este precepto, desarrollado hoy por el Reglamento (UE) 2016/679, refuerza la exigencia de que todo tratamiento de datos por parte de la Administración respete los principios de licitud, finalidad, minimización, exactitud, limitación temporal y seguridad, de modo que los datos obtenidos con fines tributarios no puedan ser reutilizados para objetivos distintos ni conservados más allá de lo estrictamente necesario.

En este sentido, BOSCH CHOLBI (2021:10-12) ha destacado que la actuación inspectora, aun siendo legítima y necesaria para la efectividad del sistema tributario, no puede transformarse en una actividad de exploración general o de captación masiva de información, especialmente cuando afecta a derechos fundamentales. El control judicial debe extenderse no solo a la entrada en domicilios constitucionalmente protegidos, sino también a aquellas actuaciones administrativas que, sin implicar acceso físico, conlleven el examen, copia o tratamiento de información personal almacenada en dispositivos electrónicos, correos, sistemas informáticos o plataformas digitales.

En suma, la Administración tributaria debe equilibrar su potestad investigadora con el respeto a la privacidad del individuo. De este modo, los derechos reconocidos en el artículo 18 CE operan como un auténtico filtro de constitucionalidad, que obliga a que el acceso a datos vinculados a los sistemas inteligentes de transporte se limite a aquellos estrictamente necesarios, con base legal clara, motivación suficiente y sometimiento efectivo al control judicial.

4. CONCLUSIONES

Primera.—La información generada por los sistemas inteligentes de transporte posee, en muchos casos, una auténtica trascendencia tributaria, pero no de forma automática ni ilimitada.

Los datos derivados de la movilidad inteligente, como la localización, los recorridos o la identificación de los usuarios, pueden resultar relevantes para la aplicación de los tributos, especialmente en ámbitos como la determinación de la residencia fiscal,

la afectación de bienes a actividades económicas o la comprobación de gastos deducibles. Sin embargo, su mera existencia o disponibilidad tecnológica no legitima por sí sola su acceso por la Administración tributaria, siendo imprescindible una conexión real y concreta con una obligación tributaria determinada.

Segunda.—El concepto de «trascendencia tributaria» no puede interpretarse de forma expansiva hasta vaciar de contenido los derechos fundamentales.

Aunque la jurisprudencia admite una noción amplia de trascendencia tributaria, incluida su vertiente indiciaria o potencial, deben respetarse las limitaciones de los derechos recogidos en el artículo 18 de la Constitución Española. La información solo puede ser exigida cuando exista una relación razonable y proporcionada con una finalidad fiscal legítima.

Tercera.—Los datos de movilidad constituyen una categoría especialmente sensible por su capacidad para reconstruir la vida privada del contribuyente.

Los historiales de geolocalización, los patrones de desplazamiento o la correlación de trayectos permiten inferir hábitos, rutinas o relaciones personales, lo que los sitúa en una zona de máxima protección constitucional. Aunque puedan servir, por ejemplo, para acreditar la permanencia en territorio español a efectos de residencia fiscal, su obtención exige un juicio de proporcionalidad reforzado y nunca puede basarse en requerimientos genéricos o automatizados.

Cuarta.—La Administración tributaria no puede equiparar el acceso a datos digitales con una actuación inspectora ordinaria.

El acceso a dispositivos electrónicos, plataformas digitales o sistemas de almacenamiento de información supone una injerencia distinta a la solicitud de datos de carácter económico tradicionales. Así lo ha puesto de manifiesto de forma contundente el Tribunal Supremo, al exigir autorización judicial y una motivación reforzada cuando la actuación administrativa implica el acceso masivo a información digital susceptible de afectar a derechos fundamentales.

Quinta.—El secreto de las comunicaciones constituye un límite absoluto frente a la actuación tributaria.

Los datos relativos al contenido de las comunicaciones, mensajes, correos electrónicos, metadatos de tráfico o comunicaciones integradas en sistemas de vehículos inteligentes, no se encuentran incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 93 de la Ley General Tributaria. Su obtención solo resulta constitucionalmente admisible mediante autorización judicial y en el marco de un procedimiento con garantías reforzadas, no siendo suficiente la mera invocación de la potestad de comprobación tributaria.

Sexta.—El equilibrio entre eficacia recaudatoria y derechos fundamentales exige un modelo de control basado en la proporcionalidad y la mínima injerencia.

La Administración está constitucionalmente legitimada para combatir el fraude fiscal, pero dicha finalidad no puede alcanzarse vulnerando los derechos fundamenta-

les del contribuyente. El acceso a los datos generados por los sistemas inteligentes de transporte debe limitarse a lo estrictamente necesario, estar debidamente motivado, apoyarse en una base legal clara y someterse a un control judicial efectivo; solo así puede evitarse que la digitalización del transporte derive en un modelo de vigilancia tributaria permanente incompatible con el Estado de Derecho.

Bibliografía

- BOSCH CHOLBI, J.L. (2021): «La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 192.
- BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D. (2007): «El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE», *Cuadernos de Formación IEF*, núm. 16, Vol. 4.
- DELGADO PACHECO, A. (2021): «Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463.
- DORADO FERRER, X. (2021): «Redes sociales, metadatos y derecho a la intimidad en los procedimientos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- ERDEM, I.A. (2025): «The Tax Administration's Use of Social Media Data: An Assessment of the Tension Between Audit Effectiveness and Taxpayer Rights», comunicación presentada en el 39th International Public Finance Conference, Antalya.
- JIMÉNEZ LÓPEZ, A. (2021): «De lo pertinente en el intercambio de información tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 456.
- SANTOS SÁNCHEZ, D.J. (2019): «Límites a la transparencia fiscal desde la perspectiva de la protección de datos», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 95.

Jurisprudencia

- STEDH n.º 10828/84-11471/85-12661/87, asunto *Funke c. Francia*, de 25 de febrero de 1993.
- STJUE de 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19.
- STC 110/1984, de 26 de noviembre (ECLI:ES:TC:1984:110).
- STC n.º 31/2025, de 10 de febrero, Rec. Amparo n.º 5242-2023 (ECLI:ES:TC:2025:31).
- STC n.º 50/1995, de 23 de febrero (ECLI:ES:TC:1995:50).
- STC n.º 76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76).
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 12 de noviembre de 2003, Rec. n.º 4783/1998 (ECLI:ES:TS:2003:7102).
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 12 de marzo de 2009, Rec. n.º 4549/2004 (ECLI:ES:TS:2009:1371).
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 3 de noviembre de 2011, Rec. n.º 2117/2009 (ECLI:ES:TS:2011:7798).
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 28 de noviembre de 2011, Rec. n.º 5692/2011 (ECLI:ES:TS:2013:6042).
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 21 de junio de 2012, Rec. n.º 236/2010 (ECLI:ES:TS:2012:4633).

- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 18 de febrero de 2015, Rec. n.º 3479/2012 (ECLI:ES:TS:2015:678).
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 22 de abril de 2015, Rec. n.º 4495/2012 (ECLI:ES:TS:2015:1810).
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 23 de julio de 2020, Rec. n.º 80/2018 (ES:TS:2020:2494).
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 29 de septiembre de 2023, Rec. n.º 4542/2021 (ECLI:ES:TS:2023:3978).
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 30 de enero de 2024, Rec. n.º 2637/2021 (ECLI:ES:AN:2024:1271).
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 10 de octubre de 2013, Rec. n.º 429/2010 (ECLI:ES:AN:2013:4052).

CAPÍTULO 18

CRITERIOS DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL ACCESO A DISPOSITIVOS ELECTRÓNICOS EN LOS DOMICILIOS CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDOS EN EL MARCO DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

ALEJANDRO TORRESCUSA CORDERO
Contratado Predoctoral
Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8722-2890>

1. Introducción. 2. El artículo 18 de la Constitución Española y la evolución del concepto de domicilio en la era digital. 2.1. La evolución del concepto constitucional de domicilio: de una concepción espacial a una noción funcional de privacidad. 2.2. La dimensión digital de la privacidad y la interpretación sistemática del artículo 18 de la Constitución Española. 3. El desafío del almacenamiento masivo: ¿pueden los dispositivos electrónicos equipararse al domicilio? 3.1. ¿Qué estableció al respecto el Tribunal Supremo en su Sentencia 1207/2023, de 29 de septiembre (rec. núm. 454 2/2021 - ECLI:ES:TS:2023:3978)? 3.2. ¿Qué entendió la doctrina al respecto? ¿Deben equipararse ambos conceptos? 4. La protección del entorno digital frente a la actuación inspectora de la Administración tributaria: una construcción jurisprudencial del Tribunal Supremo en curso. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: La era digital ha transformado el estilo de vida de nuestra sociedad, lo que ha tenido un impacto en casi todos los ámbitos imaginables. Este nuevo estilo de vida también ha provocado en nuestra materia, el Derecho Financiero y Tributario, una evolución jurisprudencial.

En el presente capítulo nos centraremos en la jurisprudencia que ha venido desarrollando el Tribunal Supremo en relación con el acceso por parte de los órganos de la Administración tributaria al domicilio constitucionalmente protegido en el artículo 18.2 de la Constitución Española. Pero no nos referimos al domicilio como un espacio físico e inamovible, sino al domicilio que podemos llamar «entorno digital» y que se trata de los dispositivos electrónicos con los que convivimos en nuestro día a día.

No debe sorprenderse nadie cuando afirmamos que la tecnología y lo digital avanza a una velocidad vertiginosa en comparación con nuestro ordenamiento jurídico. En nuestra área podemos apreciar como esa diferencia de ritmo afecta a la regulación específica de la Ley General Tributaria sobre el acceso al domicilio, en concreto, a los dispositivos electrónicos. Ante este vacío normativo, el Tribunal Supremo ha

desarrollado una jurisprudencia decisiva a través de distintas sentencias, las cuales estudiaremos a continuación.

PALABRAS CLAVE: Domicilio, dispositivos electrónicos, Tribunal Supremo, autorización judicial, Administración tributaria.

ABSTRACT: The digital age has transformed our society's lifestyle, impacting almost every conceivable area. This new lifestyle has also led to an evolution in case law in our field, Financial and Tax Law.

In this chapter, we will focus on the case law developed by the Supreme Court in relation to access by the tax authorities to the domicile protected by Article 18.2 of the Spanish Constitution. However, we are not referring to domicile as a physical and immovable space, but rather to what we might call the 'digital environment,' which consists of the electronic devices we use in our daily lives.

No one should be surprised when we say that technology and digital advances are progressing at a dizzying speed compared to our legal system. In our field, we can see how this difference in pace affects the specific regulation of the General Tax Law on access to domicile, specifically to electronic devices. Faced with this regulatory gap, the Supreme Court has developed decisive case law through various rulings, which we will examine below.

KEYWORDS: Address, electronic devices, Supreme Court, judicial authorization, Tax administration.

1. INTRODUCCIÓN

Venimos presenciando cómo la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración tributaria constituye una característica del sistema tributario español. Podemos afirmar que no se trata de un fenómeno aislado, sino de una dinámica que se repite durante los últimos años. Bajo nuestro criterio, creemos que se debe a distintos condicionantes, como el incremento de las potestades de los órganos de comprobación e investigación de la Administración tributaria, la insuficiencia en la calidad de la normativa y el déficit regulatorio existente en nuestro ordenamiento jurídico.

En este contexto, resulta especialmente relevante la normativa escasa correspondiente al procedimiento de acceso, por parte de la inspección de los tributos, al domicilio constitucionalmente protegido y, en particular, a los dispositivos electrónicos de los obligados tributarios ubicados en su interior. Cabe entonces plantearse algunas cuestiones: ¿Debe concebirse el concepto de domicilio más allá del exclusivo espacio físico delimitado por paredes? ¿O, por el contrario, debe proyectarse también sobre un ámbito digital? Es normal que el ordenamiento jurídico no regulase ese concepto en el momento de aprobar la Constitución Española en 1978, y también entendemos que en el origen de la Ley General Tributaria el legislador no lo tuviera en mente, pero ello no justifica, ni podemos aceptar, la falta de adaptación del marco normativo a la realidad actual, la cual ha generado un evidente desfase que ha provocado un vacío legal y que el Tribunal Supremo con su jurisprudencia está intentando «llenar».

Que la consagración de la inviolabilidad del domicilio se encuentre recogida en el artículo 18.2 de la Constitución Española se debe a que el legislador entendió que este era un espacio esencial para el libre desarrollo de la persona. Ahora bien, este derecho fundamental puede colisionar con la habilitación que tienen los funcionarios de la inspección de la Administración tributaria. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 142.2, en atención al deber de contribuir recogido en el artículo 31.1 de la Constitución, habilita a los funcionarios de la inspección para entrar en fincas, locales y domicilios del obligado tributario, siempre que cuenten con el consentimiento del titular o la obtención de la correspondiente autorización judicial.

No obstante, la normativa tributaria no contiene una regulación expresa sobre el acceso a la información contenida en los dispositivos electrónicos hallados en el interior del domicilio. Lo anterior resalta especialmente si se tiene en cuenta que el artículo 142.1 de la Ley 58/2003 y el artículo 173.5.f) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, sí facultan al personal inspector a realizar exámenes de bases de datos informatizadas, programas y archivos informáticos, así como a «verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos (...)». Pero como indica DELGADO SANCHO (2018: 46) esta facultad no habilita ni para registrar los equipos informáticos ni para hacer copias de los archivos.

Por tanto, nos planteamos una cuestión central: ¿la autorización judicial de entrada en el domicilio habilita, por sí sola, al personal inspector para acceder al contenido de los dispositivos electrónicos allí ubicados, o resulta exigible una autorización judicial adicional, específica y debidamente motivada?

Los dispositivos electrónicos presentan una naturaleza cualitativamente distinta a los soportes tradicionales al permitir el almacenamiento masivo de información de carácter profesional, pero también personal e incluso íntimo, por lo que estos dispositivos no solo afectan a la inviolabilidad del domicilio, sino que inciden directamente sobre otros derechos fundamentales reconocidos en el artículo 18 de la Constitución Española, como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos personales.

Esta problemática es la que ha venido abordando el Tribunal Supremo para intentar delimitar los distintos alcances que puede tener y los requisitos que deben cumplirse. En particular, la Sentencia 1207/2023, de 29 de septiembre (rec. núm. 4542/2021-ECLI:ES:TS:2023:3978), establece por primera vez con claridad que la autorización judicial de entrada no habilita por sí sola el acceso al contenido de los dispositivos electrónicos, exigiendo una autorización judicial específica, autónoma y debidamente motivada. La Sentencia 1122/2024, de 25 de junio de 2024 (rec. núm. 7845/2022-ECLI:ES:TS:2024:3662), profundiza en esta línea, reforzando los límites derivados de los derechos a la intimidad, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos personales. Las referidas sentencias, junto la Sentencia 795/2023, de 14 de junio (rec. núm. 6104/2022-ECLI:ES:TS:2023:2643) ponen de manifiesto que el Tribunal Supremo ha asumido un

papel decisivo, en el que le corresponde, por un lado, delimitar los límites a las actuaciones por parte de los órganos de la Administración tributaria en su búsqueda de la persecución del fraude fiscal y, por otro, proteger los derechos fundamentales del contribuyente.

En esta evolución jurisprudencial florece una premisa clara, el acceso a la información contenida en dispositivos electrónicos no es una actuación neutra, pues puede suponer una intromisión en la esfera personal del obligado tributario, ya que en ocasiones los dispositivos electrónicos pueden albergar información relevante para la investigación tributaria como datos estrictamente personales o comunicaciones privadas. Tal circunstancia generaría un escenario particularmente complejo para la delimitación del alcance de las actuaciones inspectoras y para la articulación de garantías efectivas en favor del contribuyente.

2. EL ARTÍCULO 18 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y LA EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE DOMICILIO EN LA ERA DIGITAL

El artículo 18 se encuentra enmarcado dentro de la Sección 1.^a, del Capítulo II del Título I de la Constitución, dedicado a los derechos fundamentales y las libertades públicas que recoge nuestra Carta Magna. Y no solamente recoge la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido, sino que se configura como un auténtico sistema de tutela de la esfera privada del individuo frente a las injerencias de los poderes públicos.

Dicho precepto se halla estrechamente vinculado con la protección del honor, la intimidad personal y familiar, y la propia imagen (artículo 18.1), además de la garantía del secreto de las comunicaciones (artículo 18.3), así como la protección frente al uso indebido de la informática en relación con estos derechos (artículo 18.4).

El artículo 18 de la Constitución Española refleja de forma indubitada que la protección de la vida privada, familiar y del domicilio representan un eje jurídico universal. La Constitución impone así a todos los poderes públicos una obligación de respeto y garantía al núcleo esencial de libertades individuales.

Sin embargo, debido a la generalización del uso de dispositivos electrónicos y de sistemas de almacenamiento digital, creemos que se ha transformado el espacio en el que se desarrolla la vida privada, personal y profesional del individuo, por lo que quizás debamos de replantearnos la interpretación del artículo 18 para que así pudiera ser capaz de dar respuesta a formas de injerencia desconocidas en el momento de aprobación del texto constitucional.

2.1. LA EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE DOMICILIO: DE UNA CONCEPCIÓN ESPACIAL A UNA NOCIÓN FUNCIONAL DE PRIVACIDAD

El derecho a la inviolabilidad del domicilio se ha entendido siempre como la protección del espacio físico donde el individuo desarrolla su vida privada, garantizando así

la ausencia de injerencia por parte de terceros o de poderes públicos. Pero ese concepto posiblemente sea insuficiente, pues el Tribunal Constitucional ha insistido constantemente en que el domicilio no constituye un concepto puramente formal, más bien se trata de una categoría funcional que sirve para poder tener intimidad y libertad personal¹.

En este sentido, la jurisprudencia constitucional ha ido ampliando progresivamente el alcance del concepto para superar así una visión restringida y poder tener una perspectiva más extensiva, protegiendo más allá de la vivienda habitual. Así, en distintas sentencias, como la Sentencia 22/1984, de 17 de febrero de 1984 (rec. núm. 59/1983 - ECLI:ES:TC:1984:22) o la Sentencia 50/1995, de 23 de febrero de 1995 (rec. núm. 709/1991 - ECLI:ES:TC:1995:50), el Tribunal Constitucional afirmó que en el concepto de domicilio también pueden quedar constitucionalmente amparados aquellos espacios que, aun no constituyendo residencias habituales o permanentes, cumplen la función de servir como ámbito de privacidad y de exclusión frente a injerencias de terceros y de los poderes públicos.

Por otro lado, la doctrina expuesta adquiere especial relevancia en relación con las personas jurídicas, pues el Tribunal Constitucional ha reconocido que los domicilios sociales de las entidades mercantiles pueden gozar de esta protección constitucional cuando constituyen el núcleo reservado de su actividad, como sucede con los despachos, las oficinas de dirección o los archivos empresariales, así lo indica en la Sentencia 69/1999, de 26 de abril de 1999 (rec. núm. 2824/1995 - ECLI:ES:TC:1999:69)². Aunque se trata de una protección de menor intensidad que la dispensada a las personas físicas, esta circunstancia no la vacía de contenido, pues obliga igualmente a la Administración tributaria a contar con el consentimiento del titular o con la correspondiente autorización judicial para acceder a dichos espacios³.

La evolución jurisprudencial ha permitido consolidar una concepción del domicilio material y funcional, y quizás sea la que sienta las bases para proyectar esta garantía sobre los dispositivos electrónicos, en la que la esfera privada ya no se agota en espacios físicos cerrados.

2.2. LA DIMENSIÓN DIGITAL DE LA PRIVACIDAD Y LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DEL ARTÍCULO 18 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

En la actualidad, una parte sustancial de la vida privada ya no se desarrolla exclusivamente en espacios físicos, sino que se almacena, organiza y gestiona a través de

¹ RUIZ HIDALGO, C. (2021): «Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 190: 105-152.

² GÓMEZ REQUENA, J.A. (2020): «La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Derechos fundamentales y tributación*, núm. Extraordinario: 285-310.

³ BOSCH CHOLBI, J.L. (2021): «La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 192: 39-106.

diferentes dispositivos electrónicos, como ordenadores, teléfonos móviles, discos duros, que contienen diversa información relativa a la personalidad, las relaciones, los hábitos y la actividad profesional del individuo⁴.

La transformación no solo afecta a la vida privada de las personas físicas, sino también a la de aquellas que desarrollan una actividad económica y, asimismo, a la de las personas jurídicas. Hoy en día, desde un punto de vista cuantitativo (no entraremos a valorar el cualitativo), estos dispositivos pueden almacenar una cantidad de información muy superior a la que tradicionalmente podía encontrarse en archivos o documentos físicos. Ahora bien, el hecho de que en ellos se conserve documentación de carácter profesional no excluye que puedan coexistir comunicaciones privadas, historiales médicos, fotografías íntimas, etc., por lo que si se accede a estos dispositivos estamos presenciando una de las formas más intensas de injerencia en la esfera privada.

Tal circunstancia, que, como ya se ha señalado, no fue plenamente contemplada por el legislador en el momento de la redacción de los principales textos normativos, plantea riesgos constitucionalmente relevantes, en la medida en que existe la posibilidad de visualizar de manera accidental datos fiscalmente irrelevantes de carácter personal o de acceder a información especialmente sensible. De ahí que haya sido la jurisprudencia a lo largo de diversas sentencias la que esté delimitando las garantías y el alcance de estos procedimientos.

Aunque más adelante se analizará si resulta adecuado equiparar los dispositivos electrónicos al domicilio constitucionalmente protegido, cabe anticipar que constituiría una simplificación considerar que esta forma de injerencia afecta únicamente a dicho derecho. Por el contrario, defendemos que compromete simultáneamente a los distintos derechos fundamentales reconocidos en el artículo 18 de nuestra Carta Magna.

3. EL DESAFÍO DEL ALMACENAMIENTO MASIVO: ¿PUEDEN LOS DISPOSITIVOS ELECTRÓNICOS EQUIPARARSE AL DOMICILIO?

Podemos afirmar que la transformación digital de la sociedad ha modificado de manera sustancial el tipo de información que solicitaba anteriormente la Administración tributaria cuando realizaba una inspección y la que solicita hoy en día. La digitalización no solo ha alterado el modo de relacionarnos o de crear documentos, sino también la manera en la que estos se conservan, se organizan y gestionan. Así, frente a la solicitud tradicional de archivos físicos, carpetas o cajones, los órganos de la inspección se enfrentan hoy a la necesidad de acceder a dispositivos electrónicos capaces de almacenar grandes volúmenes de datos.

Esta transformación ha incidido directamente en la manera en que debe entenderse la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de los poderes

⁴ GARRE LÓPEZ, M. (2025): «Entrada y registro en domicilio por parte de la inspección tributaria: análisis doctrinal y jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 10.

públicos. En este contexto cabe preguntarse si debe ser tal y como fue concebida por el legislador y desarrollada por una normativa tributaria diseñada para un entorno analógico, o si habría que intentar ampliar el objetivo, pues actualmente, la vivienda o la sede empresarial no son únicamente un espacio físico en el que se desarrolla la vida privada o se ejercen actividades económicas, sino que albergan dispositivos electrónicos que funcionan como auténticos repositorios de información personal, íntima, sanitaria y/o profesional, financiera. De este modo, la entrada en el domicilio no supone solo la penetración en un espacio físico, sino que puede convertirse en la puerta de acceso a la totalidad de la vida digital del contribuyente.

Está claro que este fenómeno implica un salto en cuanto la intensidad de la injerencia, pues a diferencia del registro de documentos físicos que a simple vista permite una delimitación clara en la intervención, el acceso a un dispositivo electrónico puede suponer la entrada a la totalidad del universo informacional del individuo. Un solo ordenador puede contener más información que todos los documentos en papel que guardemos.

Sobre esta base, la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo ha abordado esta problemática, pero no estamos todavía ante una respuesta unívoca a la cuestión de si los dispositivos electrónicos pueden o no ser asimilados al domicilio constitucionalmente protegido, lo que evidencia la complejidad dogmática del debate.

3.1. ¿QUÉ ESTABLECIÓ AL RESPECTO EL TRIBUNAL SUPREMO EN SU SENTENCIA 1207/2023, DE 29 DE SEPTIEMBRE (REC. NÚM. 4542/2021 - ECLI:ES:TS:2023:3978)?

La Sentencia del Tribunal Supremo 1207/2023, de 29 de septiembre (rec. núm. 4542/2021 - ECLI:ES:TS:2023:3978), constituye un referente jurisprudencial en la materia, al abordar el problema del acceso por parte de la Administración tributaria al contenido de dispositivos electrónicos en el marco de una actuación inspectora.

Los órganos actuarios de la Administración tributaria durante una de las comparecencias del contribuyente a las oficinas de la inspección, adoptaron como medida cautelar la copia y el precinto del contenido del ordenador portátil de un contribuyente, al considerar que no había aportado toda la documentación requerida. Posteriormente, sí se solicitó la autorización judicial para acceder a los datos copiados, la cual fue concedida por el juzgado y confirmada en apelación por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia.

En esta sentencia nuestro Tribunal Supremo debía determinar si la doctrina elaborada en relación con la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido podía extenderse a actuaciones administrativas que, sin implicar una entrada física en dicho espacio, afectan de manera intensa a los otros Derechos Fundamentales recogidos en el precepto 18 de nuestra Carta Magna. En este punto, el Tribunal parte de una afirmación de especial relevancia (la cursiva es nuestra):

«(...) No estamos ante un problema de inviolabilidad del domicilio (art. 18.1 CE) —pues ni un ordenador es un domicilio, ni su variado contenido informático almacenado guarda una relación directa y necesaria con los bienes jurídicos que hacen del domicilio un lugar digno y necesitado del máximo nivel de protección constitucional—»

Con la declaración parece afirmar con rotundidad que no se puede aplicar la doctrina generada, pero el Tribunal inmediatamente después, en palabras de GARCÍA FRÍAS (2023), alarde de creatividad «de un plato de nueva cocina», extiende por analogía los requisitos exigidos para la autorización judicial de entrada en domicilio a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al mismo, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos:

«(...) La doctrina legal sentada (...) en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos (...) es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos.»

El Tribunal, con el objetivo de evitar que el acceso digital quede desprovisto de garantías, sí somete el acceso a dispositivos electrónicos a los principios de necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto, ya consolidados en su jurisprudencia previa, pero con este criterio como señala MALVÁREZ PASCUAL (2024: 141) no se «añade nada nuevo, pues los principios mencionados no solo afectan a la autorización para la entrada en el domicilio, sino que rigen todas las actuaciones que desarrollen las Administraciones tributarias. Así es en la medida en que son exigencias que derivan del principio de proporcionalidad, que es un principio que afecta a todos los derechos fundamentales y que rige la aplicación del sistema tributario, de acuerdo con el artículo 3.2 de la LGT».

Podríamos afirmar, por tanto, que el verdadero problema de esta construcción es que el Tribunal, tras reconocer que los dispositivos electrónicos no son domicilio, acaba aplicándoles por analogía el régimen propio del artículo 18.2 de la Carta Magna, reconociendo incluso que lo que se ve afectado no es propiamente la inviolabilidad domiciliaria, sino otros derechos fundamentales:

«Antes al contrario, nos encontramos ante la afectación posible de otros derechos fundamentales (...) la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos.»

Y, sin embargo, opta por resolver el vacío normativo haciendo extensivo lo establecido para el artículo 18.2 CE a una realidad distinta. Se trata de una solución pragmática y eficaz, pero conceptualmente frágil, pues no construye un régimen propio para el acceso digital.

En el caso concreto, el Tribunal Supremo considera que no se cumplieron las exigencias porque la autorización judicial se basaba de forma acrítica en las afirmaciones de la Administración, sin verificar la inexistencia de alternativas menos invasivas y ni siquiera justificar que el copiado íntegro del dispositivo fuera el único medio

posible para obtener la información, máxime cuando no se distinguió entre los que tenían trascendencia tributaria o no. De igual modo, el Tribunal censura que la autorización judicial fijara un plazo abierto e indeterminado, «los días que fueran estrictamente necesarios», al dejar en manos de la propia Administración la delimitación temporal de la intervención.

Podríamos resumir que el Tribunal Supremo en la sentencia desgaja una doctrina general: (i) el acceso a dispositivos electrónicos por parte de la Administración debe someterse a un estándar de garantías reforzado; (ii) no se puede acceder de manera indiscriminada a los datos; (iii) el control judicial no puede ser puramente formal, debe ser material; y por último (iv) el juez para conceder la autorización debe contrastar los hechos que le indica la Administración.

3.2. ¿QUÉ ENTENDIÓ LA DOCTRINA AL RESPECTO? ¿DEBEN EQUIPARARSE AMBOS CONCEPTOS?

A diferencia del domicilio físico, los dispositivos electrónicos, como teléfonos móviles, ordenadores o cualquier otro, son auténticos contenedores portátiles de información. En ellos podemos encontrar, de forma simultánea e indiscriminada, distintos datos de los contribuyentes: información profesional y tributaria, documentación laboral o mercantil, así como comunicaciones privadas, agendas personales, datos bancarios o material de carácter íntimo.

Sin embargo, el domicilio entendido en sentido estricto puede presentar límites materiales más claros en cuanto a su contenido. Su registro permite, al menos en teoría, una mayor y concreta delimitación del objeto de la intervención, en la medida en que se circunscribe a un espacio físico determinado. Es precisamente en este punto donde se introduce la comparación entre domicilio y dispositivos electrónicos: mientras que el primero remite a un ámbito espacial, los segundos concentran una gran cantidad de información que desborda cualquier delimitación física.

Sobre esta base, una parte relevante de la doctrina ha sostenido que los dispositivos electrónicos no solo merecen una protección equiparable a la del domicilio físico, sino que, en determinados supuestos, requieren un nivel de tutela incluso más intenso. Para estos autores el ordenador personal se asemeja al domicilio utilizando la jurisprudencia constitucional acerca del concepto dinámico del domicilio constitucionalmente protegido⁵. RUIZ HIDALGO (2021) entiende que también se asemeja porque «si en el dispositivo se guardan los documentos necesarios para el desarrollo de la actividad económica, entre los que se encuentra, por ejemplo, la contabilidad, y el sitio donde se halla se califica como idóneo en ese caso concreto, se puede afirmar que, a tenor de la doctrina constitucional, tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido».

⁵ CASAS AGUDO, D. (2025): «Sobre la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la inspección de los tributos y su proyección en los soportes electrónicos y virtuales», *Quincena Fiscal*, núm. 5.

Frente a esta opinión, otro sector doctrinal rechaza la equiparación conceptual entre los dispositivos electrónicos y el domicilio constitucionalmente protegido. Según nuestro criterio, podemos afirmar como sostiene GARCÍA FRÍAS (2023) que «un ordenador no es domicilio y tampoco tiene que ver el problema que se plantea con el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art.18.2 CE), sencillamente porque las actuaciones se realizan fuera del domicilio constitucionalmente protegido».

A nuestro juicio, aceptar esta equiparación implicaría una expansión excesiva del concepto de domicilio del artículo 18.2 CE, por lo que acabaría vaciándolo de significado. El domicilio dejaría de identificarse con un espacio físico constitucionalmente protegido para convertirse en cualquier lugar o soporte que albergase información privada. La doctrina que sostiene esta equiparación parte de que la función esencial del domicilio consiste en garantizar un ámbito de exclusión frente a terceros y frente a los poderes públicos, función que, mediante esta equiparación, se proyectaría progresivamente sobre los entornos digitales. No obstante, no compartimos esta perspectiva, pues llevaría a asumir como domicilio constitucionalmente protegido cualquier objeto que contuviera información privada, con independencia de su naturaleza o soporte.

Por tanto, la solución no reside en hacer extensivo el procedimiento del artículo 18.2. CE a los dispositivos electrónicos, sino por buscar una solución y suplir la carencia normativa con una reforma legal específica⁶ que dote a los actuarios de una normativa que no genere dudas sobre el acceso a la información contenida en los dispositivos informáticos⁷.

4. LA PROTECCIÓN DEL ENTORNO DIGITAL FRENTE A LA ACTUACIÓN INSPECTORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: UNA CONSTRUCCIÓN JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO EN CURSO

Durante los años 2023 y 2024, nuestro Tribunal Supremo ha desarrollado una labor intensa en la delimitación de las garantías aplicables al acceso de la Administración tributaria a dispositivos electrónicos. Se trata de una jurisprudencia en constante evolución, que no puede considerarse integrada por pronunciamientos aislados, ya que responde, por un lado, al avance tecnológico que estamos viviendo en la sociedad en

⁶ MERINO JARA indica que hace falta una reforma de la normativa, entre otros motivos porque es el Tribunal Supremo el que ha ido dictando una abundante jurisprudencia en su Sala Tercera sobre los medios de investigación relativos a la entrada y registro, intervención de libros, papeles y documentos y registros informáticos. MERINO JARA, I. (2024): «Los medios de investigación relativos a la entrada y registro, intervención de libros, papeles y documentos y registros informáticos, en el Anteproyecto de la LECrim», *Nueva fiscalidad*, núm. 4: 11-18.

⁷ SEDEÑO LÓPEZ, J.F. (2024): «El acceso del órgano inspector a los equipos o repositorios informáticos en o desde el domicilio constitucionalmente protegido. Análisis de la STS núm. 1122/2024, de 25 de junio, recurso núm. 7845/2022», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3: 255-263.

relación con los dispositivos electrónicos que almacenan datos masivos de información personal, profesional y relacional. Por otro lado, responde a la ausencia regulatoria específica en la Ley General Tributaria que recoja expresamente el procedimiento de acceso de la Administración tributaria a estos entornos digitales.

La Sentencia 795/2023, de 14 de junio (rec. núm. 6104/2022-ECLI:ES:TS:2023:2643) es una de las que representa el punto de partida de esta evolución. El origen del asunto es la inspección del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades por parte de la Administración tributaria. En la misma, los actuarios entraron en el domicilio fiscal de la empresa Frío, Calor y Electricidad, S.L. con el consentimiento de su representante legal, pero sin la autorización judicial para el copiado de archivos informáticos, incluidos correos electrónicos. Posteriormente, la empresa alegó que ese copiado masivo vulneró el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, al secreto de las comunicaciones y el principio de proporcionalidad.

El Tribunal se situó dentro de los marcos clásicos al concebir el acceso a archivos informáticos y correos electrónicos como una manifestación más de las facultades inspectoras previstas en la Ley General Tributaria en su artículo 142, sin reconocer a los dispositivos electrónicos una naturaleza constitucionalmente diferenciada. El Tribunal Supremo razonó tres premisas fundamentales. En primer lugar, estableció que no existe vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio cuando la entrada se produce con consentimiento válido del titular o de su representante legal. En segundo lugar, distinguió entre comunicaciones en curso, las cuales sí están protegidas por el secreto de las comunicaciones, y correos electrónicos ya recibidos y almacenados, que pasan a tener la consideración de documentos. Por último, desde la perspectiva de la proporcionalidad, sostuvo que el copiado amplio está justificado, pues la relevancia tributaria de muchos datos solo puede determinarse tras su análisis.

Nos llama la atención la forma en la que el Tribunal Supremo aborda el caso de las personas jurídicas, pues, aunque les reconoce la titularidad del derecho a la inviolabilidad del domicilio, el Tribunal disminuye la relevancia constitucional del acceso a sus dispositivos informáticos, partiendo de la idea de que estos contienen esencialmente documentación empresarial. En este sentido, compartimos la posición defendida por MALVÁREZ PASCUAL (2024: 137-167), en la medida en que no alcanzamos a comprender que, en comparación con la sentencia de 29 de septiembre de 2023, la diferencia relevante radique en que se trate de un ordenador personal ubicado en las instalaciones de la empresa o de un dispositivo incautado en la sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Parece desprenderse de la argumentación del Tribunal Supremo que, cuando el ordenador se encuentra en el ámbito empresarial, su contenido se presume exclusivamente profesional. Sin embargo, esta premisa resulta, a nuestro juicio, excesiva, por ejemplo, no todas las empresas prohíben a sus trabajadores almacenar información personal en los dispositivos corporativos. Cabe entonces preguntarse qué ocurriría si, aun tratándose de un ordenador empresarial,

este contiene datos de carácter estrictamente personal, íntimo o ajeno a la actividad económica⁸.

Posteriormente la Sentencia 1207/2023, de 29 de septiembre, alteró el punto de vista anterior introduciendo un giro garantista para los contribuyentes.

Aunque ya hemos analizado la sentencia anteriormente, debemos destacar su papel tan importante en la evolución de la jurisprudencia. El Tribunal reconoció que a pesar de que los dispositivos electrónicos no son equiparables al domicilio constitucionalmente protegido, el acceso a su contenido constituye una injerencia de especial intensidad en otros derechos fundamentales, y que deben aplicarse las mismas garantías. El Alto Tribunal exige un control judicial material, rechazando el copiado indiscriminado de datos y enfatizando en el carácter irreversible del daño producido por el acceso masivo a la información. El dato digital deja de ser tratado como un simple soporte documental y pasa a concebirse como un ámbito de especial sensibilidad constitucional.

Por último, no podemos olvidar la Sentencia 1122/2024, de 25 de junio de 2024 (rec. núm. 7845/2022 – ECLI:ES:TS:2024:3662), que sigue la línea anterior de la Sentencia del 29 de septiembre de 2023, pero incluye una importante matización. El Tribunal afirma expresamente que el acceso a los dispositivos digitales exige una motivación específica, y que esta debe ser individualizada y reforzada, distinta de la mera autorización de entrada en domicilio, además de que el juez debe razonar de forma concreta la necesidad, idoneidad y proporcionalidad del acceso.

Sin embargo, el Alto Tribunal al aplicar esta doctrina al caso concreto, introduce una flexibilización relevante, al darle la razón a la Administración tributaria porque le solicitó información a través de 47 requerimientos que no fueron atendidos por el contribuyente, por lo que esta acción justificó el acceso masivo y la técnica del «volcado total con expurgo posterior».

Creemos que el Tribunal Supremo ha hecho bien en determinar que se necesita una autorización judicial individualizada e independiente de la entrada al domicilio, pero lo correcto sería, como comentábamos anteriormente, una regulación específica. Por otro lado, aunque no debemos olvidar que los derechos fundamentales no operan como una recompensa al buen comportamiento, sino como límites estructurales al poder público nos parece acertada la decisión del Tribunal Supremo debido a las circunstancias del caso, pues de lo contrario estaríamos olvidando la función de los órganos actuarios, máxime cuando el contribuyente parece ser que no tenía intención de contribuir con el procedimiento y prefería realizar una ocultación sistemática.

A modo de conclusión, las tres sentencias permiten identificar la evolución del Tribunal Supremo. La Sentencia 795/2023 responde a la eficacia administrativa, en la

⁸ MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2024): «El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección. (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021)», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 492: 137-167.

que el dato digital se concibe como un instrumento más al servicio de la inspección. La Sentencia 1207/2023 introduce un refuerzo en base a la Constitución al reconocer la especial intensidad de la injerencia digital si se accede a los datos digitales. La Sentencia 1122/2024 trata de conciliar ambas sentencias mediante la ponderación, modulando el nivel de protección en función del comportamiento del contribuyente y de la imposibilidad de emplear medios menos intrusivos.

Creemos que el Tribunal Supremo está tratando de resolver, caso por caso, los problemas que van surgiendo, pero estos deberían ser abordados por el legislador. Mientras esta carencia persista, el equilibrio entre potestades inspectoras y derechos fundamentales seguirá dependiendo de construcciones jurisprudenciales.

5. CONCLUSIONES

El análisis realizado pone de manifiesto que la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido ha adquirido, en la era digital, una dimensión cualitativamente distinta de la prevista en el diseño constitucional y legal originario. Los dispositivos electrónicos ubicados en su interior no son meros objetos materiales, sino auténticos contenedores de información capaces de concentrar múltiples facetas de la vida personal, profesional y relacional del contribuyente, lo que intensifica de forma notable la injerencia en los derechos fundamentales implicados.

En este nuevo contexto, la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo ha supuesto un avance relevante en la delimitación de dichas garantías, al establecer una ruptura conceptual entre la autorización de entrada física en el domicilio y el acceso al contenido digital de los dispositivos. El Alto Tribunal ha rechazado de forma expresa interpretaciones expansivas de las autorizaciones judiciales, imponiendo la exigencia de habilitaciones específicas, motivadas y singularizadas cuando la actuación inspectora se proyecta sobre repositorios digitales. Asimismo, ha reforzado el juicio de proporcionalidad, consciente de que el acceso a estos soportes afecta de manera simultánea y acumulativa a varios derechos fundamentales: la inviolabilidad del domicilio, la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos personales.

No obstante, el estudio también revela las importantes carencias estructurales de la Ley General Tributaria, cuya regulación resulta claramente insuficiente para afrontar los retos derivados del entorno digital. La ausencia de una normativa específica sobre el acceso a dispositivos electrónicos y el tratamiento de datos masivos obliga a los tribunales a suplir, mediante construcción jurisprudencial, lo que debería ser objeto de una regulación legal clara y sistemática.

En definitiva, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha configurado un marco interpretativo sólido, pero necesariamente fragmentario y dependiente de las circunstancias del caso. La consolidación de este modelo exige una intervención legislativa expresa que proporcione seguridad jurídica tanto a los contribuyentes como a la Administración, estableciendo criterios claros, límites materiales precisos y garantías

adecuadas. Solo así podrá alcanzarse un equilibrio estable entre la eficacia de la actuación inspectora y la protección efectiva de los derechos fundamentales en la era digital, evitando que dicho equilibrio dependa exclusivamente de una construcción jurisprudencial necesariamente contingente.

En conclusión, el panorama descrito evidencia la necesidad de una revisión profunda del marco legal vigente y corresponde al legislador establecer un marco normativo claro, completo y garantista que discipline el acceso a dispositivos electrónicos en el ámbito tributario.

Bibliografía

- BOSCH CHOLBI, J.L. (2021): «La tutela judicial del derecho a la intimidad, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones ante las actuaciones de la Administración tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 192: 39-106.
- CASAS AGUDO, D. (2025): «Sobre la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la Inspección de los tributos y su proyección en los soportes electrónicos y virtuales», *Quincena Fiscal*, núm. 5.
- DELGADO SANCHO, C.D. (2018): «Entrada y registro en el domicilio del contribuyente», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 122: 37-62.
- GARCÍA FRÍAS, M.A. (2023): «Luces y sombras de la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre el acceso a un ordenador personal durante el desarrollo de un procedimiento de inspección tributaria (STS 3978/2023, de 29 de septiembre ECLI:ES:TS:2023:3978)» *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/luces-y-sombras-de-la-reciente-doctrina-del-tribunal-supremo-sobre-el-acceso-a-un-ordenador-personal-durante-el-desarrollo-de-un-procedimiento-e-inspeccion-tributaria-sts-3978-2023-de-29-de-septiembre-ecli-es-ts-2023-3978> (consulta 10 de diciembre de 2025).
- GARRE LÓPEZ, M. (2025): «Entrada y registro en domicilio por parte de la inspección tributaria: análisis doctrinal y jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 10.
- GÓMEZ REQUENA, J. A. (2020): «La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea», *Derechos fundamentales y tributación*, núm. extraordinario: 285-310. DOI: <https://doi.org/10.2307/j.ctv17hm84f>.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A. (2024): «El acceso por la Inspección a los dispositivos electrónicos fuera del domicilio del contribuyente: derechos fundamentales afectados y medidas de protección. (Análisis de la STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021)», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 492: 137-167. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21345>.
- MERINO JARA, I. (2024): «Los medios de investigación relativos a la entrada y registro, intervención de libros, papeles y documentos y registros informáticos, en el Anteproyecto de la LECrim», *Nueva Fiscalidad*, núm. 4: 11-18. DOI: <https://doi.org/10.14679/3910>.
- RUIZ HIDALGO, C. (2021): «Reflexiones acerca de la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido: especial referencia a los dispositivos electrónicos y virtuales», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 190: 105-152.

SEDEÑO LÓPEZ, J.F. (2024): «El acceso del órgano inspector a los equipos o repositorios informáticos en o desde el domicilio constitucionalmente protegido. Análisis de la STS núm. 1122/2024, de 25 de junio, recurso núm. 7845/2022», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3: 255-263. DOI: <https://doi.org/10.14679/3709>.

CAPÍTULO 19

LA INFLUENCIA DEL DERECHO DE LA UE EN LA MATERIA TRIBUTARIA ALGORÍTMICA: INFERENCIA Y TRANSPARENCIA COMO EJES¹

IVÁN VEGA PEDREÑO
Investigador predoctoral
Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha
ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-7389-4335>
ivan.vega@uclm.es

1. Introducción. 2. Estado actual del uso de la IA en el ámbito tributario interno. 3. Incidencia del Derecho de la UE en la materia tributaria algorítmica. 3.1. La influencia del RIA en materia tributaria. 3.2. La doctrina del TJUE. 4. Reflexiones finales: la aplicación al ámbito tributario interno como un avance necesario para aportar certidumbre. Bibliografía.

RESUMEN: El despliegue de sistemas de IA por parte de la Administración tributaria española no ha sido acompañado de un marco jurídico plenamente adaptado a este nuevo escenario. Ante este desajuste entre la realidad y la oficialidad, el presente artículo, a partir del Derecho de la UE, pretende aportar certidumbre a los contribuyentes en relación con el uso de IA en esta materia. Con este objetivo, se delimitan las notas características de estos sistemas a partir del RIA y, a la luz de la doctrina del TJUE, se precisa cómo y qué información debe ofrecerse a los contribuyentes sobre este tipo de usos de aplicaciones inteligentes.

PALABRAS CLAVE: IA, contribuyentes, inferencia, transparencia, RIA, Derecho de la UE.

ABSTRACT: The deployment of AI systems by the Spanish Tax Administration has not been accompanied by a legal framework fully adapted to this new landscape. Against this mismatch between practice and the formal legal position, this article, grounded in EU law, seeks to provide greater legal certainty for taxpayers in relation

¹ Esta comunicación es parte del Proyecto de Investigación SBPLY/23180225000077 «Desafíos y oportunidades de la economía digital en los sistemas tributarios: de la fiscalidad internacional a la autonómica» financiado por la UE a través del FEDER y por la JCCM a través de INOCAM, y del Proyecto de Investigación «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 (2022-GRIN-34476). A su vez, está vinculada a la Cátedra Jean Monnet EUTAXRIGHTS «The protection of taxpayers' rights in the EU Law» (Project: 101175282: ERASMUS-JMO-2024-HEI-TCH-RSCH) financiada por la Unión Europea.

to the use of AI in this field. To that end, it delineates the defining features of such systems by reference to the AI Act and, in the light of the CJEU case law, specifies both the manner in which and the content of the information that should be made available to taxpayers concerning these uses of intelligent applications.

KEYWORDS: AI, taxpayers, inference, transparency, AI Act, EU law.

1. INTRODUCCIÓN

La utilización de inteligencia artificial (IA) por parte de las Administraciones públicas es una realidad. Es más, en muchos ámbitos su recurso se torna necesario debido a la eficacia y eficiencia que implica su uso y a la falta de trabajadores públicos que sean capaces de desarrollar y abarcar todas las tareas inherentes a las funciones encomendadas a un ente público. Y, como es obvio, la materia tributaria no iba a ser menos. La gran cantidad de contribuyentes, la configuración de la gestión tributaria que se basa, principalmente, en la presentación de autoliquidaciones y declaraciones informativas, y la creciente complejidad del sistema tributario en su conjunto son solo algunas de las razones que justifican la implementación de sistemas de IA por parte de la Administración tributaria estatal (AEAT). Ahora bien, esa introducción de sistemas de IA utilizados en el ámbito de las tareas de investigación y prevención del fraude fiscal no se ha combinado con un sistema de garantías jurídicas adecuado a los riesgos del uso de la IA².

2. ESTADO ACTUAL DEL USO DE LA IA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNO

Si bien es cierto que la doctrina³ y algunos organismos internacionales, en especial, la OCDE⁴, llevan varios años centrando su atención en cómo se está implementando la utilización de IA en materia tributaria y, sobre todo, cuál es el marco normativo que habilita su uso, así como los riesgos y garantías que tienen los contribuyentes frente a la utilización de esta tecnología, en la práctica de la Administración tributaria española (AEAT) ha negado su uso. O si lo ha admitido, solo lo ha hecho para parcelas muy acotadas relacionadas con la información y asistencia tributaria. Lo que viene a resaltar la enorme opacidad que existe en torno a la utilización de IA relacionada con tareas de control y prevención del fraude fiscal.

² *Vid.*, entre otros, SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2023): *El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario*, Aranzadi, Cizur Menor; GÓMEZ REQUENA, J.Á. (2025): *La digitalización de las relaciones tributarias en el desarrollo de un sistema tributario inteligente*, Atelier, Barcelona.

³ *Vid.* SÁNCHEZ HUETE, M.Á. (2025): «Sesgos de género en la IA y la necesidad de regulación tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 206: versión digital

⁴ *Vid.* OCDE (2025): *Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives*, OCDE Publishing, Paris.

En este marco, el Inventario de iniciativas tecnológicas en materia tributaria⁵ de la OCDE es un sitio clave que permite acceder a la información que tiene la OCDE sobre distintas herramientas tecnológicas, entre ellas las relacionadas con IA. Además, de una manera indirecta aporta información pública sobre el uso actual de la IA en el territorio español.

Si se accede a los datos disponibles en el citado Inventario sobre España⁶, se expone que la Administración tributaria emplea IA como parte del análisis de datos de que se realiza de toda la información obtenida a través de diversas fuentes y que por su magnitud se gestionan mediante *big data*. Es más, si se avanza en otros apartados de las tablas que ofrecen datos sobre España se especifica que los principales usos de la IA en materia tributaria son: asistentes virtuales; procesos de evaluación de riesgos (elaboración de perfiles); detección del fraude y la evasión fiscal; asistencia en la toma de decisiones; y realizar recomendaciones. En definitiva, la información ofrecida por la Administración tributaria española a la OCDE⁷ admite el uso de la IA en distintas áreas en un contexto internacional.

Sin embargo, esta visión aperturista sobre el uso de la IA en un contexto exterior contrasta con la información que se hace pública y con las reticencias a ofrecer una información adecuada y mínima al respecto en una esfera interna⁸. En esta línea, debe indicarse que en mayo del año 2024, la Administración tributaria estatal publicó su Estrategia de IA⁹, actualizada en diciembre del año 2025¹⁰ en el que se realizan un conjunto de consideraciones sobre esta tecnología a través de la exposición de unos compromisos éticos, principios rectores, línea de actuación y recursos asociados a una utilización de esta tecnología por parte del citado ente administrativo¹¹.

Paralelamente, también hay que indicar que, a inicios del año 2025, la AEAT publicó un documento denominado «Compromiso ético en el diseño y uso de IA en

⁵ Acceso disponible en: <https://goo.su/4aUreN> (último acceso: 12 de enero de 2026).

⁶ Acceso disponible en: <https://goo.su/P6Bo> (último acceso: 12 de enero de 2026).

⁷ Como bien se expone en el sitio web del Inventario de tecnologías en materia tributaria: «the underlying data is collected through the 2024 Global Survey on Digitalisation which is completed by the participating tax administrations. The data is self-reported by tax administrations and has not been reviewed».

⁸ En esta línea, *vid.* la conocida Resolución 825/2019 de 13 de febrero de 2020 del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno en la que se da muestra de la limitada información que la Administración tributaria ofrece una vez ejercitado el derecho a la información pública, así como de la visión del Consejo en ese momento sobre la información que debe ofrecerse al amparo de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

⁹ Disponible en: <https://goo.su/tC17QW> (último acceso: 4 de enero de 2026).

¹⁰ Disponible en: <https://goo.su/2oenEB> (último acceso 4 de enero de 2026).

¹¹ *Vid.* MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2025): «La “Estrategia de Inteligencia Artificial” de la Agencia Tributaria. Comentarios críticos, puntos débiles y aspectos que deben mejorarse», *Quincena Fiscal*, núm. 4: versión digital. El citado autor manifiesta algunos aspectos que deben mejorarse en relación con esta Estrategia como es la opacidad de las herramientas de IA utilizadas y la necesidad de instrumentos jurídicos vinculantes que vayan más allá que los instrumentos de *soft law*.

la AEAT»¹², que tiene como finalidad reflejar un conjunto de consideraciones éticas cuando se emplean sistemas de IA. Básicamente, en el mismo se menciona que la IA diseñada y utilizada por la Administración tributaria se ajustará a un conjunto de principios: centralidad humana; legalidad; transparencia; equidad; y, por último, calidad. A partir de estos principios, se precisan varias actuaciones que sirven para cumplir con los mismos.

No obstante, no es en ninguno de estos documentos donde la Administración tributaria estatal expone de manera clara que no emplea sistemas de IA en relación con tareas de investigación y prevención del fraude fiscal, sino en un sitio web específico titulado «Cuestiones sobre Inteligencia Artificial en la Agencia Tributaria»¹³. Concretamente, en dos apartados de este sitio web. Uno de ellos es el apartado en el que se mencionan ejemplos del uso de la IA como es el uso de asistentes virtuales, los mensajes de aviso del IRPF por posibles errores al introducir cierta información tributaria u otras advertencias que se pueden ofrecer a potenciales no declarantes del IRPF.

Por su parte, la otra sección que rechaza el uso de IA en tareas de prevención de investigación del fraude fiscal es la que abarca las limitaciones de uso de la IA. Concretamente, se declara que «en la actualidad no hay ningún uso de IA determinante en los procedimientos de control. Sí existen supuestos de uso en procedimientos gestores concretos iniciados a instancia del propio contribuyente y en los cuales a los análisis predictivos basados en IA solo se les permite tener alguna relevancia efectiva si su propuesta es favorable al contribuyente. [...]. En cuanto a la fase de selección de contribuyentes, existen herramientas de análisis masivo, que no son IA, y que ayudan a los funcionarios en las tareas de análisis de riesgos previas a los procedimientos de control, siendo su uso limitado al tratamiento automatizado de datos que, en todo caso, deben ser valorados por los funcionarios junto con el resto de la información obtenida, antes de tomar una decisión respecto de una actuación de comprobación inspectora»¹⁴.

De modo que, la Administración tributaria manifiesta que los usos de la IA en esta área son escasos y muy limitados a ciertas tareas que favorecen a los contribuyentes. Información que tampoco coincide con la que se puede obtener de otras fuentes internas.

Una ilustración de ello la representa la información que puede obtenerse de la Plataforma de Contratación del Sector Público (PCSP), valiosa, aunque difícil de encontrar. En esta PCSP, el Departamento informático de la AEAT, a los efectos de licitar sus servicios de gestión y sistemas dependientes de este ente administrativo, es donde debe ofrecer información sobre las herramientas informáticas que quiere obtener a través del pliego de prescripciones técnicas.

En este orden de cosas, OLIVARES OLIVARES (2026) ha realizado una ingente y exhaustiva investigación en la que analiza más de 1.700 expedientes de contratación

¹² Disponible en: <https://goo.su/XUnANP> (último acceso: 4 de enero de 2026).

¹³ Cuestiones sobre Inteligencia Artificial en la Agencia Tributaria. Disponible en: <https://goo.su/XUnANP> (último acceso: 4 de enero de 2026).

¹⁴ *Ibidem*.

pública que permiten trazar de una manera minuciosa cómo la Administración tributaria estatal ha desarrollado un sistema de herramientas digitales que han contribuido a crear un sofisticado ecosistema de sistemas de IA y de tratamiento masivo de datos. En ella se califican como sistemas de IA, atendiendo al Reglamento sobre IA, muchas herramientas informáticas de las que hasta ahora no se tenía noticia.

Pues bien, ante esta confusa posición de la Administración tributaria que diverge entre una necesidad de impulsar estrategias y compromisos éticos que permiten ofrecer una visión avanzada de la misma y la negativa a admitir usos que vayan más allá de tareas de asistencia a los contribuyentes, el Derecho de la UE surge como un instrumento primordial para tratar de ofrecer garantías a los contribuyentes en el uso de la IA asociado al ámbito tributario.

En este contexto, resulta necesario acudir al Reglamento de Inteligencia Artificial¹⁵ (RIA) para delimitar qué características debe de tener un sistema para ser considerado como IA de conformidad con el RIA. A su vez, todo esto debe complementarse con la mención a dos pronunciamientos del TJUE, que en el contexto de Reglamento General de Protección de Datos (RGPD)¹⁶, interpreta diferentes partes del Reglamento que pueden tener incidencia en los sistemas de IA que emplea la Administración tributaria estatal cuando se utilicen datos personales.

3. INCIDENCIA DEL DERECHO DE LA UE EN LA MATERIA TRIBUTARIA ALGORÍTMICA

3.1. LA INFLUENCIA DEL RIA EN MATERIA TRIBUTARIA

Sin ser este el lugar para ofrecer un análisis exhaustivo sobre el RIA y su aplicación específica a la materia tributaria, sí que es necesario realizar un conjunto de consideraciones previas que permitan contextualizar el alcance y aplicación del Reglamento a la materia tributaria, para con posterioridad abordar la definición de sistema de IA que se realiza en el Reglamento.

De la lectura del RIA, se extrae que su contenido y desarrollo se enmarca en dos grandes ejes. De una parte, la IA se concibe como un producto susceptible de provocar daños sobre diversos ámbitos y sujetos, de ahí que la regulación adopte un enfoque similar al de la regulación sobre seguridad de los productos. De otra parte, se ha establecido una regulación horizontal que se centra en los riesgos derivados del uso

¹⁵ Reglamento (UE) 2024/1689 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024, por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial y por el que se modifican los Reglamentos (CE) n.º 300/2008, (UE) n.º 167/2013, (UE) n.º 168/2013, (UE) 2018/858, (UE) 2018/1139 y (UE) 2019/2144 y las Directivas 2014/90/UE, (UE) 2016/797 y (UE) 2020/1828 (Reglamento de Inteligencia Artificial).

¹⁶ 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).

de la IA, independientemente del sector en el que sea utilizada. Lo que implica que el alcance del RIA se extienda a cualquier sistema que cumpla con la definición de IA del Reglamento, cuestión distinta son las garantías jurídicas que el Reglamento asocia a cada riesgo relacionado con la IA¹⁷.

A partir de esto, de la estructura del RIA se diferencian distintos riesgos asociados al uso de la IA como son: riesgo inaceptable¹⁸; riesgo alto; riesgo limitado¹⁹; resto de sistemas de IA (riesgo mínimo²⁰). Pero ¿qué se entiende por sistema de IA a efectos del RIA?

Para responder a este interrogante hay que acudir al artículo 3 del Reglamento donde se exponen un conjunto de definiciones aplicable a este instrumento normativo, entre las que se encuentra la de «sistema de IA».

En particular, en el apartado 1) del citado artículo citado del RIA se precisa que la IA es «un sistema basado en una máquina que está diseñado para funcionar con distintos niveles de autonomía y que puede mostrar capacidad de adaptación tras el despliegue, y que, para objetivos explícitos o implícitos, infiere de la información de entrada que recibe la manera de generar resultados de salida, como predicciones, contenidos, recomendaciones o decisiones, que pueden influir en entornos físicos o virtuales»²¹.

Junto a esta a definición ha de tenerse en cuenta el considerando 12 del RIA que menciona que el concepto de IA debe delimitarse de una manera flexible, atendiendo a los trabajos internacionales sobre la materia que son referencia, como son los de la OCDE.

Adicionalmente, en virtud del artículo 96 del Reglamento, la Comisión debe elaborar un conjunto de directrices sobre la aplicación práctica de la definición de sistema de IA del RIA (art. 96.1. f)). Así pues, transcurridos unos meses de la publicación del RIA en el DOUE, en febrero de 2025, la Comisión publicó un documento con orientaciones sobre la definición de sistema de IA a los efectos del RIA²² (Directrices sobre IA).

¹⁷ GARCÍA MEXÍA, P. (2025): «Prefacio», en FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C.: *Guía práctica del Reglamento de Inteligencia Artificial*, Aranzadi La Ley, Las Rozas: versión digital.

¹⁸ Denominadas prácticas de IA prohibidas en el texto del RIA (art. 5).

¹⁹ No se denominan como tal en texto del RIA, si no como determinados sistemas de IA con obligaciones de transparencia (art. 50).

²⁰ Al no tener una regulación específica no tienen esta denominación en el RIA, pero por influencia de trabajos de la Comisión y la doctrina se conocen de este modo.

²¹ Una reflexión interesante sobre la delimitación del concepto de IA se puede encontrar en FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C. (2023): «Una reflexión sobre el concepto de inteligencia artificial desde un punto de vista jurídico», *Revista La Ley Derecho Digital e Innovación*, núm. 17: versión digital. Igualmente, *vid.* lo expuesto por FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C. y EGUILUZ CASTAÑEIRA, J. A. (2024): «Diez puntos críticos del Reglamento europeo de Inteligencia Artificial», *Diario LA LEY*, sección Ciberderecho, núm. 85. Disponible en: <https://goo.su/mQhe> (último acceso 11 de enero de 2026)

²² El documento oficial tiene por título «Directrices de la Comisión relativas a la definición de sistema de inteligencia artificial establecida en el Reglamento (UE) 2024/1689 (Reglamento de IA)». Disponible en versión castellana en el siguiente enlace web: <https://goo.su/OrbN2p> (último acceso: 3 de enero de 2026).

Este documento reviste de especial interés, ya que proporciona ayuda a los destinatarios, partes interesadas y a la ciudadanía en general para determinar si un sistema es IA en el sentido del Reglamento, permitiendo una aplicación y ejecución efectiva de esta norma. Con todo, como la propia Comisión reconoce en los primeros puntos de estas Directrices sobre IA, las orientaciones ofrecidas no son vinculantes, puesto que la tarea de interpretar el RIA le corresponde de manera exclusiva al TJUE.

Avanzando en el contenido de estas Directrices sobre IA, un primer aspecto a destacar es que la definición de sistema de IA no debe aplicarse de una manera mecánica, sino que exige examinar a cada sistema informático atendiendo a sus características específicas. Por esta razón, la Comisión advierte que no es posible proporcionar una relación exhaustiva de los sistemas que pueden ser calificados como IA en el Reglamento, obligando a fijar unos parámetros de referencia para valorar cada sistema de manera individual.

Seguidamente, las Directrices sobre IA exponen que de la definición ofrecida por el RIA se extraen siete elementos principales como son: «1) un sistema basado en una máquina; 2) que está diseñado para funcionar con distintos niveles de autonomía; 3) que puede mostrar capacidad de adaptación tras el despliegue; 4) y que, para objetivos explícitos o implícitos; 5) infiere, de la información de entrada que recibe, la manera de generar resultados de salida, 6) como predicciones, contenidos, recomendaciones o decisiones, 7) que pueden influir en entornos físicos o virtuales» (apartado 9). De todos los anteriores elementos puede afirmarse que la capacidad de inferencia^{23, 24} es el rasgo esencial que permite categorizar a un sistema como IA y lo distingue de otros sistemas. En particular, con esta característica se alude a la capacidad de la IA para generar resultados a partir de información de entrada. Adicionalmente, se indican qué tipo de técnicas de IA esta inferencia, tales como aprendizaje automático, aprendizaje supervisado, aprendizaje no supervisado y el aprendizaje profundo, a partir de redes neuronales.

También reviste de especial importancia la autonomía. Este funcionamiento automático alude a la idea de que estos sistemas disruptivos, una vez configurados, ejecuten tareas y generen resultados sin intervención humana e incluso pueden adaptar su comportamiento a situaciones concretas. Para diferenciarse de otras tecnologías convencionales, esa autonomía y resultados «inteligentes» ofrecidos requiere de procesos de inferencia avanzados. Es decir, el tratamiento interno de datos que realizan estos sistemas no es simple: parte de grandes conjuntos de datos y extrae correlaciones o patrones para elaborar resultados avanzados. Esa capacidad de análisis masivo de datos les confiere un potencial singular frente a otras tecnologías. Además, esos procesos internos de inferencia se obtienen de una forma casi instantánea y a una velocidad inalcanzable por un ser humano.

²³ *Ibidem*, apartados 26-61.

²⁴ Este término, atendiendo a una perspectiva técnica relacionada con la IA, según la norma ISO/IEC 22989, implica un proceso que permite extraer conclusiones a partir de una regla, modelo, característica o dato bruto.

En este punto, es interesante destacar que las Directrices sobre IA en conexión con esta capacidad aborda qué sistemas no se corresponden con la definición de IA, ofreciendo ejemplos concretos. Esto es, se trata de programas más tradicionales o sencillos. Por ejemplo, una de estas tecnologías que no puede catalogarse como IA son los sistemas destinados a la optimización matemática. Métodos como la regresión lineal o logística, quedan fuera del concepto de IA previsto en el Reglamento, aun cuando en la literatura y estudios previos hubieran recibido dicha calificación.

En definitiva, en términos jurídicos, un sistema de IA es un programa informático incorporado a una máquina, capaz de operar con distintos grados de autonomía. Su funcionamiento se basa en una configuración inicial, a partir de distintos algoritmos, y en grandes conjuntos de datos internos. A partir de ello, infiere y ofrece resultados concretos que inciden en diversos ámbitos. Influencia y aplicabilidad que, como no puede ser de otro modo, también han llegado al ámbito tributario.

Delimitado de manera sintética el RIA, corresponde determinar cuál puede ser su alcance en materia tributaria para lo que es necesario referirse al considerando 59²⁵ del Reglamento. Desde esta perspectiva, el citado considerando expone que los sistemas de IA empleados por las autoridades garantes del Derecho pueden ser catalogados como de alto riesgo²⁶. Ahora bien, se aclara que cuando estos sistemas tecnológicos se empleen en procesos administrativos por la autoridades fiscales y aduaneras no deben categorizarse como de alto riesgo. Previsión que, pese a situarse en un considerando y no tener valor normativo, procede otorgarle un valor interpretativo, por lo que esta exclusión será la pauta dominante en materia tributaria²⁷.

De todas formas, como expone MARTÍN LÓPEZ (2023: 160), esta excepción es cuestionable en aquellos supuestos en los que la Administración tributaria elabore perfiles de riesgo sobre incumplimientos en materia tributaria en una fase investigadora administrativa, que luego puede derivar en un procedimiento judicial. Asimismo, SÁNCHEZ HUETE (2024: 74-76), además de la relacionada con el procedimiento penal, menciona la IA utilizada en materia tributaria podría ser calificada como de alto riesgo

²⁵ Concretamente, el considerando expone que «los sistemas de IA destinados específicamente a ser utilizados en procesos administrativos por las autoridades fiscales y aduaneras y las unidades de inteligencia financiera que desempeñan tareas administrativas de análisis de información de conformidad con el Derecho de la Unión en materia de lucha contra el blanqueo de capitales no deben clasificarse como sistemas de IA de alto riesgo usados por las autoridades garantes del cumplimiento del Derecho con el fin de prevenir, detectar, investigar y enjuiciar delitos».

²⁶ Téngase en cuenta que, con carácter previo a este RIA y a la propuesta elaborada por la Comisión que sirvió como punto de partida para alcanzar este texto, el Parlamento Europeo elaboró una Resolución del Parlamento Europeo, el 20 de octubre de 2020, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre un marco de los aspectos éticos de la inteligencia artificial, la robótica y las tecnologías conexas, en la que la fiscalidad era categorizada como un ámbito de alto riesgo cuando se emplea IA, al poder conllevar la violación de derechos fundamentales y normas de seguridad.

²⁷ En un sentido discordante a este considerando y defendiendo la aplicación del RIA como un uso de alto riesgo en materia tributaria, en ciertos casos, entre los que se encuentra el perfilado de riesgo, *vid.* HADWICK, D. (2024): «Slipping through the cracks, the carve-outs for AI tax enforcement systems in the EU AI Act», *European Papers*, núm. 3: 936-955.

si se emplea para aplicar sanciones tributarias y cuando utilicen para otorgar prestaciones y servicios esenciales a personas físicas.

Aun así, pese a las dudas en torno a la aplicación de las garantías de transparencia asociadas a los usos de alto riesgo que menciona el RIA, el RIA en materia tributaria no debe entenderse como un punto final en el que si no se está dentro de su ámbito de aplicación no es necesario adoptar ninguna medida al respecto²⁸. Al contrario, el Reglamento es una regla de mínimos y no impide que los Estados miembros puedan aplicar una regulación complementaria al mismo, en el que se regulen de manera adicional garantías y cautelas asociadas al empleo de sistemas de IA.

3.2. LA DOCTRINA DEL TJUE

El TJUE tiene un papel transcendental como garante de la aplicación del Derecho de la UE. En este sentido, si bien es cierto que las garantías de transparencia del RIA asociadas a sistemas de IA de alto riesgo parece que no son aplicables a los sistemas de IA empleados en materia tributaria de una manera directa, ello no impide que el RGPD sea aplicable cuando estos sistemas utilicen datos personales. Por lo que, la doctrina que el TJUE ha venido delimitando sobre la interpretación de ciertos conceptos del RGPD adquiere gran interés para la materia tributaria por su posible aplicación.

En este marco, debe traerse a colación la STJUE de 7 de diciembre de 2023, asunto C-634/21, *OQ y otros*²⁹, conocida como caso SCHUFA³⁰. Sentencia que, básicamente, analiza el artículo 22 del RGPD en relación con el alcance del concepto de decisión automatizada de datos, incluida la elaboración de perfiles de riesgo. A grandes rasgos esta sentencia amplía el alcance de qué debe entenderse por decisión automatizada, y con ello las garantías³¹ del RGPD en lo que se refiere a ciertas decisiones en las que los operadores humanos toman algún tipo de resolución final siguiendo las directrices de los sistemas automatizados (decisiones semiautomatizadas), sin realizar comprobaciones adicionales.

Si ese informe o perfilado se elabora sin intervención humana suficiente que verifique la adecuación del resultado con la realidad de la persona, ese resultado debe considerarse como una «decisión» dentro de los parámetros del artículo 22.1 del RGPD. De ahí que la clave consista en determinar cuál es la relevancia del informe en la toma de decisión sobre una persona determinada. Si esa transcendencia es crucial,

²⁸ MIR PUIGPELAT, O. (2025): «El Reglamento europeo de IA desde la perspectiva del Derecho administrativo: ¿una norma decepcionante?», en SÁNCHEZ SÁEZ, A. J. (dir.): *Claves del Reglamento europeo de inteligencia artificial: análisis y comentarios*, Aranzadi La Ley, Las Rozas: 229-230.

²⁹ ECLI:EU:C:2023:957.

³⁰ Un análisis más exhaustivo de esta STJUE puede encontrarse en PÉREZ BERNABEU, B. (2024): «Inteligencia artificial y administración tributaria a la luz del principio de legalidad: hacia un marco jurídico garantista», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 204: 113-160.

³¹ Especialmente la del artículo 15 del RGPD (derecho de acceso).

la decisión se está tomando en esta fase de evaluación, y la actuación posterior únicamente se limita a aplicar el resultado. Con todo, se trata de una cuestión eminentemente fáctica y exige de un análisis individualizado por el órgano judicial competente.

De manera complementaria, debe aludirse a la STJUE de 27 de febrero de 2025, asunto C 203/22, *CK y otros*³², en la que se aborda la interpretación del artículo 15.1, apartado h), del RGPD que expone que el interesado tendrá derecho a obtener información sobre «la existencia de decisiones automatizadas, incluida la elaboración de perfiles, a que se refiere el artículo 22 del RGPD y, al menos en tales casos, información significativa sobre la lógica aplicada, así como la importancia y las consecuencias previstas de dicho tratamiento para el interesado». En este caso, el TJUE analiza cómo deben interpretarse los conceptos «información significativa» y «lógica aplicable» en el contexto del RGPD.

A partir de este planteamiento, el TJUE comienza la resolución de esta cuestión exponiendo que la información que debe ofrecerse en relación con el artículo 15.1, apartado h) del RGPD es toda aquella pertinente relacionada con el procedimiento y la explotación automatizada de datos personales con el fin de obtener un resultado concreto. Exigencia que debe completarse con la obligación de transparencia que rige el RGPD e implica que esos datos sean facilitados de una forma concisa, inteligible y de fácil acceso (apartado 50).

Así, el TJUE en los apartados 58 y 59 del pronunciamiento, expone que el derecho de acceso a obtener información sobre la lógica aplicada a las decisiones automatizadas debe entenderse como un derecho a la explicación del procedimiento y a los principios aplicados para explotar de forma automatizada los datos personales de las personas físicas para obtener un resultado determinado. También añade que ni la mera comunicación de una fórmula matemática compleja, como un algoritmo, ni la descripción detallada de todas las etapas de una decisión puede considerarse una explicación suficiente e inteligible. Así pues, puede indicarse que en el contexto del RGPD y la interpretación que realiza el TJUE de esta información significativa, se está imponiendo una visión de la concepción de explicabilidad³³ en relación con los sistemas de IA que automatizan datos, más que una óptica que propugne el acceso al código fuente³⁴.

³² ECLI:EU:C:2025:117.

³³ Sobre este principio y su proyección en materia tributaria, *vid.* PÉREZ BERNABEU, B. (2021): «El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 192: versión digital.

³⁴ Interpretación que parece no coincidir con la STS de 11 de septiembre de 2025, rec. núm. 7878/2024, ECLI:ES:TS:2025:3826, conocida como caso Bosco, en el que el Alto Tribunal otorga el acceso al código fuente de una aplicación informática. Aunque es cierto que los ámbitos de análisis de la cuestión difieren, uno es en relación con la protección de datos personales y el otro es sobre el principio de transparencia, en su vertiente del derecho de acceso a la información pública. Al respecto, *vid.* SUBERBIOLA GARBIZU, I. (2025): «Hacia una fiscalidad algorítmica transparente y garantista: la sentencia del Tribunal Supremo sobre el algoritmo “BOSCO” como palanca contra la opacidad de las “cajas negras” tributarias», *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 127: versión digital.

4. REFLEXIONES FINALES: LA APLICACIÓN AL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNO COMO UN AVANCE NECESARIO PARA APORTAR CERTIDUMBRE

Aun cuando la doctrina lleva varios años poniendo de manifiesto que la utilización de sistemas de IA en el territorio español por parte de la Administración tributaria para realizar tareas relativas con la investigación y prevención del fraude fiscal es un hecho constatado, no se ha producido un reconocimiento formal por parte de los órganos tributarios con competencia en la materia. Lo que parece reconducir la cuestión a un constante *déjà vu*: se reclama la necesidad de un marco tributario adaptado a los retos que lleva consigo la utilización de sistemas de IA y lo máximo que se obtiene de la Administración tributaria son compromisos éticos, carentes de una fuerza vinculante que otorguen mecanismos con efectividad práctica para los contribuyentes. Parece que siempre se esté en el mismo punto de partida. Pese a esa sensación, sí que pueden apreciarse avances en la materia; escasos, eso sí, pero progresos al fin y al cabo.

Así es, dejando a un lado la virtualidad práctica de la buena administración en esta órbita o la proyección práctica del pronunciamiento del TS del caso *Bosco*, el Derecho de la UE puede ser un instrumento que aporte certidumbre y garantías jurídicas en relación con el uso de estos sistemas en la esfera tributaria. En este caso, se han identificado dos grandes áreas de influencia en la materia algorítmica tributaria.

En primer término, el RIA cuando delimita una definición de sistema de IA, junto con las Directrices en este ámbito que aclaran ciertos aspectos sobre la misma, conforma un parámetro jurídico funcional que permite identificar a este tipo de sistemas. A partir de estos criterios y destacando por encima del resto la capacidad de inferencia, es posible evaluar si los sistemas que utiliza la Administración tributaria pueden calificarse de este modo, tal y como se ha realizado en algún trabajo doctrinal al respecto.

Por lo que se refiere al contexto normativo, ante la ausencia de una regulación específica, los principios jurídicos se tornan como un instrumento que por su transversalidad pueden ser reclamados por los contribuyentes ante la Administración tributaria. De esta manera, en virtud de la STJUE de 27 de febrero de 2025 y la información que debe ofrecerse en el contexto del RGPD sobre la lógica aplicada sobre las decisiones automatizadas y la elaboración de perfiles, el TJUE está imponiendo la aplicación del principio de transparencia algorítmica de una manera tácita. Noción que en este caso se relaciona con la necesidad de ofrecer información a los sujetos afectados de una manera clara, accesible e inteligible.

Es cierto que la falta de aplicación de estas garantías expuestas a las personas jurídicas supone un hándicap importante, ello no hace más que reflejar la necesidad de actuación del legislador interno. Mientras tanto, sigue siendo imprescindible que se traten de alcanzar soluciones alternativas que aporten certidumbre a los contribuyentes y, sobre todo, que permitan controlar la actuación administrativa que se produce extramuros del procedimiento formal, pero que a todas luces debe estar sometida a la Ley y al Derecho (art. 103.1 CE).

En el contexto descrito, el Derecho de la UE emerge como un instrumento que actúa como un mecanismo de salvaguarda jurídico para tratar de reequilibrar la relación Administración tributaria frente a los contribuyentes cuando se emplean sistemas de IA en ciertos ámbitos.

Bibliografía

- FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C. (2023): «Una reflexión sobre el concepto de inteligencia artificial desde un punto de vista jurídico», *Revista La Ley Derecho Digital e Innovación*, núm. 17.
- FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C. y EGUILUZ CASTAÑEIRA, J.A. (2024): «Diez puntos críticos del Reglamento europeo de Inteligencia Artificial», *Diario LA LEY*, sección Ciberderecho, núm. 85.
- GARCÍA MEXÍA, P. (2025): «Prefacio», en FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C.: *Guía práctica del Reglamento de Inteligencia Artificial*, Aranzadi La Ley, Las Rozas.
- GÓMEZ REQUENA, J. Á. (2025): *La digitalización de las relaciones tributarias en el desarrollo de un sistema tributario inteligente*, Atelier, Barcelona.
- HADWICK, D. (2024): «Slipping through the cracks, the carve-outs for AI tax enforcement systems in the EU AI Act», *European Papers*, núm. 3.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2025): «La “Estrategia de Inteligencia Artificial” de la Agencia Tributaria. Comentarios críticos, puntos débiles y aspectos que deben mejorarse», *Quincena Fiscal*, núm. 4.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2023): *Inteligencia artificial y comprobación tributaria: transparencia y no discriminación*, Aranzadi, Cizur Menor.
- MIR PUIGPELAT, O. (2025): «El Reglamento europeo de IA desde la perspectiva del Derecho administrativo: ¿una norma decepcionante?», en SÁNCHEZ SÁEZ, A.J. (dir.): *Claves del Reglamento europeo de inteligencia artificial: análisis y comentarios*, Aranzadi La Ley, Las Rozas.
- OLIVARES-OLIVARES, B.D. (2026) (en prensa): «La infraestructura tecnológica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: sistemas de tratamiento masivo de datos y técnicas de inteligencia artificial», *Revista Técnica Tributaria*.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2021): «El principio de explicabilidad algorítmica en la normativa tributaria española: hacia un derecho a la explicación individual», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 192.
- SÁNCHEZ HUETE, M. Á. (2024): «Cuando el Reglamento Europeo sobre Inteligencia Artificial se topó con la fiscalidad», *Nueva Fiscalidad*, núm. 4.
- SÁNCHEZ HUETE, M. Á. (2025): «Sesgos de género en la IA y la necesidad de regulación tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 206.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2023): *El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario*, Aranzadi, Cizur Menor.
- SUBERBIOLA GARBIZU, I. (2025): «Hacia una fiscalidad algorítmica transparente y garantista: la sentencia del Tribunal Supremo sobre el algoritmo “BOSCO” como palanca contra la opacidad de las “cajas negras” tributarias», *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 127.

TERCERA PARTE

FISCALIDAD Y TECNOLOGÍA

CAPÍTULO 20

DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS FRENTE A LA ELABORACIÓN DE PERFILES DE RIESGO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MEDIANTE HERRAMIENTAS DE IA

MARTA MARCOS CARDONA
Profesora Titular
Universidad de Murcia.

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1524-9795>

1. Introducción. 2. El uso de la IA para identificar patrones de riesgo de incumplimiento tributario. 3. Principios de legalidad y de transparencia algorítmica. La necesidad de dotar un marco jurídico regulador. 4. Estado de la cuestión en la normativa de protección de datos. 5. Riesgo de discriminación en la selección tributaria. Los sesgos. 6. Calidad de los datos. 7. El conocimiento de los perfiles de riesgo asignados a los obligados tributarios para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. 8. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: El artículo analiza el impacto del uso de sistemas de inteligencia artificial en los procesos de selección y control tributario, con especial atención a la elaboración de perfiles de riesgo fiscal. Se examinan los principales interrogantes que estas técnicas suscitan desde la perspectiva de los principios de legalidad, transparencia, seguridad jurídica y tutela de los derechos de los obligados tributarios. El trabajo pone de relieve las insuficiencias del marco normativo vigente y aboga por la necesidad de avanzar hacia un modelo de cumplimiento cooperativo sustentado en la transparencia, la trazabilidad algorítmica y el refuerzo del cumplimiento voluntario.

PALABRAS CLAVE: Inteligencia artificial, perfiles de riesgo, procedimiento de inspección, sesgos, *tax compliance*.

ABSTRACT: This article examines the impact of the use of artificial intelligence systems in tax selection and audit processes, with particular emphasis on the development of tax risk profiling. It analyses the main legal challenges raised by these techniques from the perspective of the principles of legality, transparency, legal certainty, and the protection of taxpayers' rights. The paper highlights the shortcomings of the current regulatory framework and argues for the need to move towards a cooperative compliance model based on transparency, algorithmic traceability, and strengthening of voluntary compliance.

KEYWORDS: Artificial intelligence, risk profiling, tax inspection procedure, bias, tax compliance.

1. INTRODUCCIÓN

Nuestra Administración tributaria, como la mayoría de las administraciones de los países de nuestro entorno, ha incorporado herramientas de *big data* para mejorar la eficacia en la lucha contra el fraude fiscal. Estas técnicas de análisis masivo de datos proporcionan la capacidad de procesar y cruzar grandes volúmenes de información procedente de distintas fuentes, tanto internas como externas. La introducción de herramientas basadas en inteligencia artificial (IA) y *machine learning*¹ supone un paso más en esta evolución tecnológica. Entre sus aplicaciones más relevantes se encuentra el desarrollo de modelos predictivos que identifican patrones de comportamiento asociados a perfiles de riesgo fiscal, que permiten clasificar e identificar a contribuyentes en función de la probabilidad estadística de incumplimiento de sus obligaciones. Como señala MALVÁREZ PASCUAL (2022: 2) el avance tecnológico está permitiendo un cambio importante en los modos de selección de los candidatos a una inspección tributaria, pues son diversas las aplicaciones informáticas que se utilizan a estos efectos para lograr una mayor eficacia en la lucha contra el fraude fiscal. Un mayor acierto en la determinación de los sujetos que van a ser inspeccionados puede permitir que se puedan concentrar los esfuerzos en los contribuyentes que presenten mayores riesgos fiscales. En este sentido, el uso de las aplicaciones de *big data* permite una mejor explotación de los múltiples datos que están a disposición de la Administración tributaria, mientras que a través de las herramientas de IA y *machine learning* es posible una selección de los obligados tributarios que encajen en los perfiles de riesgo fiscal previamente establecidos.

La AEAT ha desarrollado en los últimos años una herramienta, HERMES, concebida como un instrumento de apoyo a la planificación y selección de actuaciones de control mediante el empleo de algoritmos de *machine learning*. Se alimenta de la información que obra en poder de la AEAT, integrada y estructurada a través de los denominados *Zújares*, esto es, los grandes repositorios internos de datos tributarios que aglutinan información declarativa, censal, patrimonial, financiera, así como los resultados históricos de actuaciones de comprobación e inspección. A partir de este volumen masivo de datos, el sistema permite identificar correlaciones, patrones de comportamiento y desviaciones relevantes respecto de modelos considerados normales o esperables en función del tipo de contribuyente, sector de actividad o magnitud económica.

Sobre esta base, la herramienta construye perfiles individualizados de riesgo tributario, asignando a cada obligado un determinado nivel o intensidad de riesgo en rela-

¹ El aprendizaje automático o *Machine Learning* es un subconjunto de técnicas que usan modelos matemáticos para que los ordenadores aprendan automáticamente a partir de una serie de datos existentes sin instrucciones directas. Para la Agencia Española de Protección de Datos (2020) el Aprendizaje Automático o *Machine Learning* es una de las técnicas de IA. El Aprendizaje Automático diseña modelos predictivos que construyen la relación entre las variables que estudiarán el análisis de un conjunto inicial de datos, la identificación de patrones y el establecimiento de criterios de clasificación. Tras ser fijados los criterios, al introducir un nuevo conjunto de datos el componente Inteligencia Artificial es capaz de realizar una inferencia. El aprendizaje automático está, relacionado con las técnicas de minería de datos, optimización y *Big Data*.

ción con posibles incumplimientos. Es preciso tener en cuenta que estos perfiles, aunque no sustituyen la decisión administrativa sí pueden condicionar la inclusión en planes de control. Nos hallamos, por tanto, ante un ejemplo de utilización de la IA en una fase previa del procedimiento tributario, caracterizada por su naturaleza interna y por la ausencia de efectos jurídicos directos e inmediatos sobre el contribuyente.

Precisamente por ello, el uso de sistemas como HERMES plantea cuestiones desde la óptica de las garantías. La definición algorítmica de perfiles de riesgo, basada en datos históricos y en técnicas predictivas, puede reforzar la eficacia de la actuación administrativa, pero también acentuar los riesgos de opacidad y de reproducción de sesgos si no se acompaña de mecanismos adecuados de control y revisión.

2. EL USO DE LA IA PARA IDENTIFICAR PATRONES DE RIESGO DE INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Una primera manifestación de las potencialidades asociadas al uso de sistemas de IA se encuentra en su aplicación a la detección de incumplimientos tributarios. Esta dimensión se inscribe en el ámbito del control *ex post*, en cuanto permite una reconstrucción retrospectiva del grado de cumplimiento fiscal. No obstante, la verdadera relevancia de estas herramientas radica en que la información obtenida, una vez depurada, puede proyectarse hacia el futuro y convertirse, mediante el empleo de algoritmos predictivos, en un instrumento extraordinariamente eficaz para la identificación de patrones de riesgo y la formulación de predicciones sobre potenciales incumplimientos.

Sin embargo, afirma la AEAT, en el portal web «Cuestiones sobre Inteligencia Artificial en la Agencia Tributaria»² que, en la actualidad, no existe un uso de IA determinante en los procedimientos de control, sean de inspección o de comprobación limitada. Solo reconoce la utilización de herramientas de análisis masivo de datos en la fase de selección de contribuyentes, que no constituyen IA en sentido estricto, sino que se trata de simples mecanismos concebidos para auxiliar a los funcionarios en las tareas de análisis de riesgos previas a los procedimientos de control. En todo caso, subraya que los resultados obtenidos a través de estas herramientas son siempre evaluados por los órganos competentes, que conservan la responsabilidad última sobre la decisión de iniciar o no actuaciones inspectoras.

Ahora bien, esta autolimitación discursiva contrasta con el contenido del documento «Estrategia de Inteligencia Artificial» de la AEAT, de 27 de mayo de 2024, en el que la Agencia reconoce abiertamente que no puede permitirse quedar rezagada en el uso de la IA. En dicho texto se asume la necesidad de aprovechar las oportunidades que ofrecen los avances tecnológicos para un mejor cumplimiento de su misión institucional en todos los ámbitos de su actuación, con el fin de incrementar la eficacia y

² <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/gobierno-abierto/transparencia/informacion-institucional-organizativa-planificacion/inteligencia-artificial.html?faqId=623d6e2f72610910VgnVCM100000d-c381e0aRCRD>. Consultado el 18 de diciembre de 2025.

eficiencia de las actuaciones tributarias, no sólo en materia de información y asistencia al contribuyente, sino también —y de manera destacada— en el ámbito de la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Por ello afirma sin remilgos que «asume el reto de la adopción de la IA», apostando por un completo aprovechamiento de la IA generativa, mediante una aproximación formalizada, estructurada, controlada y sujeta a un proceso de mejora continua orientada a garantizar que su aplicación se realice con pleno respeto a las garantías y derechos de los ciudadanos. Esta línea estratégica se ve confirmada, además, por el Plan de Control Tributario de 2025³, que anuncia el estudio y desarrollo de diversos proyectos destinados a incorporar la IA en los distintos ámbitos de actuación de la AEAT, con el objetivo de lograr una mayor eficiencia en el ejercicio de sus funciones.

Con todo, el innegable progreso tecnológico no puede hacernos olvidar que nos encontramos en el ámbito del Derecho tributario, un sector del ordenamiento jurídico presidido, entre otros, por los principios de legalidad, proporcionalidad, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva. La utilización de herramientas de IA en la elaboración de perfiles de riesgo fiscal plantea, por ello, relevantes interrogantes jurídicos en relación con los derechos y garantías de los obligados tributarios, singularmente en lo que respecta a la legalidad y transparencia de los procesos decisionales, la protección de los datos personales y la prevención de posibles discriminaciones.

El documento antes citado «Estrategia de Inteligencia Artificial» identifica las líneas generales que han de regir la utilización de esta tecnología en las actuaciones de la AEAT, señalando que las limitaciones al uso de la IA vendrán determinadas por el marco jurídico vigente en cada momento, por los principios éticos, así como por los valores institucionales de la propia AEAT. Esta afirmación, si bien revela una voluntad de autorregulación responsable, obliga a preguntarse hasta qué punto resulta suficiente confiar en límites de naturaleza ética o institucional, sin una delimitación normativa precisa, cuando están en juego derechos fundamentales y principios esenciales del sistema tributario.

3. PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE TRANSPARENCIA ALGORÍTMICA. LA NECESIDAD DE DOTAR UN MARCO JURÍDICO REGULADOR

Con la aplicación de técnicas de IA, las administraciones tributarias disponen de la capacidad de procesar y analizar grandes volúmenes de información de los contribuyentes procedentes de múltiples fuentes cuyo examen genera un conocimiento dinámico de la situación fiscal de cada obligado tributario. A partir de estos conjuntos de datos, los sistemas de IA posibilitan la construcción de modelos de riesgo fiscal orientados a la identificación de patrones de conducta asociados a potenciales incumplimientos tributarios o a prácticas elusivas particularmente complejas de detectar

³ Resolución de 27 de febrero de 2025, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025.

mediante técnicas convencionales. Sobre esta base, la Administración puede asignar puntuaciones o índices de riesgo a determinados comportamientos, actividades económicas o tipos de operaciones, mediante técnicas de aprendizaje automático capaces de detectar anomalías, correlaciones inusuales o desviaciones significativas respecto de perfiles que resulten comparables.

Por ejemplo, un modelo de riesgo podría entrenarse para detectar anomalías mediante técnicas de *machine learning*, e identificar discrepancias relevantes entre ingresos y gastos declarados, incoherencias entre la capacidad económica aparente y la efectivamente declarada, o para segmentar a los contribuyentes atendiendo a su historial de cumplimiento tributario.

La segmentación de contribuyentes según su «actitud» frente al cumplimiento busca eficiencia, lo que permite a las administraciones tributarias priorizar actuaciones de control y focalizar sus recursos hacia aquellos contribuyentes que, de acuerdo con los modelos predictivos, presentan una mayor probabilidad de generar fraude o evasión fiscal. Además, los sistemas de IA resultan útiles ya que pueden identificar nuevos patrones de fraude emergente y dar una respuesta rápida y ágil a esta detección temprana. Es previsible que, en un futuro próximo, la selección de un número creciente contribuyentes respecto de los cuales se incoen procedimientos inspectores tenga su origen, directa o indirectamente, en estos mecanismos de IA. De ahí la necesidad de articular un marco jurídico adecuado que discipline su utilización y encaje su funcionamiento dentro de los principios del Derecho tributario.

Debe subrayarse, en todo caso, que estas herramientas son instrumentos de apoyo a la actuación administrativa de modo que sus resultados no pueden determinar, por sí solos y de manera automática, la apertura de un procedimiento inspector. Antes debe producirse un filtrado y una verificación en el marco de actuaciones previas de investigación cuya regulación, como ha propuesto MALVÁREZ PASCUAL (2022: 6), permitiría dotar de seguridad jurídica al tránsito entre la fase de análisis de riesgo y la apertura del procedimiento formal de inspección. Solo cuando de dichas actuaciones resulten indicios consistentes de incumplimiento tributario, corroborados mediante una valoración administrativa individualizada, procederá la iniciación de las actuaciones inspectoras.

En suma, través de estas actuaciones se procedería a investigar a los obligados tributarios que hayan incurrido en los perfiles de riesgo de estas herramientas para determinar si, *a priori*, existen indicios de un comportamiento fiscal incorrecto. Por ello los resultados arrojados por los sistemas de IA constituyen un mero punto de partida. Es únicamente a través de las actuaciones previas cuando la Administración podrá confirmar o descartar, la existencia de una conducta fiscalmente irregular de los sujetos perfilados.

Durante esta fase de análisis y verificación previa, el obligado tributario no tendrá un conocimiento formal de la actividad investigadora⁴. No obstante, como señala

⁴ OLIVARES OLIVARES (2020: 109) advierte que los contribuyentes no tienen conocimiento del desarrollo de las técnicas de análisis del riesgo de incumplimiento fiscal en las que pueden verse involucrados y, menos aún, del «perfil de riesgo» que se les asigna.

acertadamente MALVÁREZ PASCUAL (2022: 8), el carácter reservado de estas actuaciones no supone, por sí mismo, una restricción de los derechos de los obligados tributarios, pues, en el caso de que finalmente se inicie el procedimiento de inspección, el contribuyente dispondrá de todas las garantías de defensa previstas en el ordenamiento tributario. Frente al acto conclusivo del procedimiento inspector podrá alegar cuanto estime oportuno, incluso en relación con las actuaciones previas que hubieran servido de fundamento a su incoación. Esta reserva se encuentra, además, expresamente consagrada en el artículo 170.7 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGIT)⁵, que atribuye tal carácter a los planes de inspección y a todos los sistemas de selección de los obligados tributarios, incluidos los basados en nuevos medios tecnológicos de tratamiento de la información.

Aunque la fase de análisis de riesgo y selección de contribuyentes tenga carácter reservado, la opacidad no puede extenderse al funcionamiento esencial del sistema. La Administración no está obligada a revelar los criterios concretos utilizados para seleccionar un contribuyente, pero sí debe garantizar que los procesos y modelos utilizados son auditables y que permitan la trazabilidad. Esto último implica que cada fase del tratamiento algorítmico —recopilación de datos, elección de variables, entrenamiento del modelo, ponderación de factores— quede documentada de forma verificable⁶. Aunque la Administración pueda utilizar herramientas automatizadas para la gestión tributaria y para procesos de análisis de riesgo, ello no la exime del cumplimiento de los principios que rigen la actuación administrativa: legalidad, transparencia, interdicción de la arbitrariedad, motivación y tutela judicial efectiva. La opacidad tecnológica no puede convertirse en una barrera que impida al contribuyente conocer los elementos esenciales del procedimiento que ha afectado a sus derechos o al resultado de sus obligaciones tributarias. En este sentido, la transparencia se configura como un requisito indispensable para salvaguardar el derecho de defensa y posibilitar el control jurisdiccional de la actuación administrativa, incluso cuando el artículo 170.7 RGIT imponga el carácter reservado de los sistemas de selección.

El problema se acentúa en el caso de los modelos basados en técnicas avanzadas de *machine learning*, especialmente aquellos de carácter opaco o con un elevado grado de autoaprendizaje, que pueden generar perfiles de riesgo cuya lógica interna resulta difícilmente interpretable. En fechas recientes se ha dictado la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2025 (caso *BOSCO*) en la que se ordena facilitar el acceso al código fuente de la aplicación informática utilizada para la comprobación del cumplimiento de los requisitos del bono social eléctrico. El Alto Tribunal afirma la existencia de un auténtico principio de transparencia algorítmica, en virtud del cual las administraciones públicas están obligadas a permitir el acceso de los ciudadanos a las características fundamentales de los algoritmos empleados en la toma de decisiones

⁵ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

⁶ MALVÁREZ PASCUAL (2024: 45) considera que debe reconocerse el derecho del contribuyente a conocer si en el procedimiento se ha utilizado un sistema de IA y el alcance de dicho uso, pues el recurso que este formalice frente a un acto lo puede fundamentar en alguna cuestión relacionada con la herramienta utilizada.

automatizadas⁷. Ahora bien, el fallo se refiere a un sistema informático que automatiza operaciones regladas de comprobación, no a modelos de IA propiamente dichos, lo que dificulta su extrapolación a supuestos en los que se empleen sistemas opacos (*black box*) característicos de la IA generativa, cuya lógica decisional no siempre resulta reconstruible. Ello obliga a extremar las cautelas en la elección de las tecnologías empleadas, evitando aquellas que no garanticen la trazabilidad y explicabilidad necesarias para permitir su comprensión, auditoría y control jurídico. No obstante, no abogamos por una divulgación de los algoritmos, el detalle de los parámetros, ponderaciones o umbrales que activan la detección automática de perfiles de riesgo lo que podría comprometer gravemente la eficacia de las actuaciones de control⁸.

En este punto resulta especialmente interesante la propuesta formulada por MALVÁREZ PASCUAL (2025: 12 y 13), quien defiende la conveniencia de publicar las directrices generales que orientan la configuración de los perfiles de riesgo, con independencia de que la herramienta utilizada se base en IA u otras tecnologías de tratamiento masivo de datos. Tales criterios podrían hacerse públicos a través de los planes de control tributario, que ya contienen indicaciones generales sobre las pautas de selección de los obligados tributarios a investigar por la AEAT⁹.

En el trasfondo nos encontramos ante la tensión permanente entre la eficacia de la lucha contra el fraude, que aconseja restringir la información disponible, y la tutela de los derechos de los contribuyentes, que exige mecanismos efectivos de control frente a potenciales decisiones arbitrarias en la selección de los sujetos inspeccionados.

4. ESTADO DE LA CUESTIÓN EN LA NORMATIVA DE PROTECCIÓN DE DATOS

La Unión Europea aprobó en 2024 la primera norma general en materia de IA mediante un Reglamento¹⁰, con el objetivo de promover el desarrollo y la utilización de

⁷ Vid. HUERGO KLORA, A.: «Juicio final» sobre “Bosco”: la sentencia del Tribunal Supremo», en <https://almacenderecho.org/juicio-final-sobre-bosco-la-sentencia-del-tribunal-supremo> (consultado el 27 de noviembre de 2025).

⁸ No resulta difícil anticipar que, si los obligados tributarios conocieran con precisión las fórmulas matemáticas o modelos estadísticos empleados, podrían ajustar estratégicamente su comportamiento declarativo para situarse deliberadamente fuera de los patrones que desencadenan las alertas del sistema.

⁹ Vid en el mismo sentido RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «¿Debe informar la Administración tributaria acerca de la utilización de IA en sus actividades de control del fraude? (a propósito de la Sentencia Elsbury)», <https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/debe-informar-la-administracion-tributaria-acerca-de-la-utilizacion-de-ia-en-sus-actividades-de-control-del-fraude-a-proposito-de-la-sentencia-elsbury> (consultado el 17-12-2025).

¹⁰ Reglamento (UE) 2024/1689 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024, por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial y por el que se modifican los Reglamentos (CE) núm. 300/2008, (UE) núm. 167/2013, (UE) núm. 168/2013, (UE) 2018/858, (UE) 2018/1139 y (UE) 2019/2144 y las Directivas 2014/90/UE, (UE) 2016/797 y (UE) 2020/1828 (Reglamento de Inteligencia Artificial), «DOUE» núm. 1689, de 12 de julio de 2024.

sistemas de IA que fomenten la innovación, pero dentro de un marco jurídico respetuoso con los derechos fundamentales y los valores propios de la Unión. Para ello, la norma adopta un enfoque basado en el riesgo, en virtud del cual la intensidad de las obligaciones impuestas a los operadores se modula en función del grado de riesgo que los sistemas de IA pueden representar para los derechos fundamentales, el orden público o la seguridad jurídica. Así, cuanto mayor sea el potencial de la IA para producir efectos adversos sobre las personas, más estrictas resultan las exigencias normativas impuestas a sus responsables.

Sin embargo, el propio Reglamento establece que los sistemas de IA «destinados específicamente a que las autoridades fiscales y aduaneras los utilicen en procesos administrativos» no deben considerarse incluidos, con carácter general, en la categoría de sistemas de alto riesgo prevista para los utilizados por las autoridades encargadas de la aplicación penal o de la ley en tareas de prevención, investigación o enjuiciamiento de delitos.

De este modo, los sistemas empleados por las administraciones tributarias han quedado, en términos generales, excluidos de la calificación de alto riesgo y, como consecuencia, no les resultan aplicables los requisitos más exigentes en materia de calidad de los datos, supervisión humana, trazabilidad, explicabilidad, así como de la previa evaluación positiva de su conformidad con tales exigencias¹¹. Como advierte acertadamente MARTÍN LÓPEZ (2022: 56), no se menciona la posible aplicación de la IA en los procedimientos de inspección tributaria, a pesar de que estas actuaciones podrían tener implicaciones penales si se detectan indicios de un delito de defraudación tributaria. También remarca esta incidencia PÉREZ BERNABEU (2024:8) al señalar que los sistemas de IA de elaboración de perfiles son considerados de alto riesgo si se utilizan en el marco de las fases de detección e investigación del ilícito penal, pero no si son utilizados por la Administración tributaria, con la particularidad que la frontera entre ambos procedimientos en ocasiones no siempre es clara. RIBES RIBES (2021: 5) se cuestiona cómo es posible que el uso potencial de sistemas de *deep learning* en el ámbito tributario no se considere de alto riesgo según la normativa europea. Además, se pregunta cómo se puede descartar que los sistemas de IA empleados en los procedimientos tributarios puedan ser clasificados como de alto riesgo, incluso en aquellos casos en los que las comprobaciones puedan dar lugar a consecuencias más graves para el contribuyente, como la apertura de un proceso penal.

A esta laguna se suma la aplicación notablemente limitada de la normativa de protección de datos personales en el ámbito tributario, que, además, únicamente ampara el tratamiento de datos de personas físicas. Ello obedece, en buena medida, a lo dispuesto en la disposición adicional decimocuarta de la Ley Orgánica 3/2018, que permite la subsistencia de las normas que establezcan excepciones y limitaciones al ejercicio de los derechos de los interesados vigentes con anterioridad al RGPD¹². En

¹¹ *Vid.* el análisis crítico que realiza HADWICK, D. (2024: 936-955) al señalar que los sistemas de IA utilizados por administraciones tributarias en la UE quedan en una «zona gris», al no existir una categoría propia para ellos.

¹² 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).

virtud de esta previsión, continúan aplicándose los artículos 23 y 24 de la derogada LO 15/1999, mientras no sean expresamente modificados, sustituidos o derogados. Dichos preceptos habilitan a las administraciones tributarias para denegar el ejercicio de los derechos reconocidos en los artículos 15 a 22 del RGD cuando su ejercicio pueda obstaculizar las actuaciones administrativas dirigidas a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado se encuentre sometido a actuaciones inspectoras. En la práctica, el legislador ha configurado un verdadero espacio de opacidad normativa, mediante una prohibición prácticamente automática del ejercicio de tales derechos durante la tramitación del procedimiento inspector. El resultado es que, en ausencia de una regulación tributaria específica que permita reequilibrar la tensión entre la eficacia administrativa y el derecho de información del contribuyente, la normativa de protección de datos reduce –hasta un umbral próximo a su anulación práctica– las facultades de conocimiento, acceso y, en consecuencia, de oposición de los interesados respecto de los tratamientos de datos realizados por las administraciones tributarias, incluidos aquellos sustentados en sistemas de IA.

En el ordenamiento interno español, la única referencia expresa al uso de la IA por las administraciones públicas y las empresas se contiene en el artículo 23 de la Ley 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación. No obstante, dicho precepto se limita a establecer un mandato genérico, carente de obligaciones jurídicas concretas y de un régimen sancionador específico en caso de incumplimiento. En el ámbito estrictamente tributario, el único precepto que alude al uso de herramientas informáticas es el artículo 96 de la Ley General Tributaria (LGT) que se refiere, de forma indiferenciada, a los «programas y sistemas informáticos o electrónicos» utilizados tanto por los obligados tributarios como por la propia Administración, sin ofrecer una regulación específica de la IA ni distinguir entre programas tradicionales y sistemas basados en aprendizaje automático o técnicas predictivas.

En consecuencia, el marco jurídico tributario continúa tratando a la IA como si se tratara de un mero instrumento informático más, sin atender a las diferencias acusadas que separan los algoritmos clásicos de los modelos de IA actuales, en particular de aquellos de carácter generativo, capaces de producir inferencias sin reglas predefinidas. Esta equiparación normativa revela una clara inadecuación del sistema vigente, pues los desafíos que plantea la IA en términos de transparencia, trazabilidad, explicabilidad y control jurisdiccional difícilmente pueden ser abordados de forma eficaz mediante un precepto diseñado para regular la simple informatización de los procedimientos administrativos.

5. RIESGO DE DISCRIMINACIÓN EN LA SELECCIÓN TRIBUTARIA. LOS SESGOS

Las carencias normativas expuestas en los epígrafes anteriores no constituyen un problema meramente teórico, sino que proyectan sus efectos de manera directa sobre uno de los riesgos más sensibles asociados al uso de la IA en el ámbito tributario: la

posible generación de dinámicas discriminatorias en los procesos de selección y priorización de contribuyentes¹³.

Desde una perspectiva técnica, el sesgo puede definirse como una separación sistemática y no aleatoria entre los resultados generados por un modelo y el valor medio o patrón que se considera representativo. No se trata, por tanto, de meras desviaciones ocasionales, sino de una tendencia estructural que distorsiona de manera estable la producción de información o la adopción de decisiones¹⁴.

La progresiva reducción de la intervención directa del factor humano, y con ello de ciertos márgenes de interpretación subjetiva, permitiría esperar que, ante situaciones fácticas similares, los sistemas de IA ofrecieran respuestas uniformes, contribuyendo así a una mayor objetividad en la aplicación del Derecho tributario. En palabras de GARCÍA-HERRERA BLANCO (2020: 301), la IA aparece como un refuerzo de la igualdad ante la ley: parece que con ella el procedimiento se hace más objetivo y menos vulnerable a la discrecionalidad del funcionario. Sin embargo, esta expectativa teórica contrasta en ocasiones con la realidad operativa de los sistemas algorítmicos. Las herramientas de IA, lejos de ser neutrales por definición, pueden incorporar o amplificar sesgos preexistentes en los datos de entrenamiento, en los modelos utilizados o incluso en las decisiones de diseño adoptadas por sus desarrolladores. El resultado puede ser paradójico: tecnologías concebidas para reducir desigualdades acaban generando dinámicas discriminatorias más sutiles y, en ocasiones, más difíciles de detectar que las derivadas de decisiones humanas tradicionales¹⁵.

Los sesgos son inherentes a cualquier proceso decisional no aleatorio, si bien los sistemas de IA permiten, llegado el caso, su identificación y corrección mediante reconfiguraciones técnicas. El verdadero riesgo no reside, por tanto, en la mera existencia del sesgo, sino en su expansibilidad, esto es, en su capacidad para reproducirse y consolidarse de forma automática a lo largo del tiempo si no se habilitan mecanismos efectivos de detección y corrección.

Desde esta perspectiva, cabe distinguir entre dos grandes manifestaciones del sesgo en los sistemas de IA: los derivados de los datos y los sesgos inherentes a los propios algoritmos¹⁶. En primer lugar, el sesgo puede proceder del conjunto de datos utilizado

¹³ Se trata del problema más importante de estos sistemas en su uso en los procedimientos administrativos. *Vid.* MALVÁREZ PASCUAL (2025: 7).

¹⁴ *Vid.* entre otros, GONZÁLEZ-SENDINO, R; SERRANO, E; BAJO, J; NOVAIS, P (2023) y GONZALEZ-ARGOTE J, MALDONADO, E, MALDONADO, K. (2025).

¹⁵ Señala SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2025: 6), que la aplicación de la IA por la Administración elimina el sesgo humano, pero no evita la existencia del sesgo en la IA, normalmente de mayor dificultad de detección y mayor potencialidad lesiva por su retroalimentación. *Vid.* Sobre la vulneración del principio de igualdad, ALONSO MURILLO (2021: 55 y ss).

¹⁶ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: Building Trust in Human-Centric Artificial Intelligence [COM (2019) 168 final], p. 6; European Commission: White Paper on Artificial Intelligence -A European approach to excellence and trust [COM (2020) 65 final], p. 13; BOUCHER (2020: 66).

para entrenar el modelo. Cuando la información es incompleta, infrarepresentativa o se encuentra recogida de manera asimétrica, los resultados reproducen inevitablemente dicha desviación. Trasladado al ámbito tributario, la Administración no dispone –ni puede disponer– de información exhaustiva sobre todos los contribuyentes que realmente han incurrido en conductas defraudatorias, sino únicamente de los históricamente investigados, regularizados o sancionados. El modelo se nutre, por tanto, de una muestra sesgada por definición, compuesta exclusivamente por quienes han sido comprobados. La consecuencia es que determinadas categorías de sujetos pueden aparecer como de alto riesgo simplemente porque fueron objeto de actuaciones en el pasado, generándose un bucle de retroalimentación.

El sesgo también puede residir en la arquitectura del propio modelo¹⁷. La selección de variables, la priorización de determinadas correlaciones sobre otras o la asignación de pesos específicos en la decisión pueden orientar el algoritmo hacia resultados sistemáticamente inclinados hacia ciertos grupos o patrones. En este caso, no se trata de una desviación heredada de los datos, sino de una preferencia interna del sistema, derivada del diseño de sus reglas de aprendizaje. Este tipo de sesgo adquiere especial relevancia cuando los modelos utilizados son opacos o de difícil interpretabilidad –las conocidas *cajas negras algorítmicas*–, ya que la falta de transparencia dificulta tanto la identificación del sesgo como la comprensión de su origen.

Desde una perspectiva estrictamente jurídica, sesgo y discriminación no son conceptos equivalentes. Para que un sesgo sea jurídicamente relevante es preciso que incida sobre un motivo protegido, como el sexo, la edad, la nacionalidad o el origen étnico, o que genere una diferenciación carente de justificación objetiva y razonable. En consecuencia, la mera inclusión de un contribuyente en un plan de inspección como resultado de un patrón algorítmico que incorpora determinados sesgos no constituye, por sí sola, una discriminación jurídicamente reprochable. Será necesario analizar si dicha desviación conduce a un resultado lesivo para los principios de igualdad y no discriminación.

El problema central no es, por tanto, de naturaleza estrictamente técnica, sino eminentemente jurídica: determinar si la falta de transparencia del modelo algorítmico colisiona con la obligación de motivación del acto administrativo y con el derecho de defensa del contribuyente.

A nuestro juicio, la respuesta ha de ser negativa. La motivación del acto administrativo –también en la selección de contribuyentes– es jurídica, no técnica. La Administración está obligada a expresar los motivos de hecho y de derecho que fundamentan su decisión, pero no a revelar la lógica interna del algoritmo que ha servido como herramienta auxiliar en el proceso decisorio. La opacidad técnica no se traduce *per se* en la invalidez del acto administrativo si éste contiene una fundamentación jurídica suficiente, sin perjuicio de que el uso de modelos particularmente opacos pueda intensificar las exigencias de motivación cuando el resultado afecte de forma especialmente intensa a la posición jurídica del obligado tributario. Como señala MAR-

¹⁷ European Union Agency for Fundamental Rights (2018a: 5); MARTÍN LÓPEZ (2022: 65).

TÍN LÓPEZ (2022: 78), «desde una perspectiva exclusivamente jurídica, el foco debería situarse en la motivación del acto. Si ambos procesos decisionales, humano y computacional, originan actos con su correspondiente fundamentación, el destinatario —*v. gr.* el obligado tributario— podrá conocer las razones jurídicas que los sustenten y, en caso de no estimarlas conforme a Derecho, proceder a la oportuna impugnación, permaneciendo así incólume su derecho de defensa».

Desde esta óptica, lo esencial es que el acto administrativo esté debidamente motivado en sus fundamentos de hecho y de derecho, sin que resulte necesario revelar la lógica técnica del algoritmo empleado. La reserva de los planes de inspección y su consideración como actos de trámite permiten, además, modular razonablemente el alcance de las exigencias de transparencia en este ámbito.

En la misma línea, la profesora PÉREZ BERNABEU (2024: 19) ha defendido que la motivación debe exigirse no sólo cuando la decisión de inicio del procedimiento inspector se adopta al margen de los planes de inspección, sino también cuando, dentro de tales planes, ha sido necesaria una labor de selección adicional atendiendo al riesgo fiscal. Además de en el artículo 170.2 del Reglamento de Inspección, apoya esta propuesta en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008, que recordó que, si bien la referencia al plan de inspección sirve de motivación del inicio, cuando se precise una selección adicional para identificar al contribuyente, esa concreción debe quedar igualmente motivada.

Con todo, ello no exonera a la Administración de la obligación de garantizar que los modelos utilizados sean neutrales respecto de características personales como el sexo, la raza, la religión, la ideología política o la nacionalidad¹⁸. A este respecto se ha formulado el principio de no discriminación algorítmica, hecho valer en la conocida Sentencia del Tribunal de Distrito de La Haya de 2020, que declaró ilegal un algoritmo utilizado por el Gobierno holandés para evaluar el riesgo de fraude de la Seguridad Social, por su carácter discriminatorio.

6. CALIDAD DE LOS DATOS

La calidad de los datos empleados en los sistemas de IA no constituye una cuestión meramente técnica, sino un factor determinante en la génesis y propagación de sesgos algorítmicos con relevancia jurídica. Un modelo predictivo entrenado a partir de información errónea, incompleta o sesgada compromete no solo la fiabilidad técnica del sistema, sino, sobre todo, la legitimidad jurídica de las decisiones administrativas que

¹⁸ El Parlamento europeo define el sesgo como «toda percepción personal o social prejuiciosa de una persona o grupo sobre la base de sus características personales. Es sesgada aquella inteligencia artificial que, como consecuencia de un tratamiento prejuicioso de los datos relativos a las características de ciertos sujetos o colectivos, no arroja resultados óptimos en relación con los mismos». (European Parliament: Resolution of 20 October 2020 with recommendations to the Commission on a framework of ethical aspects of artificial intelligence, robotics and related technologies [2020/2012(INL)], art. 4.

se apoyen en sus resultados. En el ámbito tributario la calidad de los datos se erige en un presupuesto indispensable para la viabilidad jurídica del uso de sistemas de IA.

Dentro de estas cautelas, adquiere especial relevancia la incorporación de información procedente de fuentes abiertas, en particular de redes sociales y otras plataformas digitales, en las que los datos pueden ser incompletos, descontextualizados, manipulados o directamente falsos. Incluso cuando la información proceda de perfiles aparentemente atribuibles al propio contribuyente, no existe garantía alguna de su veracidad, ya que los usuarios pueden proporcionar voluntariamente datos incorrectos o incongruentes respecto de su actividad económica. La utilización acrítica de este tipo de información puede, por tanto, introducir distorsiones significativas en los modelos predictivos y afectar negativamente a la objetividad de los procesos de selección y control.

De ahí la necesidad de establecer controles rigurosos sobre los datos utilizados tanto para entrenar como para alimentar los sistemas de IA, evitando la incorporación de información no contrastada o carente de relevancia jurídica. La exigencia de calidad de los datos no constituye una mera recomendación técnica, sino una garantía esencial desde la perspectiva del principio de legalidad y de los derechos del contribuyente. Como señala SÁNCHEZ LÓPEZ (2024: 160), 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 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.

La problemática se intensifica cuando se analiza la práctica, cada vez más extendida, de la utilización de procesos automatizados de ETL (*extract, transform, load*) para la captación de información disponible en internet –fuentes abiertas, páginas web, perfiles digitales o bases de datos accesibles sin autenticación– por parte de la AEAT. La captación automatizada de información en internet distinta de los procedimientos de obtención del artículo 93 LGT, la AEAT la trata, como señala GARCÍA MARTÍNEZ (2022), como si se tratase «exclusivamente de una actividad interna, cubierta en toda su extensión por el secreto fiscal (...) previa en todo caso a la incoación de cualquier procedimiento formal de comprobación e investigación tributaria y, por tanto, sin relevancia jurídica externa para los concretos contribuyentes». No obstante, desde una perspectiva garantista, esta práctica plantea serias dudas en términos de cobertura normativa y de compatibilidad con el principio de legalidad. Convenimos con PÉREZ BERNABEU (2024: 15) que la captación de fuentes abiertas de internet mediante herramientas como el *web scraping* y el *web crawling* no puede escapar a cualquier tipo de control, imposición de límites o cumplimiento de las más mínimas garantías por desarrollarse al margen de cualquier procedimiento. En efecto, estamos ante verdaderos actos de obtención de información que, aun sin acompañarse de un requerimiento formal, puede afectar de manera directa a la esfera jurídica del contribuyente. Además, la pretendida cobertura jurídica basada en el secreto fiscal resulta insuficiente. El deber

de sigilo tributario regula la confidencialidad y el uso de los datos una vez obtenidos legítimamente, pero no legitima los métodos empleados para su captación. Es precisamente en este punto donde aflora el problema: la captación automatizada de datos digitales no encuentra un encaje claro en ninguno de los mecanismos de obtención de información previstos en el artículo 93 LGT. La Ley contempla la obtención de datos mediante requerimientos individualizados y deberes de información, pero no prevé un procedimiento autónomo de vigilancia digital permanente ni la extracción sistemática de información disponible en internet sin conocimiento ni intervención del interesado.

En conclusión, el desafío no radica solo en la sofisticación de las herramientas, sino en la *calidad, pertinencia y control jurídico del uso de los datos*. Sin una base de datos fiable, la aplicación de modelos predictivos no solo pierde eficacia, sino que compromete seriamente la legitimidad de la actuación administrativa.

7. EL CONOCIMIENTO DE LOS PERFILES DE RIESGO ASIGNADOS A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS PARA FOMENTAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

La progresiva incorporación de sistemas de IA en los procesos de análisis, selección y control tributario ha acentuado la tradicional asimetría informativa existente entre la Administración y los obligados tributarios. Mientras que aquella dispone hoy de instrumentos avanzados para clasificar, segmentar y priorizar contribuyentes en función de perfiles de riesgo cada vez más sofisticados, estos últimos permanecen ajenos a los criterios que condicionan su inclusión en determinados niveles de control. Esta opacidad estructural, aun cuando resulte funcional desde una perspectiva de eficacia recaudatoria, plantea, como se ha evidenciado, interrogantes desde el prisma de la seguridad jurídica.

En efecto, actualmente los contribuyentes no tienen ninguna constancia del desarrollo de este tipo de técnicas y, menos aún, del perfil de riesgo asignado, más allá de las campañas de comunicaciones preventivas. Se trata, por ejemplo, de cartas de aviso dirigidas a contribuyentes de determinados sectores que presentan indicadores específicos de riesgo de incumplimiento. El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 aludió expresamente a estas actuaciones, señalando que dichas comunicaciones tienen por finalidad transparentar la información de la que dispone la AEAT y que apunta a la posible existencia de riesgos de incumplimiento. De este modo, «determinados contribuyentes conocerán la valoración que de su comportamiento fiscal realiza la Inspección de Hacienda y podrán, a su elección, bien aclarar que la información que ha dado lugar a dicha valoración no es correcta, bien proceder directamente a regularizar su situación tributaria, especialmente en relación con las autoliquidaciones posteriores, evitando así la apertura de costosos procedimientos de comprobación». Con este proceder, señala acertadamente la profesora ANÍBARRO PÉREZ (2023: 4), el contribuyente es informado de la valoración que para él arroja el análisis de sus riesgos

potenciales de incumplimiento, dándole además la oportunidad de reaccionar, lo que contribuye a avanzar en la implementación de un modelo de cumplimiento cooperativo más eficaz¹⁹.

Una activación de esta medida en la práctica de la gestión tributaria desplazaría el foco desde una lógica exclusivamente represiva hacia una dinámica preventiva y cooperativa. Además, la información preventiva al contribuyente cumpliría una función garantista, al reducir la opacidad inherente a los sistemas de selección algorítmica y mitigar la asimetría informativa intensificada con el uso de la IA.

A ello se añade que este tipo de comunicaciones preventivas puede operar como un mecanismo indirecto de control de calidad de los datos. Al ofrecer al contribuyente la posibilidad de corregir información errónea o descontextualizada, se introduce un cauce de retroalimentación que permite mejorar la fiabilidad de los modelos analíticos, evitando que decisiones futuras se apoyen en datos incorrectos o incompletos, o que se inicien actuaciones que no culminarán en regularización.

Como señala RIBES RIBES (2021: 1) el *compliance* tributario constituye una nueva forma de concebir las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, que incide en la actitud de las partes implicadas y a la par exige compromisos recíprocos, con el fin de dar adecuado cumplimiento al deber de contribuir.

En este contexto, nos sumamos a esta propuesta para reforzar los modelos de cumplimiento cooperativo mediante la comunicación al obligado tributario de información relativa a su perfil de riesgo fiscal. No se trata, en modo alguno, de revelar la lógica interna de los algoritmos utilizados, ni de desvelar los criterios específicos de selección (cuya reserva se encuentra jurídicamente justificada), sino de permitir al contribuyente conocer, de forma agregada y comprensible, el nivel de riesgo que le ha sido asignado y los factores generales que inciden en dicha clasificación.

Esta medida se alinea con la evolución de las estrategias de cumplimiento promovidas en el ámbito internacional, particularmente por la OCDE, que conciben el control tributario no exclusivamente como una actividad inquisitiva y sancionadora, sino como un proceso dinámico orientado a incentivar comportamientos conformes mediante la prevención, la transparencia y la cooperación. Desde esta óptica, el conocimiento del perfil de riesgo actúa como un instrumento de autorregulación, al permitir al contribuyente identificar ámbitos potencialmente problemáticos y adoptar conductas correctoras antes de que se active una actuación de comprobación e inspección.

Resultan muy interesantes las experiencias comparadas, en las que se advierte, como afirma ANÍBARRO PÉREZ (2023: 4 y 5) que el empleo de perfiles de riesgo de incumplimiento de las obligaciones tributarias constituye hoy en día una práctica

¹⁹ Añade que la elaboración de perfiles de riesgo «trata de diferenciar al buen cumplidor frente al que supuestamente presenta una peor actitud ante el cumplimiento de las obligaciones fiscales, guarda una estrecha relación con el tránsito gradual hacia un nuevo modo de relacionarse de la Administración tributaria con los administrados basado en lo que se ha dado en llamar «cumplimiento cooperativo».

ampliamente extendida en numerosos ordenamientos jurídicos. Países como Australia, cuyo modelo de relación cooperativa entre la Administración y los obligados tributarios se apoya, desde hace más de treinta años, en la transparencia, Reino Unido que dispone de un programa estructurado de evaluación del riesgo de incumplimiento, mediante el cual clasifica a las empresas en función de su perfil de riesgo fiscal. En el caso de las grandes empresas, el modelo británico introduce una figura de singular relevancia institucional: el *Customer Relationship Manager*, interlocutor único asignado a cada contribuyente, encargado de realizar la evaluación del perfil de riesgos de forma continuada, conjunta y colaborativa. Este enfoque permite que la evaluación del riesgo no sea un proceso unilateral ni opaco, sino un ejercicio de interacción permanente, en el que la Administración ofrece orientación específica para que el contribuyente comprenda los motivos por los que no ha sido clasificado como de bajo riesgo y pueda adecuar su comportamiento de la manera más eficaz. Otros países como Italia, Argentina y Perú disponen también de técnicas orientadas a la segmentación de contribuyentes como instrumento de prevención y lucha contra el fraude fiscal²⁰.

Las experiencias comparadas permiten extraer enseñanzas para el ordenamiento tributario español, especialmente en un contexto en el que la AEAT ha intensificado el uso de técnicas avanzadas de análisis de datos y manifiesta expresamente su voluntad de incorporar herramientas de IA en los procesos de prevención y lucha contra el fraude fiscal. En primer lugar, se constata que, en estos países como Australia y el Reino Unido, la segmentación de contribuyentes basada en el riesgo fiscal no opera como un mecanismo puramente interno y opaco, sino como un instrumento integrado en una estrategia más amplia de gestión de relaciones con los obligados tributarios. Muestran que la eficacia del análisis de riesgos no se ve comprometida cuando el contribuyente conoce su clasificación, comprende las circunstancias que la determinan y dispone de cauces para mejorarla mediante un comportamiento fiscal alineado con las expectativas de la Administración.

Precisamente por ello, las experiencias comparadas ponen de relieve que la legitimidad de estos instrumentos no depende únicamente de su eficacia recaudatoria, sino también del grado de transparencia, comunicabilidad y capacidad de reacción que se reconozca a los contribuyentes, aspectos que resultan esenciales para su compatibilidad con los principios de seguridad jurídica, buena administración y tutela de los derechos fundamentales.

Desde el punto de vista jurídico, una comunicación del perfil de riesgo no vulnera la reserva de los planes de inspección ni constituye un acto administrativo impugnabile, en la medida en que carece de efectos jurídicos directos y se configura como información orientativa. Su finalidad sería favorecer el cumplimiento voluntario. Precisamente por ello, podría integrarse de manera natural en programas de cumplimiento cooperativo o sistemas de asistencia avanzada al contribuyente. Además, el acceso del contribuyente a su perfil de riesgo puede operar como un mecanismo indirecto de

²⁰ *Vid.* el análisis de derecho comparado realizado por ANÍBARRO PÉREZ (2023: 4 y 5).

control de los sesgos algorítmicos y de la calidad de los datos utilizados por la Administración. La posibilidad de detectar clasificaciones basadas en información errónea introduce un elemento de contraste externo que contribuye a depurar los modelos y a evitar dinámicas de retroalimentación negativa, en las que determinados sujetos o sectores quedan sistemáticamente etiquetados como de alto riesgo por razones históricas o estadísticas más que por comportamientos actuales.

Finalmente, esta propuesta permite reconducir el debate sobre la transparencia algorítmica desde una lógica técnica hacia una perspectiva jurídica. En la medida en que el conocimiento del perfil de riesgo contribuya a un cumplimiento más consciente, informado y cooperativo, la IA dejará de ser percibida como un instrumento opaco de vigilancia para convertirse en una herramienta al servicio de una aplicación más eficaz y legítima del Derecho tributario.

No es posible avanzar hacia un verdadero modelo de *compliance* cooperativo asentado en la opacidad. Como afirma ANÍBARRO PÉREZ (2023: 9 y 10), la prevención y la lucha contra el fraude fiscal en el seno de un sistema de relaciones entre la Administración y los obligados tributarios, que aspire a evolucionar hacia un auténtico modelo de cumplimiento cooperativo, no pueden edificarse sobre la opacidad ni sobre la asimetría informativa estructural. Muy al contrario, la lógica misma del *compliance* fiscal descansa en la confianza recíproca entre las partes, confianza que solo puede construirse sobre la base de la transparencia, la previsibilidad de la actuación administrativa y el acceso efectivo a la información relevante.

En efecto, la confianza mutua, exige transparencia y acceso a la información. De poco sirve proclamar la voluntad de fomentar el cumplimiento cooperativo si la utilización de perfiles de riesgo por la Administración continúa caracterizándose por la falta de transparencia. Antes al contrario, el conocimiento del nivel de riesgo asignado podría reorientar la conducta de los contribuyentes, reforzando la cultura del cumplimiento.

8. CONCLUSIONES

La incorporación de herramientas de *big data*, *machine learning* e IA en el ámbito de la administración tributaria constituye un fenómeno irreversible. El desarrollo de instrumentos como HERMES, evidencia que estas tecnologías permiten mejorar significativamente la eficacia de las actuaciones administrativas, optimizar la asignación de recursos y reforzar la capacidad predictiva en la identificación de riesgos de incumplimiento tributario.

Ahora bien, el recurso a estas tecnologías no puede ser examinado exclusivamente desde una lógica de eficacia recaudatoria o de eficiencia organizativa. Nos situamos en el ámbito del Derecho tributario, un sector del ordenamiento presidido por principios constitucionales y garantías jurídicas que condicionan de manera ineludible la actuación administrativa. En particular, el empleo de sistemas algorítmicos para la elaboración de perfiles de riesgo fiscal plantea interrogantes relevantes desde la óptica del principio

de legalidad, de la interdicción de la arbitrariedad, de la seguridad jurídica y del derecho de defensa de los obligados tributarios.

En efecto, el uso de sistemas algorítmicos para la elaboración de perfiles de riesgo fiscal modifica los mecanismos de selección de contribuyentes, desplazando progresivamente el juicio humano hacia fases posteriores del procedimiento. Aunque formalmente estas herramientas se conciben como meros instrumentos de apoyo y carezcan de efectos jurídicos directos, su influencia en la priorización de actuaciones de control resulta incuestionable. De ahí que su utilización deba quedar sometida a un marco jurídico claro que discipline tanto los límites de su empleo como las garantías asociadas a su funcionamiento.

Se ha resaltado la insuficiencia del marco normativo vigente. La LGT no ofrece una regulación adecuada para los sistemas de IA utilizados en el ámbito tributario, tratándolos, en la práctica, como simples herramientas informáticas. Esta equiparación resulta claramente insatisfactoria, habida cuenta de su potencial impacto sobre los derechos fundamentales. A ello se añade que el Reglamento europeo de IA ha excluido, con carácter general, a los sistemas empleados por las administraciones tributarias de la categoría de alto riesgo, generando un espacio normativo de menor exigencia.

Desde el punto de vista de las garantías, la reserva que legalmente ampara los sistemas de selección de contribuyentes no puede confundirse con una opacidad absoluta del funcionamiento de los modelos algorítmicos. La Administración no está obligada —ni sería razonable exigirlo— a revelar los parámetros concretos, ponderaciones o umbrales que activan la detección de perfiles de riesgo, en la medida en que ello podría comprometer la eficacia de las actuaciones de control. Sin embargo, sí resulta exigible que los sistemas utilizados sean auditables, trazables y compatibles con el principio de motivación del acto administrativo, de forma que pueda asegurarse el control jurisdiccional de la actuación administrativa.

Especial atención merece el riesgo de sesgos inherentes a los sistemas de IA, particularmente cuando se alimentan de datos históricos, incompletos y cuando operan mediante modelos opacos de difícil interpretabilidad. El problema no es la existencia del sesgo en sí, presente, en mayor o menor medida, en toda decisión administrativa, sino su reproducción automática y su consolidación en el tiempo sin mecanismos efectivos de detección y revisión humana. Desde esta óptica, la calidad, licitud y pertinencia de los datos utilizados se erigen en un presupuesto indispensable para la legitimidad jurídica de la actuación administrativa basada en IA.

Finalmente, el conocimiento por parte de los obligados tributarios del uso de técnicas de segmentación y de su perfil de riesgo fiscal constituye una vía idónea para compatibilizar eficacia administrativa y garantías jurídicas, instaurando un modelo de cumplimiento cooperativo. Las experiencias comparadas demuestran que este enfoque no solo es viable, sino que puede resultar eficaz, al incentivar el cumplimiento voluntario y reducir la conflictividad. Una articulación de este tipo permitiría reducir la asimetría informativa y reforzar la previsibilidad de la actuación administrativa.

En definitiva, la IA aplicada al ámbito tributario no debe concebirse como un instrumento opaco de vigilancia fiscal, sino como una herramienta al servicio de una aplicación más racional, equitativa y jurídicamente garantista del sistema tributario. Ello exige avanzar hacia un marco normativo específico que, sin sacrificar la eficacia del control, asegure la protección de los derechos de los obligados tributarios y la consolidación de un modelo de relaciones cooperativas basado en la confianza recíproca y en la buena administración.

Bibliografía

- ALDEA GAMARRA, A. (2024): «La segmentación de contribuyentes en el contexto del cumplimiento cooperativo mediante las ciencias de datos y la inteligencia artificial», en SANZ GÓMEZ, R.J. (dir.): *El control masivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias*, Dykinson.
- ALONSO MURILLO, F. (2021): «Los derechos fundamentales como límites al empleo de inteligencia artificial en los procedimientos tributarios», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.): *Inteligencia artificial y Administración tributaria: eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra.
- ANIBARRO PÉREZ, S. (2023): «El uso de perfiles de riesgo al servicio del “Tax Compliance”», *Quincena Fiscal*, núm. 8.
- CAMPOS MARTÍNEZ, Y.A. (2024): «La gobernanza de los datos tributarios digitales en la aplicación de las herramientas de inteligencia artificial», en COLLADO YURRITA, M.A.; ROMERO FLOR, L.M., y NOCETE CORREA, F.J. (dirs): *La Digitalización Tributaria. Problemas y oportunidades*, Atelier.
- 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 SERRANO ANTÓN, F. (dir): *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y contribuyentes en la era digital*, Aranzadi, Cizur Menor.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022): «La obtención automatizada por las Administraciones tributarias de información de las redes sociales y otras plataformas de internet», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 470.
- GÓMEZ REQUENA, J.Á. (2025): *La digitalización de las relaciones tributarias en el desarrollo de un sistema tributario inteligente*, Atelier.
- GONZALEZ-ARGOTE, J.; MALDONADO, E., y MALDONADO, K. (2025): *Algorithmic Bias and Data Justice: ethical challenges in Artificial Intelligence Systems*, *EthAIca*, 4: 159. <https://doi.org/10.56294/ai2025159>.
- GONZÁLEZ-SENDINO, R.; SERRANO, E.; BAJO, J., y NOVAIS, P. (2023): «A Review of Bias and Fairness in Artificial Intelligence», *International Journal of Interactive Multimedia and Artificial Intelligence*.
- HADWICK, D. (2024): «Slipping Through the Cracks, the Carve-outs for AI Tax Enforcement Systems in the EU AI Act», *European Papers*, Vol. 9, No 3. <https://doi.org/10.15166/2499-8249/793>.
- HUERGO LORA, A. (2025): «“Juicio final” sobre “Bosco”: la sentencia del Tribunal Supremo», en <https://almacenedderecho.org/juicio-final-sobre-bosco-la-sentencia-del-tribunal-supremo>.

- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2022): «Las actividades de investigación previas a un procedimiento de inspección tributaria. Una propuesta de marco jurídico para mejorar los mecanismos de selección de los sujetos inspeccionados», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 196, Aranzadi Digital.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2023): «El uso del Big Data y la inteligencia artificial en la planificación de las actuaciones inspectoras», en PITA GRANDAL, A. M.; MALVÁREZ PASCUAL, L. A., y RUIZ HIDALGO, C. (dirs.): *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Aranzadi.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2024): «Los derechos y las garantías de los contribuyentes como límite al uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias», *Studi Tributari Europei*, Vol. 14.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2025): «La “Estrategia de Inteligencia Artificial” de la Agencia Tributaria. Comentarios críticos, puntos débiles y aspectos que deben mejorarse», *Quincena Fiscal*, núm. 4.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2022): «Inteligencia artificial, sesgos y no discriminación en el ámbito de la inspección tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 182.
- OECD (2016): *Advanced Analytics for Better Tax Administration, Putting Data to work*, OECD Publishing, Paris.
- OLIVARES OLIVARES, B. (2020): «Transparencia y aplicaciones informáticas en la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 174.
- OLIVER CUELLO, R. (2021): «Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria», *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política* [en línea], octubre 2021, núm. 33. <https://doi.org/10.7238/idp.v0i33.381275>.
- OLIVER CUELLO, R. (2024): «La estrategia de Inteligencia Artificial de la Agencia Tributaria», *Nueva Fiscalidad*, núm. 4. <https://doi.org/10.14679/3911>.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2024): «Inteligencia Artificial y Administración tributaria a la luz del principio de legalidad: hacia un marco jurídico garantista», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 204.
- PÉREZ POMBO, E. V. (2024): «¿Es legítimo y aceptable el uso de la inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria?», en HINOJOSA TORRALVO, J. J. y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (dirs.): *Inteligencia artificial, cumplimiento voluntario, y los derechos y garantías de los contribuyentes*, Atelier.
- RIBES RIBES, A. (2021): «La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración», *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2025): «Debe informar la Administración tributaria acerca de la utilización de IA en sus actividades de control del fraude? (a propósito de la Sentencia Elsbury)». <https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/debe-informar-la-administracion-tributaria-acerca-de-la-utilizacion-de-ia-en-sus-actividades-de-control-del-fraude-a-proposito-de-la-sentencia-elsbury>.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2023): *El sistema de relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la era de la inteligencia artificial y del cumplimiento voluntario*, Aranzadi/Civitas.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A. (2025): «Sesgos de género en la IA y la necesidad de regulación tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 206.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. (2024): «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», *Crónica Tributaria* núm. 193.

VEGA PEDREÑO, I. (2024): «Consideraciones en torno a la transparencia y motivación de las actuaciones tributarias fundamentadas en inteligencia artificial: un camino por recorrer», en GARCÍA NOVOA, C. y HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, F. (dirs.), DURÁN SANTOMIL, P.; MASIDE SANFIZ, J.M., y TORRES CARLOS, M.R. (coords.): *Estudios sobre inteligencia artificial y economía digital*, Aranzadi/Civitas.

Recursos electrónicos

CUATRECASAS (2025): «Acción social de responsabilidad por infracción tributaria (II)», [URL: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/mercantil/art/infraccion-tributaria-accion-social-responsabilidad>] (fecha última consulta: 19 de enero de 2025).

GARRIDO (2025): «¿Quién debe probar la responsabilidad subsidiaria de los administradores?: La Administración», [URL: <https://garrido.es/la-administracion-tiene-la-carga-de-probar-la-responsabilidad-subsidiaria-de-los-administradores-sentencia-tribunal-supremo/>] (fecha última consulta: 19 de enero de 2025).

GÓMEZ-ACEBO & POMBO (2025): «El carácter sancionador de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles», *El Derecho*, [URL: <https://elderecho.com/el-caracter-sancionador-de-la-responsabilidad-tributaria-de-los-administradores-de-sociedades-mercantiles>] (fecha última consulta: 19 de enero de 2025).

MERINO, A. (2025): «El Supremo limita a la Hacienda Pública en las derivaciones de responsabilidad a los administradores: nueva vuelta de tuerca a la carga de la prueba», *Legal Today*, [URL: <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-publico/el-supremo-limita-a-la-hacienda-publica-en-las-derivaciones-de-responsabilidad-a-los-administradores-nueva-vuelta-de-tuerca-a-la-carga-de-la-prueba-2025-08-12/>] (fecha última consulta: 19 de enero de 2025).

PODER JUDICIAL (2025): «El Tribunal Supremo establece que la Administración debe probar la culpa del administrador para imputarle la responsabilidad subsidiaria de las deudas tributarias y sanciones», [URL: <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Noticias-Judiciales/El-Tribunal-Supremo-establece-que-la-Administracion-debe-probar-la-culpa-del-administrador-para-imputarle-la-responsabilidad-subsidiaria-de-las-deudas-tributarias-y-sanciones>] (fecha última consulta: 19 de enero de 2025).

PRIME TIRANT (2025): «El Tribunal Supremo sobre la derivación de responsabilidad tributaria», [URL: <https://prime.tirant.com/es/actualidad-prime/el-tribunal-supremo-sobre-la-derivacion-de-responsabilidad-tributaria/>] (fecha última consulta: 19 de enero de 2025).

COMUNICACIONES

CAPÍTULO 21

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE LA ELABORACIÓN DE PERFILES DE LOS CONTRIBUYENTES

MARÍA BERNAD FUREST
Doctora en Ciencias Jurídicas
Universidad de Granada
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1555-0588>
mariabernadf@ugr.es

1. Introducción. 2. La transformación digital de la administración tributaria. 3. La selección de contribuyentes en atención al riesgo fiscal. 4. El derecho a la intimidad y la protección de datos en la elaboración de perfiles de riesgo fiscal a través de aplicaciones informáticas. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: El estudio analiza la transformación digital de la Administración tributaria y el uso de *Big Data* e Inteligencia Artificial en la elaboración de perfiles de riesgo fiscal. Estas tecnologías permiten optimizar la selección de contribuyentes y reforzar la lucha contra el fraude. No obstante, su utilización plantea desafíos jurídicos en relación con el derecho a la intimidad y la protección de datos. El trabajo subraya la necesidad de un marco jurídico claro y garantista que delimite el alcance, las condiciones y los límites del uso de estas tecnologías, asegurando el equilibrio entre eficacia recaudatoria y respeto a los derechos de los contribuyentes.

PALABRAS CLAVE: Administración tributaria, *Big Data*, Inteligencia Artificial, perfiles de riesgo fiscal, transformación digital.

ABSTRACT: The study examines the digital transformation of the tax administration and the use of Big Data and Artificial Intelligence in the creation of tax risk profiles. These technologies make it possible to optimize the selection of taxpayers and strengthen the fight against tax fraud. However, their use raises legal challenges, particularly with regard to the right to privacy and the protection of personal data. The paper highlights the need for a clear and rights-oriented legal framework that defines the scope, conditions, and limits of the use of these technologies, ensuring a balance between effective tax enforcement and respect for taxpayers' rights.

KEYWORDS: Tax administration, Big Data, Artificial Intelligence, tax risk profiles, digital transformation.

1. INTRODUCCIÓN

La transformación digital de la Administración tributaria representa un proceso orientado a optimizar la gestión, el control y la asistencia tributaria mediante la incor-

poración de tecnologías avanzadas como el *Big Data* y la Inteligencia Artificial (IA). Estas herramientas han facilitado la sistematización y el análisis masivo de datos fiscales, posibilitando la elaboración de perfiles de riesgo fiscal que permiten una selección precisa y priorizada de contribuyentes para las actuaciones de control. De esta manera, se mejora significativamente la eficiencia y efectividad en la Administración tributaria. Sin embargo, el empleo intensivo de estas tecnologías genera desafíos jurídicos relevantes, especialmente en lo concerniente a la protección del derecho a la intimidad y los datos personales.

El presente estudio se organiza en cuatro apartados. En primer lugar, se aborda la evolución digital de la Administración tributaria, destacando los marcos normativos y estratégicos que han impulsado la incorporación tecnológica y la optimización de sus procesos internos. A continuación, se analiza la importancia de los datos en la elaboración de perfiles de riesgo fiscal, profundizando en el papel de las tecnologías de *Big Data* e IA para mejorar la selección y priorización de contribuyentes, así como en las consecuencias operativas de estas prácticas. El tercer apartado examina los desafíos jurídicos derivados de esta transformación tecnológica, poniendo especial atención en las tensiones entre el deber de contribuir y el respeto a los derechos fundamentales frente a la obtención masiva de datos y la explotación indiscriminada de la información. Finalmente, se enfatiza la necesidad de establecer protocolos rigurosos para la evaluación continua del impacto de estas tecnologías sobre los derechos fundamentales, adoptar medidas que mitiguen posibles riesgos de injerencias indebidas y desarrollar un marco jurídico habilitante que delimite con claridad el alcance, las condiciones y los límites del uso de estas tecnologías en la Administración tributaria.

2. LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Las funciones de la Administración tributaria han experimentado una evolución significativa a lo largo del tiempo, pues junto al objetivo más tradicional de combatir el fraude fiscal, se han incorporado servicios de información y asistencia orientados a facilitar el cumplimiento voluntario de la normativa tributaria, por lo que la adaptación progresiva de las nuevas tecnologías ha permitido una prestación más eficiente y eficaz de los servicios, conforme a DURÁN CABRÉ y ESTELLER MORÉ (2020: 170-173). En este contexto, la digitalización de la administración tributaria encuentra fundamento en los artículos 31.1 y 103.1 de la Constitución española, en la medida que la implementación de mecanismos tecnológicos permiten detectar la capacidad contributiva de los ciudadanos y facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues la incorporación de las tecnologías permite optimizar los procesos de asistencia, gestión y control tributario, pretendiéndose con ello garantizar la eficiencia y eficacia de las actuaciones de las Administración tributaria. A su vez, la eficiencia y eficacia aparece estrechamente relacionada con la gobernanza, en la medida que esta permite coordinar y alinear los

esfuerzos de las distintas administraciones y organismos públicos, con el fin de maximizar los resultados¹.

No obstante, la implementación de una Administración tributaria digital debe ir acompañada de tres premisas indispensables como aprecia FERNÁNDEZ PAVÉS (2024: 7-8): conectividad generalizada, competencias digitales de la población y medios técnicos de la Administración, centrando nuestra investigación en este último aspecto. Así, los procedimientos que anteriormente se realizaban en papel y de forma manual han sido gradualmente transformados mediante procesos de digitalización, por lo que esta evolución ha facilitado un intercambio de información ágil, ha permitido la integración de datos provenientes de fuentes externas y ha impulsado el uso de herramientas avanzadas, como algoritmos que contribuyen a la determinación y liquidación de obligaciones tributarias, así como al respaldo en la toma de decisiones, por lo que se espera un mayor apoyo en los procesos basados en sistemas de IA², debiéndose entender esta por «un sistema basado en una máquina que está diseñado para funcionar con distintos niveles de autonomía y que puede mostrar capacidad de adaptación tras el despliegue, y que, para objetivos explícitos o implícitos, infiere de la información de entrada que recibe la manera de generar resultados de salida, como predicciones, contenidos, recomendaciones o decisiones, que pueden influir en entornos físicos o virtuales»³.

En los últimos años, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha llevado a cabo diversas actuaciones orientadas a la digitalización e incorporación de la IA. Así, la Agencia Tributaria, manifiesta el potencial de la tecnología en el tratamiento y análisis de la información para avanzar hacia una automatización más completa de los procedimientos y permitir la reasignación de recursos humanos hacia tareas de mayor valor añadido, y reconoce expresamente el uso de los sistemas de IA tanto para reforzar las funciones de información y asistencia al contribuyente, como para contribuir de manera más eficaz a la prevención y lucha contra el fraude fiscal⁴; declara que la digitalización de sus procesos repercute en la Administración en una vertiente externa e interna, es decir, tanto en las relaciones entre el contribuyente y la Administración como en la propia forma de trabajo de la Administración, siendo consecuencia de la digitalización el acceso y disponibilidad de información que ha consolidado al dato

¹ Gobierno de España: *Plan de Digitalización de las Administraciones Públicas 2021-2025*, [URL: https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/ficheros/210127_plan_digitalizacion_administraciones_publicas.pdf] (27 de diciembre de 2025).

² OCDE (2020: 16).

³ Artículo 3 del Reglamento (UE) 2024/1689 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024 por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial y por el que se modifican los Reglamentos (CE) 300/2008, (UE) 167/2013, (UE) 168/2013, (UE) 2018/858, (UE) 2018/1139 y (UE) 2019/2144 y las Directivas 2014/90/UE, (UE) 2016/797 y (UE) 2020/1828. (Reglamento de Inteligencia Artificial).

⁴ Agencia Estatal de la Administración Tributaria: *Plan estratégico 2020-2023 de la agencia tributaria*, Madrid, 2020, [URL: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf] (27 de diciembre de 2025).

como eje central en el diseño y ejecución de las actuaciones de la Administración, para lo que se reafirma el uso de la IA con motivo de mejorar la eficiencia y eficacia de la Administración en la consecución de los objetivos perseguidos por esta; precisa que las actuaciones administrativas automatizadas que se dicten requerirán de la supervisión humana para validarlas o vetarlas⁵; y culmina con la aprobación de una estrategia específica de IA⁶. De forma complementaria, los Planes Generales de Control Tributario también incluyen algunas referencias a la transformación digital de la Agencia Tributaria⁷.

Conforme a lo expuesto, no resulta de extrañar la proliferación de programas informáticos que contribuyen en el avance de la digitalización de la Administración tributaria. En este contexto, cabe destacar la implantación de herramientas de asistencia virtual de IRPF, censos IAE, IVA, Veri*Factu, SII, no residentes, pagar, aplazar y consultar deudas, y de aduanas e impuestos especiales⁸. Además, se han consolidado numerosas herramientas de uso interno como Zújar, Prometeo, Teseo, Genio (Infonor), Dédalo, Buscón, Inter, Rifa, Nidel o Hermes entre otras⁹, destinadas en términos generales a la extracción, tratamiento, análisis de información con trascendencia tributaria sobre los contribuyentes y su situación fiscal¹⁰, y aunque cada una de estas herramientas tenga una función específica, en su conjunto constituyen un auténtico

⁵ Agencia Estatal de la Administración Tributaria: *Plan estratégico 2024-2027 de la Agencia Tributaria*, Madrid, 2024, [URL: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf] (27 de diciembre de 2025).

⁶ Agencia Estatal de la Administración Tributaria: *Estrategia de Inteligencia Artificial*, 27 de mayo de 2024, [URL: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT_Intranet/Gabinete/Estrategia_IA.pdf] (27 de diciembre de 2025).

⁷ En términos generales, la Resolución de 19 de enero de 2021, 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 2021, manifiesta la implementación de sistemas de IA para potenciar investigaciones de delitos de contrabando; la Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 dispone de la implantación de asistentes virtuales que contestarán las preguntas formuladas a través del uso de la IA; y la Resolución de 27 de febrero de 2025, 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 2025, a través de la cual se establece que se podrán en marcha proyectos basados en IA con el objetivo de dar respuesta a requerimientos operativos y de análisis.

⁸ Véase [URL: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/herramientas-asistencia-virtual.html>] (27 de diciembre de 2025)

⁹ Agencia Estatal de la Administración Tributaria, departamento de informática, 2020, [URL: <https://contrataciondelestado.es/FileSystem/servlet/GetDocumentByIdServlet?DocumentIdParam=6b0d93c5-1187-49b7-b5b3-a37cc2d3b5e7>] (27 de diciembre de 2025).

¹⁰ Tal y como se desprende de la explicación de estas herramientas en la Resolución 825/2019, de 13 de febrero de 2020, del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno, [URL: https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://www.consejodetransparencia.es/ct_Home/dam/jcr:41c81ad6-9bce-4ac3-bd57-2185e0468458/R-0825-2019.pdf&ved=2ahUKEwjew_ad3bqOAxV1RaQEHZu9K28QFnoECCYQAQ&usq=AOvVaw2LkSQiU7wE7UMnW3qEqTgy] (27 de diciembre de 2025).

ecosistema tecnológico orientado a optimizar los procesos de control y gestión tributaria que permite a la Administración tributaria no solo simplificar tareas rutinarias, sino también integrar grandes volúmenes de datos de distintas fuentes, generar perfiles de riesgo con mayor precisión y actuar de manera proactiva ante posibles incumplimientos fiscales. Así, se refuerza la capacidad operativa del Estado en la lucha contra el fraude, pues resulta evidente que la transformación digital de la Administración tributaria no constituye un mero proceso de modernización tecnológica, sino una estrategia integral orientada a mejorar la experiencia del contribuyente, optimizar los recursos públicos y reforzar la eficacia recaudatoria.

3. LA SELECCIÓN DE CONTRIBUYENTES EN ATENCIÓN AL RIESGO FISCAL

Como punto de partida debemos tomar en consideración qué es un perfil de riesgo fiscal, identificándose dicho concepto se asocia con el riesgo recaudatorio, el cual será valorado en atención a la información disponible relativa a hechos o antecedentes considerados relevantes para los fines de control tributario, tales como la situación económica, financiera o patrimonial del contribuyente, así como la existencia de deudas pendientes con la Agencia Tributaria u otros organismos públicos y el historial de cumplimiento de sus obligaciones fiscales¹¹. El perfilado de los contribuyentes en atención al riesgo fiscal tiene por finalidad focalizar los recursos disponibles de la Administración a la detección de posibles comportamientos que puedan suponer un incumplimiento de las obligaciones tributarias. De acuerdo con SERRA GARCÍA (2023: 61), la elaboración de perfiles se erige como un proceso preparatorio a la selección de contribuyentes que serán objeto de actuaciones de control, permitiendo priorizar aquellos casos que presentan mayores indicios de riesgo, decisión final que recae sobre el funcionario competente, añadiendo ANIBARRO PÉREZ (2023: 26) que aunque estas técnicas de elaboración de perfiles de riesgo están muy presentes en la actuación de la Administración, los contribuyentes con carácter general no tienen constancia de este tipo de técnicas ni del riesgo que se les arroja por ellas. Asimismo, SELMA PENALVA (2022: 17-18) afirma que el incremento de los datos disponibles y el uso de tecnologías para la elaboración de perfiles de riesgo permiten a la Administración realizar predicciones vinculadas a la probabilidad de que un contribuyente incumpla sus obligaciones tributarias. De este modo, la capacidad predictiva, basada en modelos estadísticos y algorítmicos, permite, por un lado, adoptar medidas preventivas que eviten el incumplimiento antes de que este se materialice y, por otro, mejorar la eficiencia del control fiscal.

En este sentido, se resalta la importancia del dato para la elaboración de perfiles de riesgo fiscal, pues a mayor volumen de datos disponibles, más detallada y precisa

¹¹ RESOLUCIÓN de 21 de mayo de 1999, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publican las directrices generales del Plan General de Control Tributario de 1999, de conformidad con la Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia. BOE n.º 124 de 25 de mayo de 1999.

será la información que puede obtenerse sobre los contribuyentes, permitiendo así un análisis más certero de su comportamiento fiscal. La progresiva digitalización de la Administración tributaria y la implementación de sistemas más eficientes y automatizados de control tributario ha favorecido significativamente la recolección, procesamiento y explotación de datos. Por un lado, la digitalización de la información en poder de la Administración, la transformación de las relaciones entre la Administración y los contribuyentes a través de vías telemáticas y la interconexión de registros entre diferentes organismos públicos han contribuido de forma determinante al incremento, sistematización y aprovechamiento de los datos. Por otro lado, la implementación de tecnologías como el *Big Data* y la IA para analizar y estimar los riesgos fiscales posibilita la clasificación de los contribuyentes según su probabilidad de incumplir con sus obligaciones tributarias, dando prioridad a los controles en aquellos casos donde se detecta un mayor riesgo de fraude, conforme a VON SCHMELING GONZÁLEZ (2022: 113).

Sin embargo, tal y como advierte GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ (2021: 475) el desarrollo cada vez más avanzado de las aplicaciones informáticas al servicio de la Administración puede llegar a colisionar con los derechos y garantías de los contribuyentes. En concreto, han surgido diversas preocupaciones en relación con el impacto que estas aplicaciones informáticas pueden tener en la elaboración de perfiles de riesgo fiscal, particularmente en lo que respecta a los datos empleados para dicha perfilación de los contribuyentes. Debe tenerse presente, por un lado, la gran cantidad de datos que se manejan en estos procesos, ya sean obtenidos a través del propio contribuyente, a través de terceros, a través del deber de colaboración de otras autoridades públicas, o incluso recabados por la propia administración tributaria incluidos los provenientes de fuentes abiertas, tales como redes sociales, bases de datos públicas y otras plataformas accesibles al público; y por otro lado, las implicaciones que conlleva la elaboración de perfiles al señalar o clasificar a los contribuyentes, con los posibles efectos que ello puede generar.

4. EL DERECHO A LA INTIMIDAD Y LA PROTECCIÓN DE DATOS EN LA ELABORACIÓN DE PERFILES DE RIESGO FISCAL A TRAVÉS DE APLICACIONES INFORMÁTICAS

En la administración digital adquieren especial relevancia los datos de los que se nutre la Administración para la elaboración de perfiles y posterior selección de los contribuyentes sobre los que dirigir las actuaciones de control, pues resultan esenciales para los programas informáticos dirigidos a tal fin. Ante ello, no podemos obviar el derecho a la intimidad y la protección de los personales. El derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos se diferencian en cuanto a su finalidad como destaca ALONSO MURILLO (2021: 106-108). Por un lado, el derecho a la intimidad protege a la persona frente a posibles injerencias en su vida privada y familiar, preservando aquellos aspectos que desea mantener fuera del conocimiento o acceso de terceros. Por otro lado, el derecho a la protección de datos otorga a los individuos la facultad de controlar la gestión de su información personal, es decir, su recopilación, uso y

destino, con el objetivo de evitar tratamientos indebidos que puedan afectar su dignidad o vulnerar sus derechos.

En este contexto, resultan especialmente afectados en el plano nacional, el derecho a la intimidad, consagrado en el artículo 18.1 de la Constitución española, y el derecho a la protección de datos personales, recogido en el artículo 18.4 de la Constitución española y desarrollado a través de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales. Asimismo, estos derechos también aparecen protegidos en el plano supranacional a través del Convenio Europeo de Derechos Humanos y 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.

En primer término, el derecho a la intimidad, como cualquier otro derecho fundamental, no posee un carácter absoluto, pues tal y como enfatiza SOTO BERNABEU (2021: 117), este puede ser objeto de limitaciones siempre que dichas restricciones se encuentren previstas legalmente y respondan a una finalidad legítima que resulte necesaria en una sociedad democrática, como es la protección del bienestar económico general, por lo que el derecho a la intimidad puede ceder ante otros intereses de relevancia constitucional, entre los que se encuentra el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tal como lo establece el artículo 31.1 de la Constitución Española. No obstante, para que una intromisión en el ámbito protegido por el derecho a la intimidad pueda considerarse legítima, es imprescindible analizar las circunstancias concretas en las que se produce y verificar que se cumplan ciertos requisitos fundamentales. En particular, deben concurrir los siguientes elementos: que la medida responda a un fin constitucionalmente legítimo, como es el cumplimiento del deber de contribuir previsto en el artículo 31.1 de la Constitución; que la injerencia esté prevista en la ley, como lo dispuesto en los artículos 93 a 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y que la medida sea proporcional, es decir, que exista un equilibrio razonable entre los beneficios que dicha actuación representa para el interés general y los posibles perjuicios que pudiera generar sobre otros bienes o derechos en conflicto, lo que requiere valorar la idoneidad de la medida para alcanzar los fines perseguidos, su necesidad frente a otras opciones menos restrictivas pero igualmente eficaces, y su proporcionalidad en sentido estricto, asegurando que los beneficios compensen los perjuicios que pueda causar¹².

Sin embargo, cuando se recurre al uso de tecnologías avanzadas como el *Big Data* o la IA, resulta especialmente necesario garantizar que tales herramientas no impliquen un sacrificio desproporcionado del derecho a la intimidad personal y familiar, preservando en todo momento el principio de proporcionalidad y evitando injerencias excesivas o injustificadas en la esfera privada de los ciudadanos, pues no puede soslayarse que en ocasiones la actuación de la Administración resulta cuestionable cuando la innovación

¹² STC 233/2005, de 26 de septiembre. ECLI:ES:TC:2005:233

tecnológica tiende a emplearse de manera excesiva o desmedida. En este contexto, el riesgo de injerencia deriva no solo del volumen de datos tratados, sino también de la incorporación de información que, aun siendo accesible o técnicamente disponible, carece de relevancia fiscal directa, así como de la combinación, cruce y análisis predictivo de múltiples fuentes de información, que pueden proyectarse sobre ámbitos de la vida del contribuyente ajenos a su situación tributaria. En este contexto, resulta jurídicamente exigible la existencia de un marco normativo preciso que regule el uso de estas tecnologías en el ámbito tributario, establezca mecanismos de evaluación continua de su impacto sobre el derecho a la intimidad y articule salvaguardias efectivas destinadas a prevenir injerencias indebidas o desproporcionadas en la esfera privada de los ciudadanos.

En un segundo término, el derecho a la protección de datos y la elaboración de perfiles de riesgo fiscal a través de tecnologías como el *Big Data* y la IA. Se considera lícito el tratamiento de datos cuando resulte necesario para el cumplimiento de una obligación legal prevista en una norma europea o con rango de ley, o de una misión realizada en interés público que deriva de competencias atribuidas por norma con rango de ley, contemplándose en el artículo 95.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria el carácter reservado y finalista de los datos, ya que estos podrán ser empleados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión esté encomendada. Conforme a ello, la Administración se encuentra legitimada para la obtención y tratamiento de datos con trascendencia tributaria para prevenir y combatir el fraude fiscal y asegurar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Sin embargo, el artículo 22 del Reglamento (UE) 2016/679 establece una prohibición respecto a las decisiones individuales automatizadas incluida la elaboración de perfiles, como detalla OLIVARES OLIVARES (2022: 39) para que esta limitación sea oponible deben cumplirse tres requisitos: que exista una decisión como consecuencia del tratamiento de los datos que implique una resolución respecto a una persona; que dicha decisión sea consecuencia de un tratamiento automatizado como podría serlo la inclusión de contribuyentes con un perfil de riesgo en el inicio del procedimiento tributario, y que dichas decisiones automatizadas produzcan efectos jurídicos o similares. Sin embargo, dicha prohibición no resultará de aplicación cuando la decisión automatizada se encuentre autorizada por el Derecho de la Unión o de los Estados Miembros y se implanten las garantías adecuadas.

En virtud de lo expuesto, resulta evidente que la Administración se encuentra autorizada para la explotación de los datos y elaboración de perfiles de riesgo basados en estos, aunque mayores dudas representa si se han adoptado garantías adecuadas para tal fin. Como ya hemos podido apreciar la Administración tributaria en la elaboración de perfiles de riesgo se sirve de tecnologías como el *Big Data* e IA, debiendo establecerse un equilibrio entre los fines perseguidos con su implementación y el impacto que estas tecnologías pueden ocasionar en los derechos de los contribuyentes, sobre todo respecto a cómo se diseñan y utilizan las mismas. Así pues, OLIVER CUELLO (2021: 10) manifiesta que parece lógico que se emplee la tecnología para vincular registros, analizar datos y facilitar el intercambio de información con objeto de prevenir o combatir el fraude

fiscal, aunque ello debe venir acompañado de mayores garantías en este proceso, apuntando SOTO BERNABEU (2021: 113) que estas se limitan al establecimiento del carácter reservado de los datos y al compromiso de adoptar medidas que aseguren la confidencialidad de la información tributaria, conforme lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley General Tributaria, y a que el uso de estas tecnologías se realice en pleno respeto a la Constitución y a las leyes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 96 de la mencionada ley. Sin embargo, consideramos que los anteriores preceptos mencionados no ofrecen garantías suficientes ante la falta de precisión que se deriva de disposiciones genéricas y la ausencia de limitaciones específicas que restrinjan de algún modo el alcance de las tecnologías utilizadas y su impacto en la privacidad de los datos de los ciudadanos.

De acuerdo con DELGADO PACHECO (2021: 77), las preocupaciones relativas al derecho a la intimidad y a la protección de datos no pueden analizarse de manera aislada, sin considerar el contexto actual de los sistemas de procesamiento masivo de datos y los riesgos inherentes que estos conllevan, pues la Administración tributaria ha disfrutado de una posición de privilegio en cuanto al acceso a la información de los contribuyentes, amparándose en la relevancia del cumplimiento del deber de contribuir, pero el desarrollo y la creciente sofisticación de las tecnologías hacen insostenible la continuación de esta postura sin una reflexión crítica que garantice un equilibrio entre los derechos fundamentales y el deber constitucional de contribuir, y que por consiguiente imponga límites claros y proporcionales a la capacidad de obtención y tratamiento de datos por parte de la Administración tributaria, en aras de proteger los derechos fundamentales y garantizar un uso legítimo y responsable de la información.

Asimismo, debemos resaltar que la confianza en el buen hacer de la Administración tributaria se ha visto en entredicho en múltiples ocasiones, pues como señala PÉREZ BERNABEU (2024: 157), la ausencia de una regulación clara ha permitido que la Administración tributaria establezca unilateralmente las condiciones para el uso de tecnologías en la obtención de datos y elaboración de perfiles de riesgo, sin garantizar adecuadamente la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes ni ofrecer garantías suficientes, por lo que no podemos dejar de plantearnos que el uso masivo de datos por parte de la Administración tributaria requiere de un marco legal habilitante más acorde con la realidad tecnológica que impera.

5. CONCLUSIONES

Coincidimos en que el empleo de tecnologías avanzadas como el *Big Data* o la IA pueden resultar esenciales para la detección y prevención del fraude fiscal, ello no equivale a una habilitación para que la Administración se nutra de forma masiva e indiscriminada de todos los datos personales disponibles, amparándose en la mera justificación de la eficacia en su actuación. El deber de contribuir no puede ni debe interpretarse como un título habilitante absoluto que desplace o vacíe de contenido el derecho a la intimidad. De igual modo, la habilitación de la Administración tributaria referente a la utilización de tecnologías del artículo 96.1 de la Ley General Tributaria no representa una base legal

suficiente para justificar el uso de tecnologías para el tratamiento de datos masivos, en la medida en que ni siquiera contiene una delimitación clara sobre el alcance, las condiciones y los límites de dichas actuaciones, omitiendo referencias explícitas a salvaguardas que garanticen la protección efectiva de los derechos fundamentales afectados.

Bibliografía

- ALONSO MURILLO, F. (2021): «Los derechos fundamentales como límites al empleo de inteligencia artificial en los procedimientos tributarios», en *Inteligencia artificial y Administración tributaria: Eficiencia administrativa y defensa de los derechos de los contribuyentes*, Aranzadi.
- ANIBARRO PÉREZ, S. (2023): «El uso de perfiles de riesgo al servicio del “Tax Compliance”», *Quincena Fiscal*, núm. 8.
- DELGADO PACHECO, A. (2021): «Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 463. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2021.7427>.
- DURÁN CABRÉ, J.M. y ESTELLER MORÉ, A. (2024): «Los retos de la Administración tributaria en la era de la digitalización», *Revista de Economía*, núm. 917. <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7130>.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. (2024): «La influencia de la transformación digital en el ámbito tributario», *Revista Iberoamericana de Gobierno Local RIGL*, núm. 26.
- 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*, Tirant lo Blanch.
- OCDE (2020): *Administración Tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria*, OCDE, París, 2020. https://www.oecd.org/es/publications/2020/12/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration_886337a7.html.
- OLIVARES OLIVARES, B.D. (2022): «La toma de decisiones automatizadas y el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal», *Quincena Fiscal*, núm. 15.
- OLIVER CUELLO, R. (2021): «Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria», *Revista de Internet, Derecho y Política IDP*, núm. 33. <https://doi.org/10.7238/idp.v0i33.381275>.
- PÉREZ BERNABEU, B. (2024): «Inteligencia artificial y administración tributaria a la luz del principio de legalidad: hacia un marco jurídico garantista», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 204.
- SELMA PENALVA, V. (2022): «La aplicación de herramientas de inteligencia artificial en las actuaciones de la Administración Tributaria: ¿Cómo afecta a los derechos y garantías de los obligados tributarios?», *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 9.
- SERRA GARCÍA, M. (2023): «El papel de la Inteligencia Artificial en la Administración Tributaria y en los contribuyentes: desafíos y oportunidades», *Quincena Fiscal*, núm. 20.
- SOTO BERNABEU, L. (2021): «La importancia de la transparencia algorítmica en el uso de la Inteligencia Artificial por la Administración Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 179.
- VON SCHMELING GONZÁLEZ, R. (2022): «Big Data e Inteligencia Artificial en los procesos de fiscalización de la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) al 2021», *Revista De Ciencias Empresariales, Tributarias, Comerciales Y Administrativas*, núm. 1. <https://doi.org/10.58287/rcfotriem-1-1-2022-3>.

CAPÍTULO 22

HACIA UNA BUENA ADMINISTRACIÓN DIGITAL: GARANTÍAS ANTE EL USO DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

MARTA GONZÁLEZ APARICIO

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7080-5697>

1. De la administración electrónica a la administración algorítmica: la irrupción de la inteligencia artificial en la administración tributaria. 2. Seguridad jurídica y buena Administración digital: la necesidad de reglas claras frente a la opacidad algorítmica. 2.1. El artículo 96 de la Ley General Tributaria. 2.2. El Reglamento europeo de IA. 3. Hacia una buena administración digital efectiva: la necesidad de un desarrollo normativo específico en el ámbito tributario. Bibliografía.

RESUMEN: La incorporación de sistemas de inteligencia artificial y análisis masivo de datos en la Administración tributaria ha propiciado el tránsito desde la administración electrónica hacia una administración algorítmica, en la que los procesos automatizados adquieren un papel decisivo en la toma de decisiones. Este fenómeno, si bien incrementa la eficiencia administrativa y refuerza las capacidades de control del fraude fiscal, plantea riesgos relevantes para los derechos fundamentales de los contribuyentes, en particular en materia de igualdad, protección de datos personales y tutela judicial efectiva. Asimismo, genera tensiones con principios estructurales del ordenamiento, como la seguridad jurídica, la transparencia y la interdicción de la arbitrariedad, debido a la opacidad inherente a los sistemas algorítmicos y a la ausencia de mecanismos efectivos de control. Con ello, se impone un análisis del marco normativo vigente para valorar su capacidad de disciplinar el uso de sistemas algorítmicos en el ámbito tributario y, en su caso, determinar la necesidad de un desarrollo normativo específico orientado a garantizar una efectiva buena administración digital.

PALABRAS CLAVE: Inteligencia artificial, Administración tributaria, buena administración digital, seguridad jurídica, transparencia algorítmica, derechos fundamentales, automatización administrativa, Reglamento europeo de inteligencia artificial.

ABSTRACT: The incorporation of artificial intelligence systems and large-scale data analytics into tax administration has driven a transition from electronic administration to algorithmic administration, in which automated processes play a decisive role in decision-making. While this development enhances administrative efficiency and strengthens the capacity to combat tax fraud, it also raises significant risks for taxpayers' fundamental rights, particularly with regard to equality, personal data protec-

tion, and the right to effective judicial protection. It further generates tensions with core principles of the legal system, such as legal certainty, transparency, and the prohibition of arbitrariness, due to the inherent opacity of algorithmic systems and the lack of effective control mechanisms. In this context, an analysis of the existing regulatory framework is required in order to assess its capacity to govern the use of algorithmic systems in the tax field and, where appropriate, to determine the need for specific regulatory development aimed at ensuring effective good digital administration.

KEYWORDS: Artificial intelligence, tax administration, good digital administration, legal certainty, algorithmic transparency, fundamental rights, administrative automation, EU Artificial Intelligence Act.

1. DE LA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA A LA ADMINISTRACIÓN ALGORÍTMICA: LA IRRUPCIÓN DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La transformación digital del sector público ha adquirido en los últimos años una dimensión estructural, no meramente instrumental, impulsada por tecnologías emergentes como la inteligencia artificial (IA), el *big data* o los sistemas avanzados de automatización. Esta tendencia se observa de manera generalizada a nivel internacional, pero presenta perfiles especialmente significativos en el ámbito de las Administraciones tributarias, donde el volumen masivo de datos, la complejidad de las relaciones jurídicas y la centralidad del interés público convierten a estas tecnologías en herramientas particularmente atractivas.

En el caso español, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se ha situado desde hace tiempo en la vanguardia del proceso de digitalización administrativa. Desde fases tempranas, ha incorporado sistemas informáticos avanzados para la gestión, el control y la asistencia al contribuyente, apoyándose en técnicas de análisis masivo de datos y en modelos de selección de riesgos. Como se ha puesto de relieve en la doctrina y en documentos institucionales recientes, la Administración tributaria española ha sido pionera en la utilización de estas tecnologías y, en la actualidad, proyecta un refuerzo decidido del uso de soluciones basadas en inteligencia artificial y aprendizaje automático en ámbitos estratégicos de su actuación, especialmente en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, la asistencia personalizada al contribuyente y la automatización de determinadas decisiones administrativas (RODRÍGUEZ PEÑA, 2021a: 182 y ss.).

Este proceso se ha visto explicitado, al menos parcialmente, a través de la aprobación de la denominada Estrategia de Inteligencia Artificial de la AEAT, que reconoce abiertamente el empleo de sistemas de IA en distintos procesos administrativos y enuncia principios rectores como el enfoque centrado en la persona, la supervisión humana o el uso ético de la tecnología. No obstante, como ha subrayado críticamente la doctrina,

se trata de un instrumento carente de valor normativo, que no sustituye la ausencia de una regulación legal específica ni resuelve los interrogantes jurídicos que plantea el uso de algoritmos en la toma de decisiones con efectos directos sobre los contribuyentes.

Conviene subrayar que el despliegue de estas tecnologías se ha producido en un contexto normativo fragmentario, sin un marco jurídico específico que regule de forma sistemática el uso de algoritmos o sistemas de inteligencia artificial en los procedimientos tributarios. La ausencia de reglas claras sobre transparencia algorítmica, motivación de decisiones automatizadas o control de sesgos plantea riesgos evidentes en términos de seguridad jurídica, igualdad y tutela efectiva de los derechos de los contribuyentes, particularmente en un sistema en el que la discrecionalidad técnica se ve reforzada por la opacidad inherente a determinados modelos algorítmicos (RODRÍGUEZ PEÑA, 2021b: 73 y ss.).

Ahora bien, dentro de este proceso de digitalización pueden distinguirse, al menos, dos fases claramente diferenciadas. En lo que podría denominarse la «primera oleada de digitalización», los esfuerzos se centraron en la implantación de la administración electrónica clásica: sede electrónica, notificaciones telemáticas, registro electrónico y expediente electrónico. Se trataba de un modelo apoyado esencialmente en tecnologías de la información y de las comunicaciones carentes de capacidades autónomas de aprendizaje, orientado fundamentalmente a la desmaterialización de procedimientos y a la mejora de la eficiencia administrativa (VALERO TORRIJOS, 2019: 84-86).

La fase actual es cualitativamente distinta. En ella se avanza hacia lo que puede calificarse como una verdadera administración algorítmica, caracterizada por la incorporación sistemática de modelos capaces de procesar grandes volúmenes de datos y extraer patrones que orientan y, en ocasiones, condicionan, la actuación administrativa. Los algoritmos, basados en reglas, modelos estadísticos o técnicas predictivas, se emplean no solo para seleccionar contribuyentes y detectar riesgos, sino también para priorizar actuaciones, generar alertas automáticas e incluso producir respuestas automatizadas en determinados procedimientos (GONZÁLEZ DE FRUTOS, 2020: 146).

De este modo, una parte creciente de la actividad administrativa se apoya en procesos en los que intervienen algoritmos que influyen de manera decisiva en la toma de decisiones, quedando la intervención humana progresivamente relegada a funciones de supervisión, validación o revisión *a posteriori*. Esta transformación, si bien presenta indudables ventajas desde la perspectiva de la eficiencia y la eficacia administrativa, plantea igualmente importantes desafíos jurídicos, en la medida en que altera las formas tradicionales de ejercicio del poder público y la posición del contribuyente frente a la Administración tributaria.

Este tránsito desde la mera informatización hacia la automatización inteligente supone, sin duda, una mejora de la eficiencia administrativa. Pero también implica un cambio relevante en la forma de ejercer el poder público sobre el contribuyente, pues las decisiones pasan a apoyarse en procesos tecnológicos complejos cuya lógica no siempre, —o más bien, casi nunca— resulta transparente.

Como se puede observar, la incorporación de la IA y de la analítica avanzada, reconfiguran la manera en que se toman decisiones en el procedimiento tributario. Su impacto se proyecta sobre derechos fundamentales, como igualdad, intimidad, protección de datos, o tutela judicial efectiva, así como sobre principios estructurales del Derecho administrativo, como la legalidad, la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad. Todo ello incide directamente en otro principio estrechamente relacionado con los anteriores: el principio de buena administración.

Este principio adquiere una relevancia especial como elemento de control del uso de la IA por la Administración tributaria. Su configuración jurisprudencial lo presenta como un mecanismo para contener la fuerza expansiva que puede manifestar la Administración a través de las potestades que tiene atribuidas y de su propio modo de proceder, fuerza que históricamente ha generado tensiones con los derechos y garantías de los contribuyentes (GONZÁLEZ APARICIO, 2024: 32 y ss.). Como se expondrá a lo largo de este trabajo, algunos de esos riesgos vuelven a apreciarse, aunque ahora derivados del uso de sistemas algorítmicos y automatizados, lo que refuerza la pertinencia de invocar el principio de buena administración en este ámbito (SÁNCHEZ LÓPEZ: 2025).

El principio de buena administración exige mucho más que el cumplimiento formal de los procedimientos, reclamando una actuación diligente, motivada y transparente. El mandato de eficacia que exige este principio debe interpretarse desde un doble prisma: pues no solo legitima el uso intensivo de herramientas tecnológicas para perseguir el fraude fiscal, sino que se traduce también en una obligación jurídica de diligencia y de respeto al marco legal y a los derechos fundamentales. IA y buena administración no son conceptos antagónicos, deben construirse en diálogo mutuo. Esto supone que la tecnología ha de ponerse al servicio del Derecho y el Derecho debe adaptarse para regular adecuadamente el uso de la tecnología, sin renunciar a las garantías que estructuran el procedimiento tributario (HERCE MAZA, 2024:131).

Sin embargo, este principio de buena administración digital se encuentra aún en un estadio preliminar de configuración. En el ámbito específico del uso de la IA de otras tecnologías emergentes por la Administración tributaria, persiste una notable ausencia de normas claras, precisas y sistemáticas que lo doten de contenido jurídico efectivo. No existe, por ahora, un marco que articule adecuadamente su conexión con derechos fundamentales especialmente expuestos en entornos automatizados, ni que establezca garantías procedimentales concretas frente a los riesgos inherentes a la toma de decisiones basadas en algoritmos.

De ahí que, como se expondrá en los apartados siguientes, la construcción de un verdadero principio de buena administración digital exija inevitablemente un desarrollo normativo específico que evite que la buena administración digital quede reducida a una proclamación programática sin fuerza jurídica real o que tal fuerza jurídica quede postergada a una delimitación jurisprudencial, construida caso a caso ante los conflictos que ya, desde hace tiempo, están surgiendo en este ámbito.

2. SEGURIDAD JURÍDICA Y BUENA ADMINISTRACIÓN DIGITAL: LA NECESIDAD DE REGLAS CLARAS FRENTE A LA OPACIDAD ALGORÍTMICA

En un ámbito como el tributario, en el que la Administración ejerce potestades de control especialmente intensas, el principio de seguridad jurídica ocupa una posición central en la configuración de la buena administración y, en particular, de la buena administración digital. La digitalización de la actividad administrativa y el uso de sistemas automatizados, se califiquen o no como IA, introducen nuevos factores de incertidumbre para los contribuyentes como la opacidad de los algoritmos, el desconocimiento de los criterios de selección, las dificultades para impugnar decisiones basadas en modelos predictivos y una creciente asimetría de información entre Administración y administrado. De ahí que la conexión entre seguridad jurídica y buena administración digital, y el reverso entre inseguridad jurídica y mala administración digital, resulte decisiva para diagnosticar los riesgos de las tecnologías emergentes y para diseñar respuestas normativas adecuadas.

En esta línea, GARCÍA NOVOA (2018: 100), al analizar la «seguridad de aplicación» del Derecho, ha subrayado que las actuaciones materiales de los aplicadores, singularmente de la Administración, solo pueden considerarse seguras cuando se desarrollan con la debida publicidad y que, en último término, esa seguridad depende de la seguridad de las normas que regulan el modo de aplicación del Derecho. La seguridad jurídica no se agota, por tanto, en la claridad de las normas sustantivas, sino que exige certidumbre sobre las reglas que disciplinan el uso de las herramientas tecnológicas a través de las cuales se ejerce la potestad tributaria. Trasladado a los sistemas algorítmicos, esto implica que no basta con proclamar la transparencia sino que se requieren normas claras, generales y accesibles que definan cómo se integran estas tecnologías en los procedimientos, qué obligaciones de publicidad rigen su diseño y funcionamiento y bajo qué condiciones de control actúan. Cuando esa publicidad normativa falta, las promesas de transparencia se diluyen en una autorregulación opaca, se debilita el derecho de defensa, se desplaza *de facto* la carga argumental hacia el contribuyente y se limita la capacidad de los tribunales para controlar motivación, proporcionalidad y no discriminación de decisiones apoyadas en sistemas automatizados.

Desde esta perspectiva, el principio de buena administración no puede desvincularse de un correlativo principio de buena regulación, especialmente cuando se trata de tecnologías capaces de influir de manera decisiva en actos que inciden directamente en los derechos y obligaciones de los contribuyentes (GARCÍA NOVOA, 2002: 37). En realidad, seguridad jurídica y buena regulación son los instrumentos llamados a reconducir los riesgos asociados al uso de tecnologías emergentes, tanto si se califican formalmente como sistemas de IA como si no lo hacen (SÁNCHEZ LÓPEZ, 2025). Mientras la legislación no afronte de forma expresa la integración de estas herramientas en el procedimiento tributario, la protección que puede ofrecer el principio de buena administración digital seguirá siendo fragmentaria y muy dependiente de decisiones jurisprudenciales.

Esta constatación conduce de forma natural al análisis del marco normativo disponible, general y específico, para proyectar seguridad jurídica y buena administración sobre el empleo de sistemas digitales avanzados. Dicho examen parte de normas generales sobre el uso de tecnologías y la transparencia administrativa y se proyecta, en el plano supranacional y comparado, sobre los desarrollos normativos más recientes en materia de inteligencia artificial, singularmente el Reglamento europeo de IA.

2.1. EL ARTÍCULO 96 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

En España, el artículo 96 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), constituye la norma básica relativa al uso de tecnologías de la información y la comunicación. Su apartado primero establece que dicho uso deberá realizarse «con sometimiento a lo dispuesto en la Constitución y en las leyes». Esta previsión, de lectura aparentemente sencilla, permite identificar dos grandes mecanismos limitadores del uso de tecnologías como la IA: de un lado, los principios y derechos constitucionales; de otro, las leyes que regulan la actuación administrativa (OLIVER CUELLO, 2018).

El primer límite viene configurado por la propia Constitución, cuyo contenido ofrece parámetros claros, como la igualdad (art. 14), la tutela judicial efectiva (art. 24), el derecho de defensa (art. 24.2), la publicidad de las normas y de los procedimientos administrativos (art. 105.b) y la obligación de actuar con objetividad y sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103). Si se tienen en cuenta los riesgos señalados en los apartados anteriores –opacidad algorítmica, sesgos en la selección de contribuyentes, dificultad para acceder a la lógica de los sistemas–, podría afirmarse que el texto constitucional contiene ya límites sustantivos suficientes para impedir usos que vulneren los derechos del contribuyente. En teoría, cualquier sistema que genere discriminaciones injustificadas, decisiones inmotivadas o zonas de opacidad absoluta debería considerarse contrario a estos preceptos.

Sin embargo, en la práctica, estos límites han mostrado una eficacia muy reducida. La falta de mecanismos específicos que permitan conocer la lógica de los algoritmos utilizados por la AEAT y la inexistencia de procedimientos adaptados para impugnar decisiones basadas en sistemas automatizados han impedido que la Constitución actúe como un freno real en este ámbito. La mera invocación de los artículos 14, 24 o 103 CE ha demostrado ser insuficiente cuando el contribuyente no dispone de información mínima sobre el funcionamiento del sistema que ha condicionado la actuación administrativa, ni de cauces para exigir su exhibición o auditoría.

El segundo mecanismo limitador derivado del artículo 96 de la LGT lo constituyen las leyes que regulan la actuación administrativa. Entre ellas, destaca el artículo 41 de la LPAC, que regula la actuación administrativa automatizada y establece garantías específicas, como la necesidad de una firma electrónica del órgano responsable, la identificación del sistema utilizado y la previsión de mecanismos de responsabilidad. Sobre el papel, este precepto podría haber funcionado como la pieza clave para disciplinar el uso de sistemas automatizados en el ámbito tributario, imponiendo requisitos

de identificación del algoritmo, determinación del órgano responsable y trazabilidad de la actuación.

Sin embargo, la Administración tributaria ha sostenido que este régimen no le resulta aplicable, bajo el argumento de que sus actuaciones tecnológicas no se realizan «sin intervención humana», puesto que existiría algún tipo de intervención, aunque sea indirecta o material. Esta interpretación tiene como efecto práctico la autoexclusión de la AEAT de un régimen jurídico que el legislador diseñó precisamente para controlar actuaciones realizadas íntegramente mediante medios electrónicos. El resultado es paradójico, pues cuanto más sofisticados y autónomos son los sistemas, más fácil resulta sostener que siempre existe alguna intervención humana residual que permite eludir la categoría de actuación automatizada en sentido estricto.

La consecuencia es que una norma que podría haber actuado como garantía efectiva frente a decisiones automatizadas no opera en el ámbito tributario, dejando un vacío regulatorio que repercute directamente en la seguridad jurídica del contribuyente. A ello se suma que otras normas, como el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, no contienen referencias específicas al uso de algoritmos o sistemas de selección, pese a disciplinar aspectos tan sensibles como los criterios de inicio de actuaciones o los sistemas de información utilizados. Con ello, se pone de manifiesto que la pieza central de la digitalización tributaria se apoya en instrumentos tecnológicos cuya existencia y lógica apenas tienen reflejo en el texto de las normas.

Finalmente, la Ley 19/2013, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, podría haber operado como un cauce idóneo para exigir publicidad sobre los sistemas algorítmicos utilizados por la Administración tributaria. Sin embargo, las amplias excepciones previstas en su artículo 14 –en particular las relativas a la prevención del fraude– han sido utilizadas por la AEAT para negar el acceso a información relevante sobre sus sistemas de análisis de riesgos, consolidando espacios de opacidad precisamente donde los riesgos para los derechos fundamentales son más intensos (NOCETE CORREA, 2024; ALONSO MURILLO, 2020).

El resultado es una contradicción significativa, ya que el ordenamiento español dispone, en abstracto, de principios y cláusulas generales suficientes para proyectar exigencias de transparencia y control sobre el uso de tecnologías avanzadas, pero en la práctica estos instrumentos han mostrado una escasa capacidad para disciplinar el despliegue de sistemas algorítmicos en el ámbito tributario.

2.2. EL REGLAMENTO EUROPEO DE IA

El Reglamento (UE) 2024/1689, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024, por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial, configura por primera vez un marco europeo completo para los sistemas de

IA, basado en un enfoque de riesgo graduado. Diferencia entre prácticas expresamente prohibidas, sistemas de alto riesgo, sistemas sometidos a obligaciones específicas de transparencia y, finalmente, aquellos considerados de riesgo limitado o mínimo. A los efectos que aquí interesan, dos elementos resultan particularmente relevantes.

En primer lugar, la definición amplia de «sistema de IA» del artículo 3, que incluye cualquier sistema basado en máquinas, diseñado para funcionar con cierto grado de autonomía, capaz de mostrar capacidad de adaptación tras su despliegue y que infiere, a partir de datos, la manera de generar predicciones, recomendaciones o decisiones que influyen en los entornos con los que interactúa. Esta definición, a la que ya se ha hecho referencia en el apartado anterior, es muy importante a la hora de determinar si los sistemas que emplea la Administración tributaria, en particular, los modelos de análisis de riesgos y perfilado de contribuyentes, deben considerarse jurídicamente como IA, cuestión que la propia Administración tiende a negar, pero que, desde la óptica del principio de seguridad jurídica, no puede dejarse exclusivamente al criterio de quien utiliza estas herramientas.

En segundo lugar, resulta decisiva la identificación de los «sistemas de alto riesgo», respecto de los cuales se establecen reglas especiales de control, documentación, evaluación de impacto y transparencia. De esta tarea se ocupan el capítulo III y el anexo III del Reglamento, que abarcan, entre otros, sistemas utilizados en ámbitos como las infraestructuras críticas, la educación, el empleo, el acceso a servicios esenciales, el crédito y determinados usos en la aplicación de la ley, migración y administración de justicia. Llama la atención que, en este catálogo, no se haga ninguna referencia expresa a los sistemas empleados por las Administraciones tributarias para la gestión de los tributos.

Esta exclusión se explicita en el considerando 59, que introduce una cláusula específica para los sistemas utilizados por las autoridades tributarias y aduaneras en el marco de procedimientos administrativos. Según este considerando, los sistemas de IA «destinados específicamente a ser utilizados en procedimientos administrativos por las autoridades tributarias o aduaneras» no deben clasificarse como sistemas de alto riesgo en el ámbito de la aplicación de la ley, aun cuando su finalidad sea la prevención, detección o investigación de infracciones administrativas. Dicho de otro modo, el Reglamento no excluye al sector tributario de su ámbito de aplicación en sentido absoluto, pero sí decide que el uso de sistemas de IA por las Administraciones tributarias no se sitúe, por regla general, en la capa más intensa de control (alto riesgo) cuando se trate de procedimientos administrativos, reservando esta categoría, en este bloque, para determinados usos penales o cuasipenales. El resultado práctico es que, salvo que un sistema tributario encaje en alguna otra categoría del anexo III, la mayor parte de las herramientas empleadas por la AEAT quedarán, en principio, fuera del régimen reforzado de los sistemas de alto riesgo.

No obstante, si se atiende al tipo de sistemas calificados como de alto riesgo en el ámbito penal, se observan paralelismos evidentes con los utilizados por la Administración tributaria. Desde una perspectiva funcional, muchos de los sistemas emplea-

dos por la AEAT, como los modelos de análisis de riesgos, las herramientas de perfilado, los sistemas de priorización de actuaciones o de detección de incongruencias, presentan similitudes claras con supuestos como la evaluación automatizada de personas, la asignación de recursos públicos o el ejercicio de potestades públicas que afectan de forma intensa a los derechos fundamentales (igualdad, protección de datos, buena administración, etc.). La diferencia no reside tanto en la naturaleza técnica de los sistemas como en el contexto sectorial en que se emplean.

La opción del legislador europeo de dejar fuera de la categoría de alto riesgo los sistemas utilizados por las autoridades tributarias se apoyan, en apariencia, en una distinción funcional, ya que la actividad de gestión de los tributos no tendría, en principio, la misma intensidad en la afectación de derechos fundamentales que la actuación penal o cuasipenal. Bajo esta lógica, el uso de herramientas automatizadas para ordenar actuaciones de control, seleccionar contribuyentes o identificar incoherencias documentales quedaría sometido a un nivel de cautelas inferior, al no tratarse de procesos orientados a la imputación de hechos delictivos o a la restricción de libertades personales. Sin embargo, una lectura detenida de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) invita a cuestionar seriamente la solidez de esta premisa, máxime si se considera lo indicado en el considerando 48 del propio Reglamento, que señala que «la magnitud de las consecuencias adversas de un sistema de IA para los derechos fundamentales protegidos por la Carta es especialmente importante a la hora de clasificar un sistema de IA como de alto riesgo».

En efecto, los artículos 7 y 8 de la CDFUE consagran la protección de la vida privada y de los datos personales. Esta doble garantía adquiere una relevancia particular cuando la Administración tributaria integra sistemas que procesan grandes volúmenes de información financiera, patrimonial y profesional. Aunque es cierto que los datos económicos poseen un régimen singular derivado del interés público que fundamenta el deber de contribuir, la automatización del análisis de tales datos intensifica el riesgo de afectación de estos derechos (RODRÍGUEZ PEÑA, 2021a: 187 y ss.; SOTO BERNABEU, 2021: 110 y ss.). El uso de técnicas de perfilado que inferen comportamientos o estiman probabilidades de incumplimiento fiscal implica, de hecho, una operación que el Derecho de la Unión considera especialmente delicada, como evidencia el artículo 22 del Reglamento (UE) 2016/679 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 (RGPD) al establecer el derecho a no ser objeto de decisiones exclusivamente automatizadas que produzcan efectos jurídicos o afecten significativamente a la persona.

La perspectiva antidiscriminatoria de la CDFUE refuerza esta conclusión. El artículo 21 prohíbe cualquier forma de discriminación, ya sea directa o indirecta. Los modelos algorítmicos empleados en la gestión tributaria operan, necesariamente, sobre patrones estadísticos, correlaciones y relaciones entre variables. Esto introduce el riesgo de que ciertos colectivos, por su actividad económica, localización geográfica o características asociadas estadísticamente a comportamientos de riesgo, puedan recibir

un escrutinio más intenso, sin que exista un criterio jurídicamente explícito que justifique ese trato diferencial. La posibilidad de que los sistemas aprendan, reproduzcan o incluso amplifiquen sesgos presentes en los datos de entrenamiento convierte el análisis de riesgos en un ámbito particularmente expuesto a distorsiones discriminatorias, lo cual constituye un argumento adicional para situar estas herramientas dentro del perímetro reforzado que el Reglamento reserva para los usos de alto riesgo.

Tampoco puede obviarse la dimensión del artículo 41 de la Carta, que garantiza el derecho a una buena administración, entendido como el derecho a un trato imparcial, a la motivación de las decisiones y a la transparencia en los procedimientos (SERRANO ANTÓN, 2023: 292-293). La opacidad técnica que caracteriza a muchos sistemas automatizados —a veces incluso intencionada, por motivos de diseño o de protección de la eficacia administrativa— dificulta que el contribuyente comprenda los criterios que han conducido a su selección o a la adopción de determinadas decisiones administrativas. Sin esa información mínima, el ejercicio del derecho de defensa se vuelve problemático y la tutela judicial efectiva pierde eficacia, pues tanto el interesado como los tribunales carecen de elementos para valorar la proporcionalidad o la ausencia de arbitrariedad de la actuación administrativa.

Si se tienen en cuenta estas consideraciones, cabe plantear un razonamiento difícil de eludir: si la calificación de un sistema de IA como de «alto riesgo» depende de su potencial afectación a los derechos fundamentales protegidos por la Carta, y si la privacidad, la protección de datos, la igualdad y la buena administración forman parte de ese núcleo garantizado, entonces los sistemas automatizados que emplea la Administración tributaria, cuando inciden de forma relevante en estos derechos, deberían recibir un tratamiento equivalente. Consecuentemente, la exclusión del ámbito tributario del catálogo de alto riesgo parece responder más a criterios de política regulatoria y a preocupaciones de oportunidad que a un análisis material del impacto en derechos.

Es cierto que el Reglamento, conforme a su considerando 38, se centra de manera prioritaria en los riesgos derivados de usos penales de la IA, donde la intensidad de la afectación es máxima. Sin embargo, que el Derecho tributario no sea sancionador en sentido estricto no significa que se trate de un espacio exento de riesgos constitucionalmente relevantes. La Administración tributaria dispone de facultades de obtención de información particularmente amplias, opera con un volumen de datos sin precedentes y adopta decisiones que condicionan directamente la esfera jurídica y patrimonial de los administrados. El potencial intrusivo del uso algorítmico de esa información es evidente y puede friccionar con garantías fundamentales cuya erosión no es admisible en un Estado de Derecho, máxime en un ámbito caracterizado por la asimetría estructural entre Administración y contribuyente.

Todo ello ofrece buenas razones para afirmar que la exclusión de los sistemas tributarios automatizados del perímetro de alto riesgo merece una justificación mucho más sólida de la que ofrece el Reglamento. El propio Reglamento prevé, además, que la Comisión Europea revise la lista de sistemas de alto riesgo anualmente hasta 2028

y, posteriormente, cada cuatro años. Esta dinámica expansiva abre la puerta a considerar, en un futuro relativamente próximo, la inclusión de determinados sistemas tributarios de perfilado dentro del ámbito de aplicación del régimen reforzado, si se constata que su impacto sobre los derechos fundamentales resulta comparable al de otros contextos ya contemplados.

3. HACIA UNA BUENA ADMINISTRACIÓN DIGITAL EFECTIVA: LA NECESIDAD DE UN DESARROLLO NORMATIVO ESPECÍFICO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

La situación descrita en los apartados anteriores pone de manifiesto que el principal problema no radica en una ausencia absoluta de normas, sino en la ineficacia práctica del marco jurídico vigente para garantizar de forma real la seguridad jurídica y la buena administración digital en el uso de sistemas algorítmicos por la Administración tributaria. El ordenamiento contiene, en distintos niveles, principios y mandatos relevantes que, sin embargo, aparece atravesado por exclusiones expresas, autoexclusiones interpretativas y lagunas estructurales, que han impedido su cristalización en un auténtico «procedimiento debido tecnológico» en el ámbito tributario.

Este déficit resulta especialmente preocupante si se tiene en cuenta que la Administración tributaria está incorporando de manera progresiva sistemas cada vez más sofisticados de análisis predictivo, perfilado de riesgos y apoyo automatizado a la toma de decisiones, sin que exista un desarrollo normativo que delimite con precisión los límites materiales y formales de su utilización. A diferencia de otras potestades administrativas, la actuación algorítmica se despliega todavía en un espacio normativo insuficientemente definido. Previsiones pensadas para la administración electrónica clásica, como el artículo 96 de la LGT, se revelan claramente insuficientes para afrontar los desafíos que plantea la automatización inteligente.

Este contraste se acentúa si se atiende a instrumentos de *soft law* que, aun careciendo de fuerza vinculante, formulan con claridad un catálogo de derechos y garantías en entornos automatizados. Así ocurre, de manera singular, con la Carta de Derechos Digitales, que proclama expresamente derechos a la no discriminación algorítmica, a la transparencia, auditabilidad y trazabilidad de los sistemas, a la supervisión humana y a la posibilidad de impugnar decisiones automatizadas con efectos relevantes en la esfera personal y patrimonial. Sin embargo, estos mandatos no han sido aún positivizados en una regulación específica que vincule de forma directa a la Administración tributaria, lo que refuerza la sensación de que la buena administración digital permanece, en este ámbito, en un estadio predominantemente programático.

En este punto, resultan especialmente ilustrativos las apreciaciones de autores como ANÍBARRO PÉREZ (2024: 191), quien ha advertido que la exclusión de la Administración tributaria del régimen de alto riesgo del Reglamento europeo de IA no justifica, en modo alguno, la ausencia de un sistema de garantías equivalente. Antes, al

contrario, la aplicación analógica de los estándares reforzados del Reglamento encontraría apoyo en el artículo 23 de la Ley 15/2022, de igualdad de trato y no discriminación, que impone a las Administraciones públicas obligaciones explícitas orientadas a minimizar sesgos algorítmicos, reforzar la transparencia y asegurar la trazabilidad de los sistemas automatizados. Aunque estas exigencias presentan un carácter genérico y todavía impreciso, evidencian la contradicción existente entre el mandato legal interno y la falta de controles efectivos en el ámbito tributario.

Paradójicamente, esta insuficiencia normativa coexiste con un notable activismo legislativo en materia de inteligencia artificial. Los informes comparados sitúan a España entre los países europeos que más referencias incorporan a la IA en sus procesos legislativos recientes, lo que revela una clara sensibilidad política hacia la necesidad de ordenar jurídicamente el fenómeno (UNIVERSIDAD DE STANFORD, 2025: 346 y ss.). Sin embargo, este impulso regulatorio parece detenerse en la frontera de la Administración tributaria, donde los desarrollos siguen apoyándose en cláusulas generales y estrategias internas carentes de fuerza vinculante. Podría afirmarse que el legislador muestra una mayor disposición a regular la IA cuando afecta a terceros privados que cuando se trata de someter a reglas estrictas el uso de estas tecnologías por la Hacienda pública.

Atendiendo a lo indicado y, desde la perspectiva de la seguridad jurídica y de la buena administración, parece inevitable plantear la necesidad de una norma legal específica que, tomando como referencia el Reglamento europeo de IA, desarrolle para el sector público un marco propio sobre automatización, sistemas algorítmicos e inteligencia artificial, anclado en el principio y derecho a una buena administración. En este sentido, resulta especialmente sugerente la propuesta formulada por PONCE SOLÉ, que articula un esquema de ley de automatización y sistemas algorítmicos con un núcleo común de garantías aplicable a todas las Administraciones públicas. Esta propuesta concibe la IA en sentido amplio, incluyendo tanto sistemas de aprendizaje automático como aquellos basados en reglas o en lógica cuando participan de manera relevante en la toma de decisiones administrativas (PONCE SOLÉ, 2025: 34 y ss.).

Trasladada al ámbito tributario, esta propuesta debería articularse en dos planos complementarios. De un lado, una ley general sobre automatización y sistemas algorítmicos de las Administraciones públicas, llamada a desarrollar el Reglamento europeo de IA y a colmar sus lagunas desde la óptica de la buena administración, debería ser plenamente aplicable a la AEAT y a las Administraciones tributarias autonómicas y locales (MÁLVAREZ PASCUAL, 2025). De otro, el legislador tributario debería revisar y completar el artículo 96 de la LGT y otras disposiciones conexas para adaptar las garantías tradicionales del procedimiento tributario a las tecnologías disruptivas. En ambos niveles, resulta imprescindible abandonar una concepción restrictiva que limite el ámbito de aplicación de las garantías a la «IA en sentido técnico» y extenderlas a cualquier sistema algorítmico, determinista o no, que incida de forma relevante en la selección de contribuyentes, la evaluación de riesgos o la adopción de decisiones con efectos jurídicos (VALERO TORRIJOS, 2019: 90-91).

La buena administración digital impone, en definitiva, una inversión de la lógica actualmente dominante, pues cuanto mayor es la capacidad tecnológica de la Administración para procesar datos, perfilar a los contribuyentes y tomar decisiones basadas en inferencias estadísticas, mayor debe ser el nivel de garantías exigible. Ello no debería requerir necesariamente esperar a una reforma integral de la LGT ni a una futura revisión del catálogo de sistemas de alto riesgo del Reglamento europeo de IA pues, incluso en el marco normativo vigente, una interpretación conforme con la CDFUE permitiría sostener que los sistemas de selección y perfilado de contribuyentes que reúnan estas características deben ser tratados, en términos de garantías, como sistemas de alto riesgo y, con ello, quedar sometidos a exigencias reforzadas de publicidad, motivación, supervisión humana efectiva y control jurisdiccional. Sin embargo, la ineficacia del marco normativo vigente hace necesario un desarrollo normativo, tanto de carácter general como específicamente tributario, que permita dotar de contenido real al principio de buena administración digital y reconducir el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria dentro de los cauces propios de un Estado de Derecho.

Bibliografía

- ALONSO MURILLO, F. (2020): «Los derechos fundamentales como límites al empleo de la inteligencia artificial en los procedimientos tributarios», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.): *Fiscalidad e inteligencia artificial: administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. (2024): «El uso de perfiles de riesgo en la prevención y lucha contra el fraude fiscal», en CORCUERA TORRES, A. y ANÍBARRO PÉREZ, S. (coords.): *Sobre la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Estudios en homenaje al Profesor Dr. D. Alejandro Menéndez Moreno*, Aranzadi, Cizur Menor.
- GARCÍA NOVOA, C. (2002): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2018): «La concepción actual de los principios tributarios», en WEFPE HERNÁNDEZ, C.E. y ATENCIO VALLADARES, G. (coords.): *Liber Amicorum: homenaje a Gabriel Ruan Santos*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- GONZÁLEZ APARICIO, M. (2024): «Principios limitadores de las actuaciones de la administración tributaria: el principio de buena administración», *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 2.
- GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2020): «Inteligencia Artificial y Administración tributaria», en SERRANO ANTÓN, F. (dir.): *Fiscalidad e inteligencia artificial: administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor.
- HERCE MAZA, J.I. (2024): «Inteligencia artificial generativa en la administración pública y el derecho fundamental a una buena administración», *Revista Derecho y Economía de la Integración*, núm. 13.
- MÁLVAZ PASCUAL, L.A. (2025): «La Estrategia de Inteligencia Artificial de la Agencia Tributaria. Comentarios críticos, puntos débiles y aspectos que deben mejorarse», *Quincena Fiscal*, núm. 4.

- NOCETE CORREA, F.J. (2024): «El principio de buena administración en la estrategia de inteligencia artificial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 117.
- OLIVER CUELLO, R. (2018): «Análisis de los derechos de los contribuyentes en la Administración electrónica», *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- PONCE SOLÉ, J. (2025): «El derecho a una buena administración, la automatización, los sistemas algorítmicos y la inteligencia artificial», *Working Papers-DIGITAPIA*, v. 1, núm. 3.
- RODRÍGUEZ PEÑA, N.L. (2021a): «La administración tributaria ante la inteligencia artificial: interrogantes jurídicos y éticos de su utilización contra el fraude fiscal», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3.
- RODRÍGUEZ PEÑA, N.L. (2021b): «Big data e inteligencia artificial: una aproximación a los desafíos éticos y jurídicos de su implementación en las administraciones tributarias», *IUS ET SCIENTIA: Revista electrónica de Derecho y Ciencia*, v. 7, núm. 1.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2025): «Hacia la construcción del principio de buena administración digital. Retos y oportunidades», *Quincena Fiscal*, núm. 6.
- 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 CARRASCO PARRILLA, P. y MORENO GONZÁLEZ, S. (dirs.): *Los principios del cumplimiento cooperativo en materia tributaria*, Atelier, Barcelona.
- SOTO BERNABÉU, L. (2021): «La importancia de la transparencia algorítmica en el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 179.
- UNIVERSIDAD DE STANFORD (2025): *The AI Index 2025 Annual Report*, AI Index Steering Committee, Institute for Human-Centered AI, Stanford University, Stanford, CA, April.
- VALERO TORRIJOS, J. (2019): «Las garantías jurídicas de la inteligencia artificial en la actividad administrativa desde la perspectiva de la buena administración», *Revista catalana de dret públic*, núm. 58.

CAPÍTULO 23

LA PROBLEMÁTICA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 23 LIS EN EL ÁMBITO DE LOS GRUPOS FISCALES: ENTRE LA PARQUEDAD DE LA NORMA Y LA INCONSISTENCIA DE LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

ESTEFANÍA LÓPEZ LLOPIS

Universidad de Alicante

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3481-4024>

1. Introducción. 2. El régimen especial de consolidación fiscal y su (in)compatibilidad con los presupuestos básicos de aplicación del artículo 23 LIS. 3. El cuestionable criterio de la DGT en materia de *patent box* y grupos fiscales. 4. Una propuesta alternativa de interpretación sobre la aplicación del artículo 23 LIS en el seno de los grupos fiscales. 4.1. Cesiones del derecho de uso o explotación de activos elegibles entre sociedades del grupo fiscal. 4.2. Transmisiones intragrupo de activos elegibles. Bibliografía.

RESUMEN: Este trabajo analiza la controvertida aplicación del artículo 23 LIS en el seno de los grupos acogidos al régimen especial de consolidación. Siguiendo la lógica del principio de sujeto pasivo único y tomando en consideración las particulares características del *patent box* español, se cuestiona el criterio mantenido por la DGT y se propone una solución interpretativa consistente en limitar el disfrute del incentivo fiscal a aquellos supuestos en los que el grupo innovador opta por explotar en el mercado los conocimientos técnicos derivados de la actividad de I+D, ya sea a través de su venta o a través de la celebración de un contrato de cesión de derechos con un tercero independiente y ajeno a la propia agrupación.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre sociedades, base imponible, *patent box*, grupos de sociedades, consolidación fiscal.

ABSTRACT: This paper examines the controversial application of Article 23 of the Spanish Corporate Income Tax Act to groups of companies subject to the special tax consolidation regime. Building on the logic of the single taxpayer principle and taking into consideration the specific features of the Spanish patent box regime, the paper questions the interpretative approach adopted by the Spanish General Directorate of Taxation. It then advances an alternative interpretation, according to which access to the patent box should be limited to situations in which the innovative group chooses to commercially exploit the technical knowledge generated through R&D activities, either by selling it or by licensing it to an independent third party outside the group.

KEYWORDS: Corporate Income Tax, tax base, patent box, groups of companies, tax consolidation.

1. INTRODUCCIÓN

El régimen español de *patent box* se configura como una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) que recae sobre las rentas procedentes de dos tipos de negocios jurídicos diferenciados: la cesión del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles y la transmisión o venta de esos mismos activos entre entidades que no tengan la condición de vinculadas. Tanto en uno como en otro caso, el disfrute del incentivo fiscal se encuentra condicionado a la concurrencia de tres presupuestos básicos:

- a) Que la actividad de I+D+i desarrollada por el contribuyente concluya con la creación de alguno de los activos intangibles enumerados en el artículo 23.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), entre los que destaca el caso paradigmático de la patente.
- b) Que el intangible creado sea objeto de explotación efectiva en el marco de una actividad económica productiva¹.
- c) Que la explotación del activo sea efectuada por un tercero distinto de la entidad que lo ha creado, ya sea a través de su adquisición o a través de un contrato de cesión de derechos sobre el mismo.

De esta última circunstancia se infiere que, a diferencia de lo sucedido en otros países de nuestro entorno, el régimen español de *patent box* deja fuera de su ámbito objetivo las llamadas regalías implícitas, *embedded royalties* o *royalties* incrustados en el precio (rentas que no tienen su origen en la venta o en la cesión del derecho al uso del activo intangible, sino en la venta de bienes o la prestación de servicios directamente relacionados con dicho activo). Así, si un contribuyente del IS español crea un activo intangible de alto valor tecnológico y, en lugar de transmitirlo o cederlo a un tercero, opta por utilizarlo para la producción de bienes o servicios que posteriormente vende en el mercado, la reducción en base imponible no resultaría de aplicación.

Desde un punto de vista práctico, debe reconocerse que el *patent box* se ha configurado tradicionalmente como un incentivo fiscal altamente complejo. Primero, por la propia complejidad inherente a los conceptos sobre los que pivota la medida (investigación, desarrollo, innovación, *software* avanzado, etc.); segundo, por la mejorable redacción del artículo 23 LIS; y tercero, por la potencial concurrencia de ciertas dificultades adicionales de naturaleza técnica, como podría ser la valoración de los activos transmitidos o cedidos en explotación. Dicha complejidad se acentúa, aún más si cabe, en aquellos supuestos en los que la cesión o transmisión del activo intangible se realiza entre entidades que forman parte de un grupo fiscal.

¹ Con esta referencia al uso del activo en el marco de una «actividad económica productiva» (o «proceso productivo») pretenden distinguirse dos supuestos de hecho diferenciados: aquellos en los que el activo intangible es utilizado para producir bienes o servicios que posteriormente se venden a terceros, o incluso dentro del propio grupo, de aquellos otros en los que la actividad económica desarrollada consiste, precisamente, en la explotación comercial del activo resultante de la actividad innovadora vía transmisión o cesión de derechos mediante precio. Más adelante se comprenderá la importancia de esta distinción.

A mi modo de ver, el análisis de las particularidades asociadas a la aplicación del *patent box* en el seno de los grupos acogidos al régimen de tributación consolidada resulta fundamental por dos razones. La primera es que los fenómenos de internacionalización y crecimiento económico experimentados en las últimas décadas han traído consigo una expansión de la figura del grupo societario, cada vez más frecuente en el tráfico empresarial. La segunda es que, tratándose de grupos innovadores, lo más habitual en la práctica es que la realización de actividades de I+D se centralice en uno de sus miembros por razones de especialización y eficiencia productiva. La entidad escogida será, así, la que oriente todos sus esfuerzos a la generación de nuevos conocimientos técnicos, que, una vez obtenidos, serán cedidos en forma de activo intangible a las sociedades operativas del grupo (esto es, aquellas que desarrollan actividades económicas orientadas a la producción de bienes o servicios). Por ello podría decirse que los grupos empresariales son grandes favorecidos por la existencia de una medida como la analizada, dirigida a premiar a los contribuyentes que, frente a la alternativa de explotación propia, optan por comercializar en el mercado los resultados positivos derivados de sus actividades de I+D.

Sobre la base del razonamiento anterior, el objetivo del presente trabajo consiste en dar respuesta a una cuestión dudosa, pero de gran importancia en el contexto actual: en qué medida y bajo qué condiciones puede el grupo fiscal, reconocido por el legislador como contribuyente único del IS, beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 23 LIS a nivel de base imponible consolidada.

2. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL Y SU (IN)COMPATIBILIDAD CON LOS PRESUPUESTOS BÁSICOS DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 23 LIS

La finalidad del régimen especial de consolidación fiscal, regulado en los artículos 55 a 75 LIS, radica en gravar el beneficio económico obtenido por el grupo como si de una sola empresa se tratara, lo que determina la necesidad de someter a imposición, única y exclusivamente, la capacidad económica manifestada por el grupo en sus relaciones con terceras personas. En consonancia con este objetivo:

- 1) El artículo 56.1 LIS reconoce que «El grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente».
- 2) El artículo 62.1 LIS regula el procedimiento para el cálculo de la base imponible de grupo (o base imponible consolidada), cuyo punto de partida será el sumatorio de las bases imponibles individuales de las entidades que lo conforman. A efectos de cuantificar dichas bases imponibles, no obstante, matiza la letra a) del citado precepto que «los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, (...) se referirán al grupo fiscal».

A mi juicio, una interpretación razonable de los preceptos señalados, así como de las características inherentes al régimen español de *patent box* (que, en los términos

antes indicados, excluye de su ámbito objetivo los llamados *embedded royalties*), debería llevarnos a rechazar el disfrute del incentivo fiscal en aquellos casos en los que el propio grupo, entendido como unidad, crea un activo intangible de alto valor tecnológico y, a continuación, lo utiliza en el desarrollo de una actividad económica productiva frente a terceros. Y ello con independencia de que las fases de creación y explotación del activo confluyan en la misma entidad (entidad innovadora) o en dos miembros diferentes de la misma agrupación (entidad innovadora y entidad operativa). Desde este punto de vista, entiendo que, si en el ámbito del régimen general del IS, no se admite la reducción por *patent box* cuando no se realiza una explotación comercial de los resultados positivos derivados de la actividad de I+D, otro tanto debería suceder en el ámbito del régimen especial de consolidación fiscal, caracterizado por el reconocimiento formal del grupo como sujeto pasivo único.

Lo anterior no quiere decir, obviamente, que los grupos consolidados deban tener vedado el acceso a la reducción de rentas del artículo 23 LIS. Más bien al contrario: se trata de garantizar, a la luz de los principios de igualdad y neutralidad fiscal, y con pleno respeto también a la regla especial de incorporación en base consolidada prevista en el artículo 65.2 LIS, que el disfrute del incentivo se realice en las mismas condiciones para todos los contribuyentes del impuesto, sea cual sea el régimen de tributación que vengán aplicando. Si este es el resultado que quiere conseguirse, considero que la aplicación del *patent box* en el seno de los grupos fiscales debería quedar limitada a aquellos supuestos en los que el grupo-contribuyente desarrolla con éxito una actividad innovadora y, en lugar de utilizar los conocimientos técnicos generados en el marco de un proceso productivo, opta por venderlos o licenciarlos a un tercero independiente, ya sea de forma directa a través de la sociedad del grupo que ha llevado a cabo el proyecto innovador, ya sea a través de cualquier otro de sus miembros (al que lógicamente, y con carácter previo, se habrá transmitido o cedido el conocimiento en cuestión).

3. EL CUESTIONABLE CRITERIO DE LA DGT EN MATERIA DE PATENT BOX Y GRUPOS FISCALES

En un sentido totalmente opuesto al defendido en el epígrafe anterior, son varias las consultas de la DGT en las que se ha admitido de forma expresa el disfrute de la reducción por *patent box*, si bien con ciertas especialidades, en aquellos supuestos en los que se cede internamente el derecho de uso o explotación sobre el activo creado para que otra sociedad del mismo grupo fiscal (distinta de aquella que ha desarrollado materialmente la actividad de I+D) utilice los derechos adquiridos para la producción de bienes y/o servicios que posteriormente se venden a terceros. Entre ellas, y por tratarse de una de las más recientes, podemos hacer referencia a la consulta V2297-23, relativa a dos entidades, X2 (entidad innovadora) y X (entidad operativa), que forman parte de un grupo acogido al régimen especial de consolidación. Cuestionada la aplicación de la reducción en el contexto descrito, y a los efectos que aquí nos interesan, la DGT resuelve que:

«En el escrito de consulta se señala que la entidad cesionaria (X) utilizará, por cuenta propia, los derechos de uso o explotación de las patentes cedidas, en su propia activi-

dad productiva, materializándose la correspondiente operación de cesión interna frente a terceros mediante la entrega de los bienes producidos a partir de las patentes cedidas por la entidad X2.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 65.2 de la LIS, la renta derivada de la operación interna consistente en la cesión de las patentes desarrolladas por X2, (...) *que genera el derecho a la aplicación del artículo 23 de la LIS*, se incorporará en la base imponible del grupo fiscal en el período impositivo en que se entienda realizada frente a terceros, (...) por lo que será en dicho período en el que procederá la aplicación de la reducción en los términos previstos en el artículo 23 de la LIS².

Si bien la postura mantenida por la doctrina administrativa al respecto de esta cuestión parece venir refrendada por el redactado del artículo 65.2 LIS, al que seguidamente nos referiremos, no puede negarse que se trata de una postura cuestionable por diferentes razones.

En primer lugar, debe tomarse en consideración que, de admitir la reducción en los supuestos de cesión intragrupo del activo intangible para su utilización por el cesionario en el marco de una actividad económica productiva, se estaría premiando al grupo empresarial por el mero hecho de cederse a sí mismo los resultados positivos del proceso innovador. Esta circunstancia conlleva una clara vulneración del principio de unidad económica que subyace al régimen de consolidación, en virtud del cual la aplicabilidad o no del beneficio fiscal tendría que valorarse en atención al uso que el propio grupo (y no una de sus entidades individualmente consideradas) haga del activo en cuestión. Al mismo tiempo, la citada interpretación pone en entredicho la consecución del objetivo último perseguido por el legislador mediante la regulación del *patent box* como incentivo fiscal a la innovación, que, tal y como señalábamos anteriormente, pretende estimular la comercialización de los conocimientos técnicos derivados de la actividad de I+D frente a la alternativa de explotación directa en el proceso productivo del contribuyente que innova.

En segundo lugar, podría afirmarse que el criterio defendido por la DGT resulta incoherente con lo dispuesto en el artículo 62.1.a) LIS, en el que se recuerda que los requisitos para la práctica «de cualquier tipo de ajustes» al resultado contable del ejercicio (entre los que, de hecho, cabría incluir el ajuste negativo en concepto de *patent box*) se referirán «al grupo fiscal». Ello supone, de nuevo y entre otros aspectos, que todos los condicionantes establecidos en el artículo 23 LIS para el acceso a la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles deben ser analizados por referencia al propio grupo, y no a sus miembros individualmente considerados.

En tercer lugar, debe observarse que la interpretación por la que se decanta la Administración tributaria puede suponer también un grave atentado contra el principio de neutralidad, que exige que la variable fiscal no altere el comportamiento económico de los contribuyentes ni incentive estructuras artificiosas carentes de sustancia económica. En efecto, el hecho de reconocer el acceso al incentivo en supuestos como el descrito en la consulta V2297-23 aflora, a mi modo de ver, un riesgo inevitable: que

² En un sentido similar, pueden verse las consultas V1090-16, V3526-15 y V1368-15.

se fueren operaciones de cesión de activos intangibles entre las sociedades del grupo con el único fin de aprovechar un ahorro fiscal que de otro modo no se obtendría. Así, la entidad que lleva a cabo el proyecto innovador siempre tendría incentivos a ceder el derecho de uso o explotación sobre los conocimientos generados a otra entidad de la misma agrupación para que fuera esta última quien los utilizase en el desarrollo de una actividad productiva, aun no existiendo motivos económicos válidos o razones comerciales que justificasen dicha transacción. El cesionario podría ser, incluso, una entidad constituida exclusivamente con este propósito a la que se transmitiese la actividad de fabricación y/o comercialización previamente desarrollada por la entidad innovadora. Es verdad que la obligación de documentación a la que se refiere el artículo 18.3 LIS, plenamente aplicable en este tipo de situaciones, permitiría atenuar el riesgo advertido, pero no eliminaría por completo toda posible distorsión en el funcionamiento interno de los grupos fiscales³.

Finalmente, me parece interesante destacar que la postura mantenida por la DGT en materia de *patent box* y grupos consolidados se aleja de la efectuada por el mismo centro directivo en relación con otros incentivos fiscales que también resultan accesibles a los grupos, y respecto de los cuales se ha optado por un criterio más coherente con el principio de sujeto pasivo único. Así sucede, a título de ejemplo, con la deducción por gastos de I+D del artículo 35 LIS, cuyo porcentaje, como es sabido, se determina a partir de la media de este tipo de gastos incurridos en los dos ejercicios anteriores⁴. Tratándose de un grupo fiscal, señala la DGT en su consulta V1511-10, los gastos a considerar serán los soportados por todas aquellas entidades que formen parte del grupo, lo que excluiría la posibilidad de aplicar el porcentaje máximo del 42% sobre la totalidad de los gastos devengados en el periodo impositivo si, en el transcurso de los dos años previos, otras sociedades del grupo consolidado hubieran incurrido en gastos de esta misma naturaleza.

4. UNA PROPUESTA ALTERNATIVA DE INTERPRETACIÓN SOBRE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 23 LIS EN EL SENO DE LOS GRUPOS FISCALES

4.1. CESIONES DEL DERECHO DE USO O EXPLOTACIÓN DE ACTIVOS ELEGIBLES ENTRE SOCIEDADES DEL GRUPO FISCAL

Conforme a lo establecido en el artículo 65.2 LIS:

³ A título de excepción frente a lo que podría considerarse la regla general en este ámbito, el artículo 65.2 LIS reconoce la obligación de documentación de aquellas cesiones internas de activos elegibles que se beneficien de la reducción por *patent box*.

⁴ A tenor de lo dispuesto en el artículo 35.1.c) LIS, apartado 1.º, segundo párrafo, cuando los gastos efectuados en la realización de actividades de I+D en el periodo impositivo sean superiores a la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje del 25% hasta dicha media y el 42% sobre el exceso.

«Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta Ley en la base imponible del grupo fiscal en el período impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta Ley».

Tanto desde un punto de vista académico como administrativo, la dicción literal de este precepto ha sido entendida normalmente en el sentido de considerar que la reducción por *patent box* es susceptible de ser aplicada en el seno de los grupos fiscales cuando se llevan a cabo operaciones de cesión interna del activo intangible que cumplan los requisitos mencionados en el artículo 23 LIS. A este respecto, destaca la interpretación defendida por DEL BUSTO MÉNDEZ *et al.* (2025: 3158), que, tras sugerir la falta de congruencia con el principio de sujeto pasivo único de este planteamiento, concluye que la alternativa de limitar el disfrute del incentivo fiscal a los supuestos en que la cesión se realice a personas o entidades no incluidas en el perímetro de la consolidación, como proponíamos en el epígrafe 2, no parece sostenerse, «ya que existe una regulación específica por la cual la reducción se incorpora en la base imponible del período impositivo en que el resultado de la cesión se realice frente a terceros ajenos al grupo fiscal».

Aunque coincido con el autor en que la literalidad del artículo 65.2 LIS podría llevarnos a inferir la calificación como negocios elegibles, a efectos de *patent box*, de todas las cesiones intragrupo de activos que cumplan las condiciones exigidas en el artículo 23, no considero que se trate de la única interpretación posible de dicho precepto. Así, podría suceder que una sociedad (A) crease un activo intangible en el marco de una actividad innovadora y, a continuación, lo cediese a otra entidad del mismo grupo fiscal (B) para que esta última sublicenciase los derechos adquiridos a un tercero. Igualmente, cabría la posibilidad de que la entidad A transmitiese la titularidad sobre el activo a la entidad B para que esta última lo cediera en explotación fuera del grupo, o bien procediese a su transmisión a un tercero independiente después de un período de uso. En cualquiera de estos escenarios, en los que el grupo explota comercialmente frente a terceros unos conocimientos técnicos generados dentro de su propio perímetro, opino que el principio de contribuyente único debería llevarnos a admitir la aplicación de la reducción a nivel de base imponible consolidada. Ahora bien, dado que la comercialización de dicho conocimiento extramuros del grupo consolidado iría precedida de una o varias transacciones internas, sería preciso tomar en consideración las especialidades previstas en el artículo 65.2 LIS al objeto de determinar tanto la fecha de efectos como la cuantía de la reducción.

En lo que atañe al aspecto temporal, y dada la complejidad que plantea el juego de las eliminaciones e incorporaciones que caracteriza al régimen de consolidación, nos remitimos aquí a la doctrina sentada por la DGT en consultas como la V1368-15 o la V3526-15, en las que, sin entrar en demasiado detalle, se reconoce que «la aplicación del artículo 23 de la LIS se efectuará en la medida en que se produzca la incorporación de la eliminación de la operación interna que supone la cesión entre dos entidades del mismo grupo de consolidación fiscal», debiendo acreditarse, por cual-

quier medio de prueba admitido en Derecho, «la existencia de una vinculación entre el pago correspondiente al activo intangible cedido y el ingreso obtenido que genera la incorporación de la eliminación».

Desde un punto de vista cuantitativo, la lógica del régimen especial de tributación consolidada justificaría la necesidad de calcular el importe de la reducción aplicable en atención al beneficio total obtenido por el grupo-contribuyente con motivo de la creación del activo elegible y su posterior explotación comercial. Dicho beneficio, que operaría como base del incentivo fiscal, vendría constituido por la suma de dos importes: de un lado, el importe de la renta contabilizada por la sociedad del grupo que vende o cede los derechos de explotación sobre el activo a una persona o entidad no vinculada con el mismo, y, de otro, el importe total procedente de las cesiones intragrupo previamente efectuadas que deban ser objeto de incorporación a la base imponible consolidada con motivo de su externalización o realización frente a terceros.

4.2. TRANSMISIONES INTRAGRUPPO DE ACTIVOS ELEGIBLES

De la lectura conjunta de los artículos 18.2.d) y 58.2.b) de la LIS se infiere que toda operación realizada entre dos entidades de un grupo acogido al régimen especial de consolidación fiscal tendrá la consideración de vinculada a efectos del IS. Esta circunstancia resulta de gran trascendencia en el contexto analizado, habida cuenta de que, conforme a lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 23.1, la reducción por *patent box* «también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos intangibles (...), cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas».

A mi juicio, ni la dicción literal del artículo 23.1 LIS, ni el hecho de que el artículo 65.2 parezca referirse exclusivamente a los supuestos de cesión intragrupo de derechos sobre el activo, justifican por sí solos una exclusión automática del incentivo en aquellos casos en los que las partes intervinientes en la operación de venta formen parte de un grupo consolidado. A este respecto, considero que el elemento decisivo para confirmar (o, en su caso, descartar) el potencial disfrute de la reducción en sede del grupo debería residir en el destino económico que la entidad adquirente opte por dar al activo internamente transmitido. Desde este punto de vista, entiendo que una cosa es que la citada entidad vaya a emplear el activo en el desarrollo de una actividad económica productiva y otra bien distinta es que, una vez convertida en propietaria, se decante por comercializarlo directamente en el mercado, ya sea a través de su venta o a través de la celebración de un contrato de cesión de derechos con un tercero ajeno al grupo.

En lo que atañe al primero de los escenarios planteados, conviene recordar que los costes asumidos por una entidad para adquirir la titularidad de patentes, modelos de utilidad, diseños industriales u otros activos intangibles incluidos en el ámbito objetivo del artículo 23 LIS se reconocerán contablemente como inmovilizado intangible,

dentro de las partidas de «Propiedad industrial» o «Propiedad intelectual», por su precio de adquisición⁵. De ello se deduce que, cuando una entidad adquiere un activo elegible a otra sociedad del grupo con la finalidad de utilizarlo en el ejercicio de una actividad económica orientada a la producción de bienes o servicios, la incorporación del beneficio derivado de la transmisión interna a la base imponible consolidada se producirá, con carácter general, de forma diferida, ya sea a través de la amortización, deterioro o baja en balance del activo en cada periodo impositivo, ya sea a medida que se transmitan a terceros otros elementos patrimoniales (normalmente existencias) a cuyo coste se haya incorporado la amortización del activo en cuestión⁶.

En este tipo de casos, parece que debería rechazarse toda posibilidad de aplicar la reducción por *patent box*, tanto en el periodo impositivo en el que tiene lugar la transmisión intragrupo del activo como en aquellos ejercicios posteriores en los que el resultado derivado de dicha operación vaya realizándose. Esta conclusión, plenamente coherente con la literalidad del artículo 23.1 LIS, se muestra igualmente respetuosa con el principio de sujeto pasivo único que subyace al régimen de grupos y con la propia esencia del *patent box* como incentivo fiscal a la innovación. En efecto, y en consonancia con la tesis defendida por DEL BUSTO MÉNDEZ *et al.* (2025: 3164), si la Ley española del IS excluye los *embedded royalties* del ámbito objetivo de este incentivo, parece lógico rechazar su disfrute en aquellos supuestos en los que «es el grupo quien consume los activos intangibles creados dentro del mismo y que son utilizados para la producción de bienes y servicios, dado que el grupo no cede su uso a terceros».

Una situación distinta se daría, sin embargo, si, una vez realizada la transmisión interna del activo elegible, la entidad que ha actuado como adquirente cediese el derecho a su explotación, o directamente lo vendiese, a un tercero ajeno al perímetro del grupo consolidado. De darse esta circunstancia, la consideración del grupo como contribuyente único del impuesto, ligada a la existencia de una auténtica explotación comercial del activo frente a terceros, nos llevaría a poner en tela de juicio la concurrencia de los presupuestos básicos emanados del artículo 23 LIS para la aplicación de la reducción en base imponible.

Ante la falta de claridad de la norma, DEL BUSTO MÉNDEZ *et al.* (2025) identifican dos posibles líneas interpretativas en relación con esta clase de escenarios. La primera conduce a negar el disfrute del *patent box*, siquiera parcialmente, por parte del grupo consolidado. De un lado, y en lo que atañe a la renta integrada en la base imponible individual de la propietaria del activo intangible (distinta de la entidad innovadora) con motivo de su comercialización fuera del grupo, por no haber participado en el proceso

⁵ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, Segunda Parte, Norma de Registro y Valoración 5.^a.

⁶ Acerca de los criterios a observar en materia de incorporación de resultados intragrupo, pueden verse los artículos 42 y siguientes del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, a los que indirectamente se remite el artículo 65.1 de la LIS.

de creación de dicho activo⁷. De otro, y en lo que concierne a la renta derivada de la transmisión interna que ante esa misma circunstancia ha de ser incorporada a la base imponible consolidada, por derivar de una transmisión del activo entre partes vinculadas.

La segunda interpretación, más respetuosa con la lógica del régimen especial de consolidación, parte de la premisa de que los requisitos exigidos en el artículo 23 LIS deben analizarse desde la perspectiva del grupo fiscal entendido como unidad. A partir de aquí, y dado que es el grupo quien crea el activo intangible y posteriormente lo cede o transmite a un tercero no vinculado, la reducción por *patent box* resultaría aplicable sobre la totalidad del beneficio obtenido por el mismo con ocasión de la operativa efectuada (creación del activo y posterior explotación en el mercado). Ello supone que, a la hora de cuantificar la base de la reducción, no solo tendría que considerarse la renta integrada en la base imponible individual de la entidad del grupo que vende el activo a terceros o cede el derecho a su utilización, sino también el beneficio derivado de la transmisión interna, previamente eliminado, que será objeto de incorporación a la base imponible consolidada en ese mismo ejercicio.

A mi modo de ver, estas dos alternativas de interpretación podrían completarse con una tercera, a medio camino entre ambas, consistente en admitir el acceso al régimen de *patent box* de manera parcial. De acuerdo con este criterio, la base de la reducción aplicable por el grupo vendría constituida exclusivamente por la cuantía de la renta integrada en la base imponible individual de la entidad que cede o transmite el activo intangible a un tercero independiente. De este modo se solventaría el problema de compatibilidad con el principio de sujeto pasivo único que plantea la primera de las propuestas defendidas (si el grupo-contribuyente ha participado en el proceso de creación del activo y, en una fase posterior, opta por comercializarlo en el mercado, parece lógico que se admita el disfrute de la reducción), al tiempo que se garantizaría el pleno respeto de lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 23.1 LIS (si una parte del beneficio que debe tributar en sede del grupo en el ejercicio de la cesión o venta a tercero procede de una transmisión del activo entre partes vinculadas, parece lógico también que la cuantificación del incentivo se realice sin tomar en consideración dicha magnitud).

Bibliografía

DEL BUSTO MÉNDEZ, J. *et al.* (2025): *Memento Práctico. Grupos Consolidados*, Francis Lefebvre, Madrid, [consultado online].

⁷ En su versión más actual, el artículo 23 LIS no exige de forma expresa la participación de la entidad cedente o transmitente en el proceso de creación del activo intangible. No obstante, la prevalencia de dicho requisito queda patente si atendemos al procedimiento fijado por el legislador para la ponderación de la renta derivada de su comercialización, que se llevará a cabo por medio del cociente a que se refiere el apartado 1 de dicho precepto.

CAPÍTULO 24

LAS CRIPTOMONEDAS EN LA PLANIFICACIÓN FISCAL EUROPEA: IMPACTO DEL REGLAMENTO MICA Y LA DAC8 EN LA FISCALIDAD Y EL CONTROL TRIBUTARIO

COVADONGA MALLADA FERNÁNDEZ
Profesora Contratada Doctora
Universidad de Valladolid

1. Introducción. 2. Marco legal europeo de las criptomonedas. 2.1. La quinta Directiva de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo (Directiva de la UE 2018/843). 2.2. El Reglamento (UE) 2023/1114 relativo a los mercados de criptoactivos (MiCA). 2.2.1. El libro blanco o *Whitepaper*: contenido y obligaciones. 2.3. Las Directivas de Cooperación Administrativa (DAC). La Directiva 2023/2226 del Consejo de 17 de octubre de 2023. 2.3.1. Sujetos y criptoactivos obligados a la identificación y a la comunicación de información. 2.3.2. Principales requerimientos de identificación y diligencia debida. 3. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: La regulación de las criptomonedas en la UE y en España se encuentra en un proceso de continua evolución. La Quinta Directiva contra el blanqueo de capitales supuso el primer paso al introducir definiciones y obligaciones específicas para los proveedores de servicios de criptoactivos, posteriormente incorporadas al ordenamiento español a través de la Ley 10/2010. El Reglamento MiCA, establece por primera vez un marco normativo armonizado a nivel europeo para los emisores y proveedores de criptoactivos, imponiendo mayores exigencias de transparencia mediante la elaboración de *whitepapers* y prestando especial atención a la regulación de las *stablecoins*. Por su parte, la Directiva DAC8 refuerza la cooperación fiscal entre los Estados miembros, al imponer nuevas obligaciones de información y de diligencia debida sobre los usuarios y las transacciones con criptoactivos. A pesar de este desarrollo legislativo, se reconoce la necesidad de una regulación integral que aporte seguridad jurídica, refuerce la supervisión y garantice la protección de los mercados y de los usuarios.

PALABRAS CLAVE: Criptomonedas, MiCA, DAC8, *Anti-money laundering* (AML).

ABSTRACT: The regulation of cryptocurrencies in the European Union and in Spain is undergoing continuous development. The Fifth Anti-Money Laundering Directive represented the first step by introducing specific definitions and obligations for crypto-asset service providers, which were subsequently incorporated into the Spanish legal system through Law 10/2010. The MiCA Regulation establishes, for the first time, a harmonised regulatory framework at the European level for issuers and providers of crypto-assets, imposing increased transparency requirements through

the preparation of whitepapers and paying particular attention to the regulation of stablecoins. In turn, the DAC8 Directive strengthens tax cooperation among Member States by imposing new reporting and due diligence obligations regarding users and transactions involving crypto-assets. Despite this legislative development, there is a recognised need for a comprehensive regulatory framework that provides legal certainty, enhances supervision, and ensures the protection of markets and users.

KEYWORDS: Crypto-assets, smart contracts, blockchain, digital taxation, cryptocurrencies, MiCA, DAC8, Anti-money laundering (AML).

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, los criptoactivos y, en particular, las criptomonedas, se han consolidado como uno de los fenómenos más disruptivos en el ámbito económico y financiero global. Lo que en sus orígenes se concibió como una alternativa tecnológica frente al sistema monetario tradicional, se ha convertido hoy en un activo digital con creciente relevancia en los mercados internacionales y con implicaciones jurídicas y fiscales de gran calado.

En este contexto, el ordenamiento jurídico europeo y nacional ha tenido que adaptarse de forma paulatina a una realidad que evoluciona con mayor rapidez que los propios instrumentos normativos. Las respuestas iniciales, principalmente orientadas a la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, constituyeron únicamente un primer intento de aproximación regulatoria. Sin embargo, la necesidad de garantizar la seguridad jurídica y la protección de los usuarios ha impulsado la elaboración de normas más completas, entre las que destacan el Reglamento MiCA y la Directiva DAC8, destinadas a configurar un marco homogéneo, armonizado y eficaz para los criptoactivos en la Unión Europea.

Pese a estos avances, la regulación de las criptomonedas continúa siendo un ámbito en construcción, condicionado por la constante innovación tecnológica y la aparición de nuevos modelos de criptoactivos. En consecuencia, el estudio del marco legal vigente resulta esencial para comprender los retos que aún deben abordarse para lograr un equilibrio adecuado entre innovación, supervisión y protección del ecosistema digital.

2. MARCO LEGAL EUROPEO DE LAS CRIPTOMONEDAS

A pesar de que en la última década se han emitido numerosos informes por parte de distintas instituciones nacionales y europeas relacionadas con la supervisión de los mercados financieros y la lucha contra la criminalidad económica y la cibercriminalidad, aún pesa cierta incertidumbre jurídica sobre la regulación de las criptomonedas que se está intentando solventar con el Reglamento MiCA y la DAC8.

Así pues, las primeras aproximaciones jurídicas hacia el mundo de las criptomonedas tanto nacionales como europeas han sido jurisprudenciales relacionadas con su

naturaleza como producto financiero y su fiscalidad y la producida por las autoridades fiscales, por ejemplo, en España, a través de las consultas de la DGT las cuales hasta el momento han realizado una aplicación analógica de la normativa en vigor.

2.1. LA QUINTA DIRECTIVA DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALES Y FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO (DIRECTIVA DE LA UE 2018/843)

En el ámbito de las criptomonedas, la primera referencia explícita en la normativa europea se encuentra en la Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849, relativa a la prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Esta reforma representa un hito normativo, pues incorpora por vez primera el fenómeno de las monedas virtuales dentro del marco jurídico europeo de prevención del delito financiero.

La Directiva introduce avances normativos de especial relevancia para la regulación de los cryptoactivos en el ámbito de la prevención del blanqueo de capitales. En primer lugar, incorpora definiciones jurídicas fundamentales como «moneda virtual» y «proveedor de servicios de custodia de monederos electrónicos», que permiten delimitar con precisión el marco conceptual aplicable a estas actividades. Asimismo, amplía el elenco de sujetos obligados al incluir tanto a los proveedores de servicios de cambio entre monedas virtuales y fiduciarias (*exchangers*) como a los operadores de custodia de monederos electrónicos, extendiendo así el perímetro de vigilancia y las obligaciones de cumplimiento. Finalmente, establece la obligación de que estos operadores se registren en el Estado miembro en el que desarrollen su actividad, reforzando los mecanismos de supervisión administrativa y contribuyendo a una mayor transparencia y control en un sector caracterizado por su rápida evolución.

La Directiva 2018/843 constituye también el primer instrumento normativo en identificar explícitamente a las monedas virtuales como potenciales vectores de riesgo en operaciones de blanqueo de capitales, debido principalmente al grado de anonimato que puede caracterizar sus transacciones. En consecuencia, enfatiza la necesidad de que las autoridades competentes puedan supervisar el uso de estos instrumentos a través de las entidades sujetas, considerándose esta supervisión un elemento esencial para la prevención y represión de actividades ilícitas. De hecho, la Directiva establece que las Unidades de Inteligencia Financiera (UIF) deben estar en condiciones de obtener información que permita vincular las direcciones de monedas virtuales con la identidad de sus titulares, habilitando así mecanismos más eficaces de trazabilidad.

En virtud de estas obligaciones, los proveedores de servicios relacionados con criptomonedas deben implantar programas de *compliance* adecuados, dirigidos a prevenir actividades delictivas y a garantizar el cumplimiento de las transposiciones nacionales de las Directivas europeas pertinentes. No obstante, es importante recordar que las disposiciones introducidas por la Directiva 2018/843 se circunscriben estrictamente

al ámbito de la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, tal como ya delimitaba la Directiva 2015/849. Por ello, su alcance regulatorio es parcial y no aborda la totalidad de cuestiones sustantivas derivadas del uso y circulación de criptoactivos, incluyendo ámbitos como la minería de criptomonedas.

En realidad, esta intervención normativa constituye únicamente el inicio de la regulación de las criptomonedas. La regulación material y sistemática del mercado de criptoactivos en la Unión Europea se articula de forma integral a través del Reglamento de los Mercados de Criptoactivos (MiCA), que establece un régimen de autorización y supervisión para los proveedores de servicios de criptoactivos, y a través de la DAC8, que introduce nuevas obligaciones de transparencia fiscal. Ambos instrumentos completan y amplían el marco legal iniciado por la legislación de prevención del blanqueo, configurando un sistema regulatorio más coherente y exhaustivo para el ecosistema de las criptomonedas en Europa.

2.2. EL REGLAMENTO (UE) 2023/1114 RELATIVO A LOS MERCADOS DE CRIPTOACTIVOS (MiCA)

El Reglamento (UE) 2023/1114, conocido como Reglamento MiCA, constituye el primer marco normativo integral de la Unión Europea destinado a regular los mercados de criptoactivos y a dotar de seguridad jurídica a las operaciones que involucran este tipo de instrumentos digitales. Su principal finalidad es establecer un entorno regulado que garantice la protección de los inversores, promueva la estabilidad del mercado y favorezca el desarrollo responsable de la innovación financiera en el ámbito de los criptoactivos. El grueso de sus disposiciones comenzó a aplicarse el 30 de diciembre de 2024.

El Reglamento introduce un sistema armonizado de autorización y supervisión para los proveedores de servicios de criptoactivos (CASPs), quienes deberán obtener la correspondiente autorización para ofrecer servicios en todo el territorio de la Unión. Para las entidades que ya venían operando con anterioridad a su entrada en aplicación, se prevé un régimen transitorio de adaptación, durante el cual podrán continuar desarrollando su actividad con arreglo a la normativa nacional vigente. Este periodo concluirá definitivamente el 30 de diciembre de 2025.

La adopción de MiCA supone una armonización normativa sin precedentes en materia de criptoactivos dentro de la UE, reduciendo las disparidades regulatorias entre los Estados miembros y facilitando el desarrollo de operaciones transfronterizas. Asimismo, se considera que este marco regulador puede constituir un catalizador para la innovación, en tanto proporciona reglas claras y un entorno predecible para empresas y desarrolladores de tecnologías basadas en *blockchain*.

Los principales objetivos del Reglamento MiCA son los siguientes:

1. **Protección del consumidor:** MiCA establece obligaciones informativas reforzadas para los proveedores de servicios, quienes deberán ofrecer a los usuarios infor-

mación clara, completa y comprensible sobre los riesgos inherentes a los criptoactivos y a los servicios ofrecidos. El objetivo es mitigar los riesgos asociados a la volatilidad del mercado y a posibles prácticas abusivas.

2. Preservación de la estabilidad financiera: El Reglamento busca evitar que la expansión del mercado de criptoactivos pueda comprometer la estabilidad del sistema financiero europeo. Para ello, establece un régimen específico y particularmente estricto para la emisión y gestión de los denominados «tokens referenciados a activos» y los «tokens de dinero electrónico», comúnmente conocidos como *stablecoins*.

3. Seguridad jurídica y certidumbre regulatoria: MiCA proporciona un marco normativo uniforme para las actividades vinculadas a criptoactivos, lo que favorece la operatividad de empresas y *startups* dentro del mercado único europeo y elimina la fragmentación regulatoria existente hasta la aprobación del Reglamento.

4. Prevención de delitos financieros: Sin perjuicio de la normativa de prevención del blanqueo de capitales (que se regula principalmente a través de la Directiva 2015/849 y sus modificaciones), MiCA incorpora mecanismos adicionales de control y supervisión destinados a evitar el uso de criptoactivos en actividades ilícitas, reforzando la trazabilidad y la supervisión del mercado.

El Reglamento MiCA configura un marco material de regulación amplio y sistemático que abarca en primer lugar los **criptoactivos**, delimitando tres categorías principales de criptoactivos que son, *tokens* referenciados a activos, *tokens* de dinero electrónico y *tokens* de utilidad, cada categoría sometida a un régimen jurídico específico en función de su naturaleza económica y de los riesgos que comporta para los usuarios y la estabilidad del mercado. En segundo lugar, los *stablecoins*, respecto a los cuales se establecen requisitos estrictos para la emisión, gestión y supervisión de *tokens* cuyo valor esté vinculado a monedas fiduciarias, cestas de activos o instrumentos financieros. Entre los requisitos destacan la obligación de mantener reservas adecuadas, salvaguardias en materia de liquidez y la necesidad de autorización previa por parte de la autoridad competente. En tercer lugar, somete a los **proveedores de servicios de criptoactivos (CASPs)** a un régimen de autorización y supervisión que impone requisitos de solvencia, gobierno corporativo, segregación de activos, transparencia y gestión de conflictos de interés¹. Y, por último, los emisores de criptoactivos deben elaborar y publicar un *whitepaper* estandarizado que proporcione información exhaustiva, clara y verificable sobre las características del criptoactivo, su funcionamiento, los riesgos asociados y los derechos de los adquirentes.

2.2.1. *El libro blanco o Whitepaper: contenido y obligaciones*

El Reglamento MiCA regula en el artículo 5 del Título II los requisitos sustantivos y formales del libro blanco de criptoactivos, concebido como el principal instru-

¹ Entre los CASPs se incluyen, entre otros, los *exchanges*, custodios de monederos electrónicos y plataformas de negociación.

mento informativo para garantizar la transparencia, la protección del inversor y la correcta comprensión del proyecto por parte del público. Su finalidad es proporcionar información clara, objetiva y suficiente para que los potenciales adquirentes puedan valorar los riesgos y características esenciales del criptoactivo y del proyecto subyacente.

El *Whitepaper* debe integrar un conjunto de elementos esenciales orientados a garantizar la transparencia, la protección del inversor y la comprensión íntegra del proyecto. En primer lugar, debe incluir una **descripción precisa del emisor** y de los participantes clave, aportando información sobre su forma jurídica, sede, órganos de administración y solvencia, así como sobre los equipos técnicos y responsables de gobernanza, a fin de permitir una adecuada valoración de su credibilidad y capacidad operativa. En segundo término, el documento ha de detallar exhaustivamente **el proyecto** que sustenta la emisión y la naturaleza del criptoactivo ofrecido, exponiendo los motivos y fines de la emisión, el propósito económico del proyecto y el destino previsto de los fondos captados, lo que asegura la coherencia y trazabilidad del uso de los recursos. En tercer lugar, debe especificar las **características esenciales de la oferta pública**, incluyendo el volumen total de *tokens*, su precio, las fases previstas y los mecanismos de suscripción, garantizando una distribución transparente y evitando prácticas de manipulación del mercado. En cuarto lugar, debe describir de forma clara **los derechos y obligaciones asociados al criptoactivo**, desde eventuales derechos de uso, acceso o gobernanza hasta las limitaciones y procedimientos para su ejercicio, aportando así seguridad jurídica al adquirente. Junto a ello, el Reglamento exige una explicación técnica rigurosa de la infraestructura subyacente, detallando la arquitectura de cadena de bloques, los protocolos de consenso, los mecanismos de validación y los estándares aplicados al almacenamiento y transferencia de los criptoactivos, con el objetivo de evaluar la robustez, eficiencia y seguridad tecnológica del sistema. Finalmente, debe identificar y analizar los **riesgos** inherentes al emisor y al propio criptoactivo, de modo que el inversor adopte decisiones plenamente informadas y conscientes de los posibles escenarios adversos.

Además de los contenidos sustantivos, MiCA impone estrictas obligaciones sobre la calidad y presentación de la información, exigiendo conforme al artículo 6.7 que el *Whitepaper* sea imparcial, claro, no engañoso y libre de omisiones que puedan afectar a su comprensión o distorsionar el juicio del inversor, así como presentado de forma concisa y fácilmente entendible, evitando tecnicismos o ambigüedades innecesarias. Asimismo, el Reglamento requiere incluir una advertencia expresa sobre la ausencia de revisión administrativa previa, estableciendo en el artículo 6.3 que el emisor debe declarar: «Este libro blanco de criptoactivos no ha sido aprobado por ninguna autoridad competente de ningún Estado miembro de la Unión Europea. El oferente del criptoactivo es el único responsable del contenido de este libro blanco de criptoactivos», con el fin de evitar equívocos sobre el nivel de supervisión institucional y reforzar la responsabilidad del emisor respecto de la veracidad de la información. Finalmente, MiCA prohíbe incorporar afirmaciones sobre el valor futuro del criptoactivo salvo que el emisor pueda garantizarlas razonablemente, buscando prevenir expectativas infun-

dadas, prácticas especulativas o promesas engañosas que distorsionen la valoración del criptoactivo y comprometan la protección del inversor.

El Reglamento MiCA no regula directamente criptoactivos como Bitcoin y Ethereum debido a la **ausencia de emisores identificables**, ni establece aún un marco específico para los NFT, aunque distingue entre aquellos únicos e indivisibles (como el arte digital y los coleccionables) que quedan excluidos de su ámbito de aplicación, y los NFT divisibles o fraccionarios, especialmente los que representan activos subyacentes repartidos en partes, que sí quedan sometidos a la regulación. En consecuencia, los NFT están excluidos de MiCA siempre que sean verdaderamente únicos y no fungibles con otros criptoactivos, pero las fracciones de un activo único no se considerarán no fungibles, pues su emisión en serie revela su fungibilidad y, por tanto, su sujeción al Reglamento².

2.3. LAS DIRECTIVAS DE COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA (DAC). LA DIRECTIVA 2023/2226 DEL CONSEJO DE 17 DE OCTUBRE DE 2023

Las directivas de cooperación administrativa³ tienen como finalidad esencial reforzar los mecanismos de colaboración entre las autoridades fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea. En este contexto, la Directiva (UE) 2023/2226⁴ introduce un nuevo marco normativo orientado a garantizar una mayor transparencia fiscal en relación con los criptoactivos y otros activos digitales.

En su configuración vigente, la DAC8 se alinea con el Marco de Información sobre Criptoactivos (CARF) elaborado en el seno de la OCDE, así como con las disposiciones establecidas por el Reglamento MiCA. De este modo, la Directiva abarca de manera integral todas las operaciones vinculadas al intercambio, custodia y transferencia de criptoactivos efectuadas dentro de los EEMM de la UE. Su objetivo fundamental es facilitar el intercambio automático de información y garantizar la trazabilidad de los activos digitales, de forma que las autoridades fiscales puedan verificar en todo momento el origen de dichos activos (Objetivo 4).

² Además, quedan excluidos del ámbito de aplicación los siguientes sujetos:

- «1. Las personas que presten servicios de criptoactivos exclusivamente a sus empresas matrices, a sus propias filiales o a otras filiales de sus empresas matrices.
2. El liquidador o administrador que intervenga en el marco de un procedimiento de insolvencia, a excepción de los fines recopilados en el artículo 47.
3. El Banco Central Europeo, los bancos centrales nacionales de los Estados miembros cuando actúen en su condición de autoridad monetaria, y otras autoridades públicas de los Estados miembros.
4. El Banco Europeo de Inversiones y sus filiales.
5. El Mecanismo Europeo de Estabilidad.
6. La Facilidad Europea de Estabilidad Financiera.
7. Las organizaciones internacionales públicas.»

³ Comúnmente denominadas DAC por sus siglas en inglés (*Directive on Administrative Cooperation*).

⁴ Conocida como DAC8, por constituir la octava modificación sustancial de la Directiva 2011/16/UE.

Una de las novedades de mayor relevancia radica en la obligación impuesta a los proveedores de servicios de criptoactivos, con independencia del país en el que se encuentren establecidos, de comunicar información detallada acerca de las transacciones realizadas por clientes residentes en algún Estado miembro. Esta obligación persigue evitar prácticas de opacidad fiscal y asegurar que las autoridades tributarias dispongan de información precisa y homogénea para el correcto control de estos activos.

Los Estados miembros deberán transponer la Directiva antes del 31 de diciembre de 2025, estando prevista, con carácter general, la entrada en vigor de sus obligaciones a partir del 1 de enero de 2026, si bien determinadas medidas contemplan calendarios específicos. El propósito de la transposición en España consiste en incorporar las nuevas obligaciones de comunicación de información y diligencia debida que recaen sobre los proveedores de servicios de criptoactivos, así como adaptar el marco jurídico interno a la ampliación de las obligaciones de intercambio de información sobre cuentas financieras derivadas de la revisión del *Common Reporting Standard* (CRS) de la OCDE, lo que afecta directamente al contenido de la DAC2.

Para transponer la Directiva, será necesario modificar la Ley General Tributaria (LGT) y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria. También, se prevé la redacción de un real decreto específico para regular la obligación de identificar la residencia fiscal de los usuarios de criptoactivos y de informar acerca de las transacciones con los mismos en el ámbito de la asistencia mutua. Así pues, la LGT se modificará, entre otras cuestiones, reconociendo de manera expresa a las criptomonedas entre los bienes susceptibles de sufrir embargos, así como a los bienes y derechos situados en entidades de pago y de dinero electrónico. El objetivo principal de la transposición es integrar en nuestro Derecho interno las nuevas obligaciones de información y diligencia debida que deben cumplir los proveedores de servicios de criptoactivos. No obstante, algunas otras cuestiones abordadas por la DAC8 ya han sido objeto de transposición, con la aprobación de la Ley 13/2023 y del Real Decreto 117/2024.

2.3.1. *Sujetos y criptoactivos obligados a la identificación y a la comunicación de información*

La Directiva DAC8 introduce un reforzamiento sustantivo del marco europeo de transparencia fiscal en relación con los **criptoactivos**, ampliando de forma significativa el perímetro de los sujetos obligados. A tal efecto, la norma distingue entre **proveedores de servicios de criptoactivos**, regulados y autorizados conforme al Reglamento (UE) 2023/1114 relativo a los mercados de criptoactivos (MiCA), y los **operadores de criptoactivos**, categoría residual que engloba a aquellas personas o entidades que, sin ostentar autorización MiCA, prestan servicios vinculados a criptoactivos y actúan *de facto* como intermediarios relevantes a efectos fiscales. Ambas figuras quedan subsumidas, a efectos de la DAC8, en la noción amplia de proveedores sujetos a obligaciones de diligencia debida e intercambio de información, revelando un diseño normativo orientado a abarcar el mayor espectro posible de sujetos intervinientes en el ecosistema de activos digitales y, con ello, minimizar espacios de opacidad fiscal.

Los operadores de criptoactivos quedan obligados a comunicar información detallada relativa a los usuarios residentes en la Unión Europea. Para la ejecución de dicha obligación, la DAC8 impone la necesidad de registrarse en un único Estado miembro, desde el cual se centralizará el cumplimiento de los deberes de información y la relación con la autoridad tributaria competente.

No obstante, la Directiva incorpora una cláusula de exoneración destinada a evitar duplicidades en la transmisión de información. En virtud de esta previsión, los operadores quedarán dispensados de registrar e informar en un Estado miembro cuando ya estén proporcionando información equivalente a la exigida por la DAC8 a las autoridades fiscales de un territorio cualificado no perteneciente a la UE, siempre que se verifiquen cumulativamente las siguientes condiciones:

- La existencia de un acuerdo eficaz de intercambio de información entre las autoridades competentes del Estado miembro y del territorio cualificado.
- La equivalencia material entre la información facilitada a dicho tercer Estado y la requerida por la DAC8.

Esta regla se inscribe en la lógica de coordinación internacional y de convergencia con el *Crypto-Asset Reporting Framework* (CARF), evitando cargas administrativas redundantes y promoviendo la coherencia del sistema global de intercambio de información.

En el caso de **los proveedores de servicios de criptoactivos** autorizados en el marco MiCA, el régimen de obligaciones es sustancialmente análogo al previsto para los operadores. Estos proveedores deberán igualmente registrarse en un único Estado miembro, el cual actuará como punto de referencia para el cumplimiento de las obligaciones de comunicación relativas a usuarios residentes en la Unión.

Asimismo, podrán acogerse al mecanismo de exoneración cuando informen, bajo condiciones de equivalencia y en virtud de un instrumento de cooperación internacional, a las autoridades tributarias de un territorio cualificado no perteneciente a la UE. De este modo, la Directiva articula un sistema uniforme aplicable a todos los intermediarios del ecosistema de criptoactivos, con independencia de su estatus regulatorio bajo MiCA.

La DAC8 delimita de manera expresa su ámbito objetivo, dejando fuera ciertas operaciones cuya naturaleza impide o desaconseja la supervisión mediante obligaciones de intermediación. En particular, quedan excluidas:

1. Las transferencias de criptoactivos efectuadas directamente entre particulares, sin la intervención de un proveedor u operador (transacciones *peer-to-peer*).
2. Las transacciones realizadas entre proveedores, cuando actúen en nombre propio y no por cuenta de usuarios finales.

Estas exclusiones responden tanto a razones de proporcionalidad normativa como a la imposibilidad técnica de atribuir obligaciones de información en contextos donde no existe un intermediario con capacidad real de verificación y reporte.

En cuanto a los **criptoactivos sujetos a comunicación de información**, debemos remitirnos a la definición de criptoactivo que se realiza por remisión al Reglamento MiCA: artículo 3.1.5) de MiCA, un criptoactivo se define como «una representación digital de un valor o de un derecho que puede transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registros distribuidos o una tecnología similar».

Por lo tanto, tienen obligación de información aquellos criptoactivos que puedan utilizarse con fines de pago o inversión y que sean distintos del dinero electrónico y de las monedas digitales de banco central.

2.3.2. *Principales requerimientos de identificación y diligencia debida*

El régimen de diligencia debida establecido por la DAC8 configura un conjunto de obligaciones destinadas a garantizar la correcta identificación de los usuarios de criptoactivos y a asegurar la fiabilidad de la información transmitida a las autoridades tributarias. Entre tales obligaciones destacan las siguientes:

1. Obtención de una declaración del usuario (*self-certification*). En el momento de iniciar la relación con cualquier persona física o entidad usuaria de criptoactivos, el proveedor de servicios obligado deberá recabar una declaración formal del usuario en la que consten, entre otros extremos, todos los países de residencia fiscal y los correspondientes números de identificación fiscal (NIF/TIN). Para los usuarios preexistentes, el plazo para la obtención de esta documentación se extiende hasta el 1 de enero de 2027. Esta declaración constituye el punto de partida de todo el proceso de diligencia debida.

2. Verificación de razonabilidad de la declaración. La información aportada por el usuario debe ser sometida a un contraste de razonabilidad, consistente en verificar que la misma es coherente con los datos de que disponga el proveedor, incluyendo aquella obtenida en el marco de los procedimientos de conocimiento del cliente (*know your customer*, KYC). El objetivo es evitar que la verificación de razonabilidad se convierta en una mera manifestación unilateral carente de controles mínimos.

3. Clasificación de entidades usuarias. La intensidad de las obligaciones de diligencia debida dependerá de la clasificación asignada a la entidad usuaria de criptoactivos. Determinadas categorías, como las denominadas «entidades activas», pueden estar sujetas a procedimientos simplificados, mientras que otras exigirán una verificación más exhaustiva, especialmente en relación con las personas que ejercen su control efectivo.

4. Identificación de las personas que ejercen el control de entidades usuarias de criptoactivos. En función del nivel de diligencia que resulte aplicable, podrá ser necesario obtener declaraciones tanto de la entidad usuaria como de las personas físicas que la controlan, a efectos de determinar sus residencias fiscales respectivas. Solo se exceptúan aquellos supuestos en los que resulte aplicable una exclusión específica (por ejemplo, entidades activas o usuarios expresamente exceptuados).

5. Bloqueo de operaciones de usuarios indocumentados. La Directiva establece un mecanismo coercitivo para garantizar la cooperación del usuario. Si este no facilita la información requerida tras dos recordatorios y una vez transcurrido un plazo total de 60 días, el proveedor de servicios de criptoactivos deberá bloquear la realización de operaciones sujetas a comunicación de información hasta que la situación sea regularizada. Se trata de una medida que refuerza el carácter obligatorio del proceso de diligencia debida.

6. Gestión de cambios de circunstancias. La validez de la declaración original queda supeditada a la ausencia de cambios relevantes en las circunstancias del usuario o de las personas que ejercen el control sobre una entidad. Si el proveedor tiene conocimiento, o motivos razonables para sospechar, que la información ya no es correcta o ha dejado de ser fiable, deberá requerir una nueva declaración válida o documentación justificativa que permita confirmar la vigencia de la declaración previa.

7. Coordinación con el *Common Reporting Standard (CRS)*. Cuando el proveedor de servicios de criptoactivos obligado en virtud de la DAC8 sea también una institución financiera sujeta a la DAC2 (CRS), podrá, con carácter general, apoyarse en los procedimientos de identificación y diligencia debida previamente establecidos conforme al CRS. Este mecanismo pretende evitar duplicidades y asegurar la coherencia entre los distintos marcos normativos internacionales de intercambio automático de información.

Por otro lado, la DAC8 establece que serán objeto de **comunicación de información** los usuarios de criptoactivos que ostenten la condición de residentes fiscales en un Estado miembro de la Unión Europea. A efectos de la Directiva, se considera usuario de criptoactivos a toda persona física o entidad que mantenga una relación contractual con un proveedor de servicios de criptoactivos sujeto a obligaciones de información y que realice operaciones incluidas en el ámbito de reporte. La norma incorpora, además, reglas específicas dirigidas a garantizar la correcta identificación del beneficiario último del servicio, así como disposiciones particulares aplicables a operaciones de pago minorista efectuadas por cuenta o en nombre de un comerciante, con el fin de evitar situaciones de opacidad derivadas de estructuras interpuestas o de transacciones de elevado volumen operativo.

No obstante, la Directiva contempla determinadas categorías de personas excluidas, respecto de las cuales no resultan exigibles las obligaciones de comunicación. Entre ellas se encuentran las entidades cuyas acciones se negocien de forma regular en mercados de valores establecidos, junto con algunas entidades vinculadas, las entidades gubernamentales y otros organismos públicos, las organizaciones internacionales, los bancos centrales y las instituciones financieras, con la excepción de ciertas entidades de inversión expresamente sometidas a obligaciones diferentes.

En cuanto al ámbito objetivo, la DAC8 dispone que serán objeto de comunicación tanto las operaciones de canje como las transferencias de criptoactivos, sin distinción entre aquellas realizadas en un entorno puramente doméstico o en un contexto trans-

fronterizo. La amplitud del concepto responde a la necesidad de cubrir de manera integral las operaciones relevantes desde el punto de vista fiscal, independientemente del grado de intermediación o de la configuración operativa de las plataformas utilizadas.

Respecto de los **plazos de aplicación**, la primera comunicación de información relativa a criptoactivos deberá remitirse a las autoridades competentes respecto de los períodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se concede, adicionalmente, un período transitorio para que los proveedores de servicios de criptoactivos puedan completar los procedimientos de identificación y diligencia debida relativos a los usuarios preexistentes, cuyo plazo máximo se extiende hasta el 1 de enero de 2027.

3. CONCLUSIONES

El uso de las criptomonedas aún está en pleno desarrollo, por ello, debe establecerse como prioritario en las agendas fiscales de las autoridades nacionales e internacionales que se regularice su empleo, no solamente el asociado a prácticas ilícitas como la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo sino su uso cotidiano por cualquier persona tanto física como jurídica.

A partir del análisis del marco regulatorio europeo sobre criptoactivos, se pueden extraer varias conclusiones relevantes para la planificación fiscal y la supervisión de estos activos. En primer lugar, la regulación ha evolucionado desde un enfoque inicial centrado en la prevención del blanqueo de capitales, mediante la Quinta Directiva (UE) 2018/843, hacia un sistema integral y armonizado que combina supervisión financiera, protección del inversor y transparencia fiscal. El Reglamento MiCA y la Directiva DAC8 constituyen hitos normativos que proporcionan seguridad jurídica, reducen la fragmentación regulatoria entre Estados miembros y permiten el desarrollo de operaciones transfronterizas en un mercado digital cada vez más complejo.

En segundo lugar, tanto MiCA como la DAC8 establecen mecanismos robustos de protección del inversor y control fiscal. MiCA obliga a los emisores de criptoactivos a elaborar y publicar un *whitepaper* que garantice transparencia y comprensibilidad del proyecto, mientras que la DAC8 impone obligaciones de diligencia debida e intercambio de información sobre usuarios y transacciones de criptoactivos. La inclusión de proveedores autorizados y operadores no regulados amplía el perímetro de supervisión, asegura la trazabilidad de los activos digitales y minimiza espacios de opacidad fiscal, garantizando la coherencia entre distintos marcos normativos internacionales, como el CRS y el CARF.

Finalmente, pese a los avances normativos, el ecosistema de criptoactivos continúa en rápida transformación. La aparición de nuevos tipos de criptoactivos y modelos de negocio exige que las autoridades mantengan una adaptación constante de los marcos regulatorios y fiscales. La DAC8 y MiCA sientan las bases para un control eficaz, combinando innovación, seguridad jurídica y transparencia fiscal, pero su efectividad

dependerá de la correcta implementación en los Estados miembros, de la cooperación internacional y de la actualización continua de las normas frente a la evolución tecnológica y los riesgos emergentes en el mercado de criptoactivos.

Bibliografía

- ANGLÉS JUANPERE, B. (2019): «La fiscalidad de bitcoin en España», *Crónica Tributaria*, núm. 173, págs. 7-36.
- DE MIGUEL ASENSIO, P.A. (2020): «Propuesta de Reglamento sobre los mercados de criptoactivos en la Unión Europea», *La Ley Unión Europea*, núm. 85.
- GARCÍA CARACUEL, M. (2024): «Avances en la normativa relativa al intercambio de información sobre operaciones con criptoactivos. La DAC 8 como complemento a la CARF», *Quincena Fiscal*, núm. 7.
- GONZÁLEZ APARICIO, M. (2017): «Fiscalidad aplicable a los bitcoins a la luz del ordenamiento tributario español», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 118, págs. 55-92.
- GONZÁLEZ APARICIO, M. (2025): «Hacia un modelo eficaz de embargo de criptoactivos en el procedimiento de apremio: análisis crítico y propuestas de adaptación normativa», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 511, Estudios de Tributación, octubre 2025.
- GORISSEN, A.M.L. (2025): «Compliance Countdown: DAC8 Implementation Status and the Future of Crypto Asset Reporting», *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives Financial Instruments)*, vol. 26.
- GORISSEN, A.M.L. y USLU, Y. (2023): «Investing in Crypto-Assets: Council Adoption of DAC8», *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives Financial Instruments)*, vol. 24.
- PARRONDO, L. (2023): «El Reglamento de Mercados en Criptoactivos (MiCA)», *Técnica Contable y Financiera*, núm. 67.
- PÉREZ LÓPEZ, X. (2017): «Las criptomonedas: consideraciones generales y empleo de las criptomonedas como instrumento de blanqueo de capitales en la Unión Europea y en España», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 18, págs. 141-187.
- PÉREZ LÓPEZ, X. (2019): «La minería de criptomonedas en el Derecho de la UE y nacional, desde el punto de vista del blanqueo de capitales», en MALLADA FERNÁNDEZ, C. (coord.): *Nuevos retos de la ciberseguridad en un contexto cambiante*, págs. 81-122.
- TAPIA HERMIDA, A.J. (2025): *La Ley Europea de los Mercados de Criptoactivos (MiCA) y las criptomonedas*, Editorial Reus.

CAPÍTULO 25

EL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES FRANCÉS SUPERA EL JUICIO DE CONSTITUCIONALIDAD. ¿QUÉ SUPONE ESTE RESPALDO EN EL ACTUAL CONTEXTO INTERNACIONAL?

JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ

Universidad Pablo de Olavide

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2380-8849>

1. El contexto de creación de los *Digital Services Taxes* y su situación actual. 2. La *Taxe sur les services numériques* (TSN) y el IDSD. Hijos del fracaso de una solución común en la UE. 2.1. La *Taxe sur les services numériques*. 2.2. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. 3. La TSN sometida a juicio de constitucionalidad. 3.1. Argumentos en contra de la constitucionalidad de la TSN. 3.2. El respaldo pleno del *Conseil Constitutionnel* a la configuración de la TSN. 4. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: La fiscalidad de la economía digital plantea un gran desafío a los sistemas tributarios, diseñados para una economía basada en la presencia física. Como respuesta unilateral ante la falta de un consenso global, España y Francia implementaron sus propias versiones del *Digital Service Tax* (DST): el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) y la *Taxe sur les Services Numériques* (TSN), respectivamente.

Ante el fracaso del Pilar 1, estas figuras tributarias parecen consolidarse como una solución asumible dentro del difícil contexto internacional. En este sentido, dadas su particular configuración técnica (gravamen aplicado sobre los ingresos por determinados servicios y limitado a empresas tecnológicas con un gran volumen de facturación) cobra especial relevancia el resultado de la revisión de constitucionalidad de la TSN francesa por el *Conseil Constitutionnel*, cuyo veredicto favorable (*Décision* n.º 2025-1157 QPC du 12 septembre 2025) valoramos en este texto.

PALABRAS CLAVE: *Digital Services Tax*, constitucionalidad, *Conseil Constitutionnel*, principio de igualdad.

ABSTRACT: The taxation of the digital economy poses a significant challenge to tax systems originally designed for an economy rooted in physical presence. As a unilateral response to the lack of global consensus, Spain and France implemented the Digital Services Tax (IDSD) and the *Taxe sur les Services Numériques* (TSN), respectively.

In light of the failure of Pillar One, these tax instruments appear to be consolidating as a viable solution within a complex international landscape. In this regard, given

their specific technical configuration –a levy on revenues from certain services restricted to high-turnover technology firms– the outcome of the constitutionality review of the French TSN by the *Conseil constitutionnel* takes on particular relevance. This paper analyzes its verdict (Decision No. 2025-1157 QPC of September 12, 2025).

KEYWORDS: Digital Services Tax, constitutionality, *Conseil Constitutionnel*, principle of equality

1. EL CONTEXTO DE CREACIÓN DE LOS *DIGITAL SERVICES TAXES* Y SU SITUACIÓN ACTUAL

La economía del siglo XXI se ha caracterizado por un progresivo e imparable proceso de transformación digital que particularmente ha desdibujado las fronteras y desafiado los cimientos del sistema fiscal internacional. Como advirtió hace ya más de una década el Informe Final de la Acción 1 del Plan BEPS (OCDE, 2015) la economía digital se estaba convirtiendo como subrayaba antes WESTBERG (2014: 541) en la economía misma y no se debían adoptar soluciones particulares para unas actividades en permanente evolución y de difícil deslinde, siendo mejor centrarse en qué aspectos de la economía digital intensificaban los propios retos de BEPS.

Entre ellos podemos destacar la dependencia crítica de activos intangibles y sus posibilidades de planificación; la capacidad de realizar ventas de bienes y servicios en la jurisdicción de mercado con una mínima infraestructura (*scale without mass*) y la monetización de datos de usuarios. La conjunción de estos factores ha permitido a las empresas multinacionales (EMN) generar un valor económico inmenso en jurisdicciones de mercado donde su presencia física es mínima o inexistente. Esta dinámica ha provocado una desconexión sistémica entre el lugar donde se crea el valor y el lugar donde se gravan los beneficios, un desajuste que los sistemas tributarios tradicionales, basados en los conceptos de establecimiento permanente y el principio de plena competencia (*arm's length principle*), han sido incapaces de resolver.

En este contexto, el mencionado Informe Final de la Acción 1 (OCDE, 2015: 116) sugería la creación de una «equalization levy» entre una de las posibles alternativas para avanzar en un gravamen más justo de las actividades digitales allí donde se desarrollan, mediante un gravamen adicional a las transacciones concluidas de forma remota en la jurisdicción de mercado por negocios con una presencia económica significativa en esta jurisdicción.

La propia Comisión Europea propuso en marzo 2018 (COMISIÓN EUROPEA, 2018), dentro de su Paquete europeo en materia de Fiscalidad de la economía digital (DIGI-TAX), la creación con vocación temporal de un impuesto (formalmente indirecto) sobre los ingresos generados por ciertas actividades digitales (servicios de intermediación *online*, servicios de publicidad en línea y de transmisión de datos de usuarios) por personas jurídicas con una facturación global superior a 750 millones de euros, que se vino a denominar ya «Digital Services Tax» (DST en adelante).

Frustrados por la parálisis en el ámbito internacional y el fracaso en la consecución de esta directiva armonizada, varios Estados (entre ellos Francia, Italia, Reino Unido o España) optaron en los meses posteriores por la vía unilateral, creando su propia versión del DST. Concebidas inicialmente como gravámenes provisionales, su gran novedad radicaba en gravar los ingresos brutos derivados de servicios digitales específicos, vinculando el hecho imponible no a la presencia física del proveedor, sino a la ubicación de los usuarios que contribuyen a la creación de valor. Esta redefinición del nexo fiscal generó una fricción geopolítica significativa, especialmente con Estados Unidos, que consideró (y sigue considerando) estos impuestos discriminatorios contra sus gigantes tecnológicos y ya entonces amenazó (y sigue amenazando) con represalias comerciales.

Tratando de retomar la senda de la negociación, la comunidad internacional, bajo el liderazgo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G20, emprendió la segunda fase del ambicioso proyecto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS 2.0). Su objetivo era forjar una solución multilateral y consensuada a través de un enfoque de dos pilares, siendo su hito inicial la aprobación de los *Blueprints* de los Pilares 1 y 2 por los entonces 137 países del Marco Inclusivo en su reunión del 8 y 9 de octubre de 2020 (OCDE, 2020a y OCDE, 2020b). El Pilar 1 buscaba reasignar una porción de los beneficios de las EMN más grandes y rentables a las jurisdicciones de mercado, mientras que el Pilar 2 establece un impuesto mínimo global para frenar la competencia fiscal perniciosa.

En el marco de su negociación, Estados Unidos anunció en marzo de 2021 represalias comerciales contra Estados que tenían DSTs en vigor discriminatorios contra entidades norteamericanas, entre ellos España (UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE, 2021). Esta medida de presión y la esperanza entonces de que la solución de dos pilares ofreciera resultados concretos, llevó a varios Estados (España, Francia, Italia, Reino Unido y Austria, sumándose después Turquía) a acordar con Estados Unidos en octubre de 2021 la eliminación de sus DSTs cuando entrara en vigor la solución prevista en el Pilar 1 para la tributación de la economía digital, paralizándose de este modo cualquier represalia comercial (JOINT STATEMENT, 2021).

A pesar de lograr entonces provisionalmente el apoyo de Estados Unidos para avanzar en la solución de dos Pilares (OCDE, 2021), la complejidad técnica y las divergencias políticas han ralentizado considerablemente el avance de esta solución global, especialmente el Importe A del Pilar 1, cuya parálisis parece total como constatamos en MARTÍN RODRÍGUEZ (2025).

De hecho, con la entrada en 2025 sin avances, se acababa cualquier moratoria o acuerdo sobre el futuro de los DST, que ya se extienden por más de 30 jurisdicciones en todo el mundo. Aunque Estados Unidos volvió a retomar la amenaza de medidas de represalia contra Estados con DSTs en vigor a través de la *One Big Beautiful Act* (GRAVELLE, 2025), estas fueron retiradas antes de su aprobación definitiva en el Senado, en el marco del acuerdo con el G7 (SECRETARIO GENERAL OCDE, 2025) que excluye de facto a las empresas residentes en Estados Unidos del ámbito de aplicación del Pilar 2, no sin problemas, como advierten ANDREWS y VELLING (2025).

En este contexto internacional, parece que los DSTs, en sus diferentes configuraciones, se consolidan como una figura cada vez menos transitoria llamada a garantizar a los Estados de mercado un mínimo de tributación sobre las actividades digitales en su territorio, unas actividades que cada vez copan más aspectos de nuestra vida y frente a las cuales las herramientas tradicionales de la fiscalidad, basadas en la presencia física, resultaban inútiles.

Dada esta consolidación de los DST en la mayoría de los ordenamientos de nuestro entorno, creemos que resulta de especial relevancia conocer cómo los ordenamientos nacionales encajan esta particular figura, pues sus parámetros no siempre parecen coincidentes con los principios constitucionales que *a priori* guían la imposición en los Estados de la UE. Es el caso de Francia, donde el 12 de septiembre de 2025 el *Conseil Constitutionnel* en su *Décision* n.º 2025-1157 QPC respalda la constitucionalidad de la *Taxe sur les Services Numériques* (TSN). Aunque la relevancia política (más que económica) de esta figura hiciera previsible el sentido del fallo, no por ello debemos dejar de realizar un análisis jurídico de su contenido, no solo por las similitudes entre el TSN y el IDSD, sino por la cercanía en el contenido de los principios tributarios del ordenamiento francés y el español.

A continuación pasamos a examinar brevemente las características del TSN y sus grandes similitudes con el IDSD. Posteriormente, analizaremos la Decisión del *Conseil Constitutionnel* poniendo especial énfasis en aquellos aspectos que podamos considerar extrapolables a nuestro ordenamiento.

2. LA TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES (TSN) Y EL IDSD. HIJOS DEL FRACASO DE UNA SOLUCIÓN COMÚN EN LA UE

La creación de DST en varios Estados de la UE no es un fenómeno de iniciativas aisladas, sino más bien una evolución convergente a partir de un modelo común tras el fracaso en la adopción de una solución armonizada a nivel de la UE. Como ya indicamos antes, la Comisión Europea presentó en marzo de 2018 un paquete de medidas para abordar la fiscalidad de la economía digital, reconociendo la urgencia de adaptar los sistemas tributarios con dos propuestas interconectadas.

La primera, materializada en la Propuesta de Directiva COM(2018) 147, buscaba reformar las normas del impuesto sobre sociedades introduciendo el concepto de «Presencia Digital Significativa», un nuevo nexo fiscal que permitiría gravar los beneficios de una empresa digital en un Estado miembro si superaba ciertos umbrales de ingresos, número de usuarios o contratos de servicios digitales, independientemente de su presencia física.

La segunda, fue la ya mencionada Propuesta de Directiva COM(2018) 148, una solución *a priori* provisional mientras que se llevaba a cabo la reforma más estructural, que establecía un sistema común de *Digital Service Tax*. A pesar de contar con un amplio respaldo político inicial, la propuesta requería unanimidad en el Consejo y aun tras

incorporar algunos cambios propuestos en la versión original, la oposición en el seno del ECOFIN de varios Estados miembros (Irlanda, Finlandia, Dinamarca y Suecia) impidió una acción coordinada dentro de la UE.

No obstante, este rechazo no fue óbice para que varios Estados miembros, en gran parte sobre la base del proyecto (PÉREZ MERINO, 2023: 90), aprobaran sus propias versiones del DST.

2.1. LA TAXE SUR LES SERVICES NUMÉRIQUES

Francia, siendo uno de los principales impulsores de la solución europea, fue en consonancia el primer gran país de la UE en actuar unilateralmente tras el fracaso de la Directiva. La *Loi n.º 2019-759 du 24 juillet 2019* introdujo con entrada en vigor en el propio ejercicio 2019, la *Taxe sur les services numériques* (TSN), un impuesto que sigue de cerca el modelo propuesto por la Comisión.

Para empezar, la TSN al igual que la Propuesta de Directiva, establece un tipo impositivo del 3% sobre el importe de los ingresos brutos, excluido el IVA, obtenidos por la prestación de servicios digitales imponible en Francia. Son sujetos pasivos las empresas que, a nivel de grupo consolidado, superen dos umbrales de ingresos en el año natural anterior: 750 millones de euros a nivel mundial y 25 millones de euros por servicios prestados en Francia.

Por lo que respecta a su ámbito objetivo, se centra en dos grandes categorías de servicios digitales donde el valor se considera intrínsecamente ligado a la participación de una base de usuarios amplia y activa: los servicios de intermediación y los servicios de publicidad dirigida. El primer caso consiste en la puesta a disposición de una interfaz digital que permite a los usuarios contactar e interactuar entre ellos, incluyendo plataformas de mercado (*marketplaces*) que facilitan la entrega de bienes o la prestación de servicios directamente entre usuarios. El segundo, en la venta de servicios de publicidad que se basan en datos recopilados de los usuarios de las interfaces digitales.

Lógicamente, el aspecto clave del TSN es que abandona la necesidad de una presencia física, siendo la base imponible determinada aplicando un «coeficiente de presencia digital» en Francia a los ingresos mundiales totales derivados del servicio gravado. Este coeficiente representa la proporción de usuarios ubicados en Francia. Por ejemplo, para un servicio de intermediación, es la proporción de operaciones en las que al menos uno de los usuarios esté ubicado en Francia, una prueba que cabe realizar «por cualquier medio», siendo la principal la dirección de Protocolo de Internet (IP) del terminal utilizado.

La recaudación de la TSN en Francia alcanzó los 756 millones de euros (poco más del 0,05% de la recaudación tributaria global) y aunque en 2025 se debatió un incremento de los tipos (hasta el 6%) para empresas con facturación global superior a 2.000 millones de euros, las presiones desde Estados Unidos amenazando de nuevo con represalias comerciales en caso de aprobarse la subida, parecen haber paralizado esta reforma (FRANCEINFO, 2026).

2.2. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

Siguiendo la estela de Francia y ante la persistente falta de acuerdo internacional, España implementó su propio DST a través de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, aunque al contrario que la TSN, no entró en vigor hasta 2021. El IDSD español es un claro reflejo del modelo francés y, por tanto, también de la propuesta original de la Comisión.

Como primera particularidad, el IDSD se autocalifica jurídicamente (art. 1) como «tributo de naturaleza indirecta», una medida que trata de mitigar posibles conflictos con los convenios de doble imposición y con ciertos principios constitucionales. Sin embargo, la naturaleza directa o indirecta de los DST en general y su colisión o no, por tanto, con los CDI, no es un asunto pacífico en la doctrina, con autores como ISMER y JESCHECK (2018) o QUINTANA FERRER (2019: 192-193) respaldando que quedarían fuera del ámbito de los CDI y otros como MACARRO OSUNA (2021: 90-91) o FUSTER GÓMEZ (2021) advirtiendo que puede existir dicha colisión.

El tipo impositivo es idéntico al francés, un 3% sobre los ingresos brutos, reduciéndose en cambio de forma significativa el umbral de sujeción nacional a apenas 3 millones de euros de ingresos derivados de los servicios digitales gravados en España (manteniéndose, eso sí, el umbral de 750 millones de euros de cifra de negocios mundial).

En relación a los servicios gravados también existe alguna diferencia respecto al impuesto francés, pues el IDSD sigue de forma más estricta el modelo de tres categorías de la Propuesta de Directiva: servicios de publicidad en línea, servicios de intermediación en línea y servicios de transmisión de datos (venta de datos generados por la actividad del usuario). En el caso del IDSD, se contemplan supuestos de no sujeción para evitar gravar actividades que no se corresponden con el modelo de negocio objetivo, en particular, las ventas de bienes o servicios en el marco de un servicio de intermediación en línea cuando el proveedor no actúa como intermediario (comercio minorista en línea), así como los servicios digitales prestados entre entidades que forman parte de un mismo grupo con una participación del 100%.

En todo caso, son muchas las similitudes entre ambas figuras, estando el nexo territorial del IDSD también basado en la ubicación del dispositivo del usuario en el momento en que se produce el hecho imponible, con la dirección IP como principal, aunque no único, medio de prueba. En el caso de España, la recaudación por esta figura alcanzó en 2024 375 millones de euros, apenas un 0,12% de la recaudación global. Es evidente por tanto que son figuras que no aportan un volumen de recursos ni mucho menos significativo, pero como no son muchos los sujetos pasivos y ya son varios los Estados miembros donde está en vigor con un formato u otro, tiene un gran peso en el debate político y económico.

3. LA TSN SOMETIDA A JUICIO DE CONSTITUCIONALIDAD

El 17 de junio de 2025 fue admitida por el *Conseil Constitutionnel* francés una cuestión prioritaria de constitucionalidad planteada por la *Société Digital Classifieds France*

(en adelante, Digital Classifieds), gestora de portales inmobiliarios en línea, con el apoyo de intervinientes como Airbnb Ireland Unlimited Company, esgrimiendo como elemento principal la vulneración de los principios de igualdad ante la ley y ante las cargas públicas, consagrados en los artículos 6 y 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.

Esta cuestión prioritaria de constitucionalidad es un mecanismo que permite a cualquier persona, física o jurídica, cuestionar en el curso de un litigio la conformidad de una disposición legislativa con los derechos y libertades garantizados por el ordenamiento francés. En este caso, Digital Classifieds había solicitado la devolución de la TSN abonada en 2019 y ante la desestimación de la misma elevó esta cuestión.

Dado el breve plazo de tres meses previsto para resolver esta cuestión prioritaria de constitucionalidad (art. 23.10 *Ordonnance n.º 58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel*) ya el 12 de septiembre de 2025 se publicaba la *Décision n.º 2025-1157 QPC* del *Conseil Constitutionnel* francés en el que se rechazaban los argumentos de la demandante y, por tanto, se daba un gran espaldarazo, no solo en Francia, a la configuración y aplicación de los DST en el contexto de los ordenamientos tributarios de la UE.

3.1. ARGUMENTOS EN CONTRA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA TSN

Como decíamos, Digital Classifieds advertía de la posible vulneración del principio de igualdad en las dos vertientes consagradas en la Declaración de 1789, el principio de igualdad ante la ley (art. 6) y el principio de igualdad ante las cargas tributarias o equidad fiscal (art. 13).

Los argumentos son lógicos, el primero giraba en torno a la selección de los servicios gravados (par. 6), que podía considerarse arbitraria al excluir ciertos servicios digitales que también están basados en la creación de valor por parte del usuario, mientras que, en cambio, se gravaban actividades que no eran más que la transposición digital de modelos de negocio tradicionales. En el caso concreto, dado la línea de negocio, Digital Classifieds ponía como ejemplo el gravamen de los anuncios clasificados en línea frente a sus homólogos en papel, que quedaban exentos. Ello provocaría, según la demandante, que los criterios que definen las actividades imponibles no son ni objetivos ni coherentes con respecto al fin perseguido por el legislador.

En segundo lugar, también consideraba que los elevados umbrales establecidos, al ser aplicados a nivel de grupo (750 millones de euros a nivel mundial y 25 millones en Francia), podían someter al impuesto a entidades que no se benefician de particulares sinergias por pertenecer a un grupo (par. 7). Además, estos umbrales generaban una diferencia de trato y tributación desproporcionada entre empresas que se encontraban justo por encima o por debajo de los mismos. Todo ello por el hecho de aplicar, una vez alcanzando el umbral, un tipo fijo desde el primer euro de ingresos por los servicios que consideran prestados en Francia, sin prever ningún elemento

para atenuar este salto desproporcionado (par. 13). Efectivamente, una empresa que superara los umbrales en Francia y a nivel mundial, con 26 millones de euros de ingresos tributaría 780.000 euros (un 3%), mientras que una con 24 millones de euros no tributaría nada.

Otro grupo de argumentos giraba en torno a la nueva concepción de la territorialidad plasmada en esta figura. Por un lado, la sociedad demandante consideraba que la base imponible se determina sin tener en cuenta el lugar efectivo de la actividad o el origen geográfico de los ingresos obtenidos por las empresas. Todo en base al denominado «coeficiente de presencia digital», que no resultaría fiable al tomar como referencia la IP de los usuarios que se conectan a una interfaz desde Francia, un dato poco fiable y que en todo caso no reflejaría la capacidad contributiva generada en Francia (par. 9). Un caso evidente de posible extraterritorialidad que puso en evidencia Airbnb (par. 16) sería también el de gravar el 100% del valor de una transacción de intermediación cuando solo una de las dos partes (por ejemplo, el huésped) se encuentra en Francia, aunque parezca lógico pensar que una parte del valor creado lo es fuera del territorio nacional.

Finalmente, otro de los argumentos principales era, como resulta obvio, la aparente doble imposición que se produce sobre los beneficios de las empresas del sector digital que ya están sujetas al impuesto sobre sociedades (par. 12), revistiendo así carácter confiscatorio, especialmente para aquellas con márgenes de beneficio menores. No solo eso, Digital Classifieds alega también que se produciría otra desigualdad injustificada entre los sujetos pasivos del impuesto, dado que las modalidades de control y de recaudación del impuesto serían ineficaces con respecto a las empresas establecidas en el extranjero.

3.2. EL REPARTO EL RESPALDO PLENO DEL *CONSEIL CONSTITUTIONNEL* A LA CONFIGURACIÓN DE LA TSN

A través de su *Décision* n.º 2025-1157 QPC de 12 de septiembre, el *Conseil Constitutionnel* desestimó todos y cada uno de los argumentos de los recurrentes, mostrando un rotundo respaldo a la discrecionalidad del legislador francés para la configuración de medidas tributarias y, en particular, para este gravamen sobre una nueva realidad como la economía digital.

En primer lugar, por lo que respecta a la determinación de su ámbito objetivo, el *Conseil* recuerda (par. 26) que no entra dentro de su competencia valorar si los objetivos que ha fijado el legislador podrían haberse alcanzado por otras vías, sino simplemente si su configuración es manifiestamente inapropiada para el objetivo perseguido.

En este caso, se considera legítimo el objetivo de gravar de forma específica a determinados modelos de negocio que obtienen ingresos elevados de la actividad de los internautas localizados en Francia y para ello, el legislador tiene discrecionalidad para incluir a determinados servicios donde la creación de valor depende de manera determinante de la actividad de los usuarios (como la publicidad dirigida) y, al mismo

tiempo, excluir otros servicios donde el valor reside principalmente en el contenido proporcionado por la empresa (como el *streaming* de contenidos). Estos criterios son, a juicio del *Conseil Constitutionnel*, «objetivos y racionales» en relación con el fin perseguido (par. 27).

En relación a los umbrales a nivel de grupo, el tribunal francés consideró lógico su establecimiento con el fin de identificar y gravar a las empresas con una fuerte «huella digital» (*empreinte numérique*) a nivel mundial y nacional (par. 35). Igualmente, respaldó la evaluación a nivel de grupo, argumentando que era una medida legítima para tener en cuenta la capacidad de estas empresas para operar en mercados con altas barreras de entrada y efectos de red, y, sobre todo, para «evitar la fragmentación artificial de su actividad para eludir el tributo» (par. 37). Dado que, en todo caso, cada empresa dentro del grupo solo tributaría por sus propios ingresos, el tribunal considera, de nuevo, que estamos ante criterios objetivos y racionales con el fin perseguido (par. 41).

En todo caso, el núcleo de la decisión y tal vez su aspecto más trascendental por la innovación que supone, versa en torno a los criterios de territorialidad, basados en la localización del usuario y el «coeficiente de presencia digital». En un pronunciamiento de enorme calado, el tribunal aceptó explícitamente que el legislador podía, sin vulnerar los principios constitucionales, tener en cuenta el conjunto del valor económico proveniente de una transacción en la que intervenga al menos a un usuario francés, aun cuando una parte de este valor sea susceptible de no haber sido creada en Francia (par. 48). Estos particulares criterios de sujeción quedarían respaldados, a juicio del Tribunal, por la naturaleza desmaterializada de las operaciones que se pretenden gravar en consonancia con el objetivo perseguido (par. 49).

Respecto al posible carácter confiscatorio del impuesto, el Tribunal lo despacha de forma rápida, asumiendo un planteamiento tal vez demasiado formalista, considerando que al gravar formalmente los ingresos en lugar de los beneficios, no se produce una doble imposición con el impuesto sobre sociedades (par. 59).

Finalmente, en lo que respecta al posible efecto de salto de los umbrales, reconoce que es inevitable cuando se determinan estos, pero que dado el reducido tipo de gravamen y el elevado nivel de ingresos a partir del cual opera el impuesto no parece un efecto «manifiestamente excesivo» (par. 62).

En resumen, podemos apreciar como la decisión del *Conseil Constitutionnel* está inspirada por la amplia discrecionalidad del legislador a la hora de configurar figuras tributarias innovadoras como esta, dentro de la cual el *Conseil* solo puede valorar si su configuración atiende a «criterios objetivos y racionales», es decir, que la nueva estructura sea internamente coherente y guarde una relación lógica con el nuevo problema que pretende resolver, en este caso la difícil tributación de una economía desmaterializada.

Como ya indicamos, tal vez la afirmación de mayor calado sea la validación del nuevo nexo fiscal de la «participación del usuario», frontalmente opuesto al principio tradicional de la presencia física. La TSN, inspirada en la Propuesta de Directiva y de

forma idéntica al IDSD español, al no consolidarse la redefinición de un nuevo concepto de Establecimiento Permanente Digital, toma como referencia la presencia digital significativa, medida a través de la base de usuarios y los ingresos digitales de estos gigantes de la economía digital. Lejos de cuestionar esta innovación el *Conseil* parece respaldar esta medida como respuesta lógica ante la necesaria adaptación de los principios fiscales a la realidad económica contemporánea y el carácter inmaterial de los servicios prestados.

4. CONCLUSIONES

Si bien parecía lógico pensar en un pronunciamiento favorable del *Conseil Constitutionnel* ante la cuestión prioritaria de constitucionalidad planteada contra la TSN, el pronunciamiento destaca por su rotundidad, sin dejar resquicio alguno sobre la constitucionalidad de la figura. Como principal reproche, creemos que el pronunciamiento peca de un excesivo laconismo en ocasiones, especialmente en lo que respecta a aspectos con gran trasfondo técnico jurídico como la doble imposición entre la TSN y el impuesto sobre sociedades (solucionada con un planteamiento puramente formalista) o la ruptura del impuesto con el tradicional concepto de territorialidad.

Resulta inevitable, aunque requeriría obviamente de un estudio mucho más pausado y detallado, plantearnos cuál hubiera sido el resultado de una hipotética cuestión de inconstitucionalidad en similares términos frente a nuestro IDSD. Si bien la doctrina española, en trabajos de BELDA REIG (2021) o PÉREZ MERINO (2023: 279 y ss.), ya ha hecho en parte este análisis, interesaría profundizar en los paralelismos y particularidades de ambos ordenamientos constitucionales. Aunque auguramos que de nuevo, la relevancia política del impuesto en el actual contexto internacional permite anticipar un potencial respaldo del TC a la figura sin fisuras.

Lejos de ser una decisión puramente interna, es innegable la clara repercusión de este pronunciamiento a nivel comparado por la vinculación existente entre todos los Estados que han apostado por la creación de DSTs. Por ello, entendemos que la validación constitucional de la TSN francesa tiene profundas implicaciones para el futuro del sistema fiscal internacional por cuanto ampara la expansión de esta figura a nuevos ordenamientos conforme a los parámetros respaldados por el *Conseil Constitutionnel*, que dan una idea de cómo diseñar un DST robusto, que pueda resistir futuras impugnaciones basadas en similares argumentos (igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad).

Además, es evidente que refuerza la posición negociadora de los Estados que están apostando por esta figura ante los escasos o nulos avances en otras soluciones globales que podrían ayudar a que las jurisdicciones de mercado reciban una contribución más justa por las actividades (y los pingües beneficios) de los gigantes de la economía digital. El hecho de que un tribunal de rango constitucional de uno de los países del G7, miembro de la UE y pionero en la aplicación de un DST haya avalado su confi-

guración puede impulsar, sin duda alguna, la percepción de esta medida otrora unilateral, en una política de red, contribuyendo a fortalecer el bloque de los Estados que apuestan por ella.

Aunque pueda parecer que la escasa recaudación que aportan las diferentes configuraciones de DSTs puede no compensar sus innegables defectos técnicos y el permanente conflicto político entorno a ellos, parecen consolidarse como una solución transitoria de largo plazo ante la caída de la solución negociada óptima (el Importe A del Pilar 1) y los nulos avances en otras medidas (evolución del concepto de EP, retención en la fuente, etc.). Pensemos que aunque la recaudación no sea sustancial, sí se centra en los gigantes digitales que, de otro modo, contribuirían aún menos en los mercados donde obtienen un valor sustancial.

Desde luego, reconocemos que quedan aún muchas incógnitas por plantear (ni siquiera aspiramos a resolverlas) para lo que nos remitimos a futuros trabajos en los que podamos ampliar lo expuesto aquí de forma limitada por motivos de espacio.

Bibliografía

- ANDREWS, Z. y VELLING, T. (2025): «Section 899 compromise shifts international tax landscape», *European Tax*, 1 de julio.
- BELDA REIG, I. (2021): «Consideraciones entorno a la (in)constitucionalidad del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales», *Quincena Fiscal*, núm. 8.
- FRANCEINFO (2026): «Taxe GAFAM : comment la France a cédé aux pressions américaines», 16 de enero de 2026. Disponible en: https://www.franceinfo.fr/enquetes-franceinfo/enquete-taxe-gafam-comment-la-france-a-cede-aux-pressions-americaines_7743814.html.
- FUSTER GÓMEZ, M. (2021): «¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis de Derecho Fiscal Internacional», *Quincena Fiscal*, núm. 5.
- GRAVELLE, J.G. (2025): «Enforcement of Remedies Against Unfair Foreign Taxes in H.R. 1, the One Big Beautiful Bill Act», Congressional Research Service, 27 de junio.
- ISMER, R. y JESCHECK, C. (2018): «Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model», *Intertax*, vol. 46, núm. 6/7.
- MACARRO OSUNA, J.M. (2021): «Los Equalization Levies sobre Servicios Digitales y art. 2 del Modelo de Convenio OCDE. ¿Un caso de Treaty override», en AAVV.: *Retos del Derecho financiero y tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial*, Tirant lo Blanch, págs. 69-92.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M. (2025): «El fracaso en la adopción de soluciones fiscales comunes para la economía digitalizada: de la Acción 1 de BEPS 1.0 al “Importe A” del Pilar 1. ¿Y ahora qué?», en MERINO JARA, I. (dir.): *El impacto de la fiscalidad internacional*, págs. 159-202.
- PÉREZ MERINO, C. (2023): *El impuesto sobre determinados servicios digitales*, Tirant lo Blanch, 2023.
- QUINTANA FERRER, E. (2019): «Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3.

WESTBERG, B. (2014): «Taxation of the Digital Economy - An EU Perspective», *European Taxation*, Vol. 54, núm. 12.

Documentos oficiales

Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect (2021) 21 de octubre. Disponible en: https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Documents/2021/211021-acuerdo_impuestos_digitales.pdf (última consulta 20 de enero de 2026).

OCDE (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OCDE (2020a): *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OCDE (2020b): *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OCDE/G20 (2021): *Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*.

SECRETARIO GENERAL OCDE (2025): *Statement by the OECD Secretary-General on G7 Progress on International Tax Co-operation*, 28 de junio. Disponible en: <https://www.oecd.org/en/about/news/speech-statements/2025/06/statement-by-the-oecd-secretary-general-on-g7-progress-on-international-tax-co-operation.html> (última consulta 20 de enero de 2026).

UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE (2021): *USTR Announces Next Steps of Section 301 Digital Services Taxes Investigations*. Disponible en: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/march/ustr-announces-next-steps-section-301-digital-services-taxes-investigations> (última consulta 20 de enero de 2026).

CAPÍTULO 26

LAS ORGANIZACIONES AUTÓNOMAS DESCENTRALIZADAS (DAOs) COMO OBLIGADOS TRIBUTARIOS Y SUS RESPONSABLES

MIKEL NAVAJAS LUZURIAGA
Universidad de Oviedo

1. Aproximación al concepto de DAO y los problemas jurídicos que presenta. 2. Las DAOs como obligados tributarios. 3. La obligación tributaria principal. 4. Las obligaciones tributarias formales de información. 4.1. La vinculación a las obligaciones de información. 5. La delimitación de los sujetos responsables. 6. Las respuestas de la jurisprudencia estadounidense. 6.1. Caso *Lido DAO*. 6.2. Caso *Tornado Cash*. 6.3. Casos *bZx* y *Ooki DAO*. 7. Conclusiones. Bibliografía. Jurisprudencia.

RESUMEN: El presente estudio analiza la posición de las DAOs en la relación jurídico-tributaria, examinando la naturaleza, contenido y alcance de sus obligaciones, en especial a su sujeción a los deberes de información como consecuencia de la aplicación de deberes de diligencia debida. Los razonamientos expuestos se apoyan en diversos pronunciamientos judiciales de tribunales estadounidenses, donde se trata de dirimir la cuestión de la delimitación de responsabilidad en el seno de estas organizaciones, con el fin de examinar si es posible importar alguna de sus conclusiones al Derecho tributario español.

PALABRAS CLAVE: Organizaciones autónomas descentralizadas (DAOs), obligación tributaria, deberes de información, responsabilidad.

ABSTRACT: The present study examines the position of DAOs within tax legal relations, focusing on the nature, content, and scope of their obligations, particularly their exposure to reporting obligations arising from the application of due-diligence requirements. The analysis draws on several judicial decisions from United States courts that address how liability is allocated within these organizations, with the aim of assessing whether any of their conclusions might be applied to Spanish tax law.

KEYWORDS: Decentralised Autonomous Organizations (DAOs), tax liability, reporting obligations, liability.

1. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE DAO Y LOS PROBLEMAS JURÍDICOS QUE PRESENTA

A falta de una definición legal que precise lo que es una DAO, podemos ceñirnos a una descripción funcional de la misma para facilitar la tarea de acotar su significado.

En este sentido, podemos describir una DAO como un protocolo de software mediante el que se establece una organización colaborativa que utiliza la DLT¹ para la coordinación de personas con intereses comunes, sean o no comerciales; que funciona de forma automatizada mediante el uso de *smart contracts*²; con un sistema de gobernanza descentralizada³, que opera a través de los derechos de voto que otorga su *token* nativo; y dotada de una tesorería o fondo común del que se sirve para operar en el mercado⁴.

¹ El Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo de 31 de mayo de 2023 relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifican los Reglamentos (UE) n.º 1093/2010 y (UE) n.º 1095/2010 y las Directivas 2013/36/UE y (UE) 2019/1937 (en adelante, Reglamento MiCA o MiCA), define en su artículo 3.1. 1) y 2) la DLT como «una tecnología que permite el funcionamiento y el uso de registros distribuidos»; y al registro distribuido como «un repositorio de información que mantiene registros de operaciones y se comparte a través de un conjunto de nodos de red TRD y está sincronizado entre dichos nodos, utilizando un mecanismo de consenso». Las *blockchain* es un tipo de sistema que utiliza esta tecnología.

² En el ámbito del Derecho europeo, encontramos la definición del concepto de contrato inteligente en el artículo 2. 39) del Reglamento (UE) 2023/2854 del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de diciembre de 2023 sobre normas armonizadas para un acceso justo a los datos y su utilización, y por el que se modifican el Reglamento (UE) 2017/2394 y la Directiva (UE) 2020/1828 (Reglamento de Datos), donde se describe como un «programa informático utilizado para la ejecución automatizada de un acuerdo o de parte de este, que utiliza una secuencia de registros electrónicos de datos y garantiza su integridad y la exactitud de su orden cronológico».

Este concepto se trata por primera vez en SZABO, N. (1994): *Smart Contracts*. El autor lo define como «un protocolo informatizado de transacciones que ejecuta los términos de un contrato de forma automática sin necesidad de intermediarios entre las partes». Consulta: <https://www.fon.hum.uva.nl/rob/Courses/InformationInSpeech/CDROM/Literature/LOTwinterschool2006/szabo.best.vwh.net/smart.contracts.html>.

Asimismo, *vid.* BUTERIN, V.: «DAOs, DACs, DAs and More: An Incomplete Terminology Guide», *Ethereum Fundación Blog*, mayo de 2014, donde el creador de la red Ethereum explica que los *smart contracts* son la forma más sencilla y la base de la automatización descentralizada. Consulta: <https://blog.ethereum.org/2014/05/06/daos-dacs-das-and-more-an-incomplete-terminology-guide>.

También, ERCILLA GARCÍA, J.: «Aproximación Jurídica a las Organizaciones Autónomas Descentralizadas (DAOs)», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, núm. 52, Sección Estudios Jurídicos, Primer cuatrimestre de 2020, Aranzadi, pág. 4. En este artículo, el autor explica el concepto DAO de una forma muy ilustrativa, realizando un símil entre sus *smart contracts* rectores y el funcionamiento de los estatutos de una sociedad tradicional, calificándolos como una especie de «estatutos inteligentes».

³ Uno de los pilares ideológicos sobre los que se asienta el surgimiento de proyectos como Bitcoin y el posterior fenómeno de las DeFi es la descentralización. Permitir transacciones y negocios jurídicos entre particulares, eliminando la figura de los intermediarios y bajo las normas pactadas por la autonomía de la voluntad de las partes. Así puede verse en el *whitepaper* de Bitcoin: NAKAMOTO, S. (2008): *Bitcoin: un sistema de dinero en efectivo electrónico peer-to-peer*. Bajo esta misma premisa encontramos también la idea de que sean los propios usuarios quienes se autogestionen, sin necesidad de acudir a regulaciones estatales, como se defiende en LESSIG, L., (1999): *Code is Law, On Liberty in cyberspace*, Basic Books, Nueva York.

⁴ JENTZSCH, C. (2016): Decentralized Autonomous Organization to Automate Governance, pág. 1. En este artículo, el creador de TheDAO, primera DAO en existir, define este concepto como una «organización en la que los partícipes mantienen control directo y en tiempo real sobre los fondos aportados y las reglas de gobernanza se formalizan, automatizan y refuerzan mediante software». Consulta: <https://lawofthelevel.lexblogplatformthree.com/wp-content/uploads/sites/187/2017/07/WhitePaper-1.pdf>.

Ampliando esta primera definición para recoger las características funcionales de toda DAO, véase UK LAW COMMISSION (2024): *Decentralised autonomous organisations (DAOs). A scoping paper*, págs. 11 y 12.

Podemos diferenciar, por tanto, una doble dimensión de la naturaleza de una DAO. Por un lado, en su dimensión técnica, es un protocolo informático que permite la automatización de negocios jurídicos de forma organizada y colectiva; y, por otro lado, en su dimensión humana, encontramos la confluencia de intereses de diferentes personas que se organizan para llevar a cabo un proyecto común. Esta última, en términos jurídicos, puede denominarse como la dimensión o aspecto contractual de la DAO⁵.

Como se ha apuntado, las notas de descentralización y automatización son los cimientos sobre los que se asienta el funcionamiento de una DAO y lo que la diferencia de una sociedad tradicional, colocándola así como un elemento fundamental en el ecosistema de las DeFi⁶. No obstante, debe señalarse que no siempre se consigue eliminar realmente la figura de una «autoridad centralizada», pues es común que este tipo de organizaciones forme parte de la estructura de una persona jurídica previamente constituida⁷ o bien que gran parte de los *tokens* de gobernanza se concentren en unos pocos inversores. Este hecho provoca que, *de facto*, el control sobre las decisiones empresariales y las actualizaciones en el protocolo dependa de un pequeño número de personas⁸, que funcionarán a modo de administradores de hecho, como se refiere más adelante en el comentario del caso *Lido DAO*⁹.

Por este motivo, dependiendo del nivel de descentralización realmente existente en la gobernanza y del papel que cobre el factor humano para su funcionamiento, podemos distinguir entre varios tipos de organizaciones, con características funcionales dispares entre sí. Así, la UK LAW COMMISSION las divide, entre: (i) DAOs puras; (ii) DAOs híbridas; y (iii) entidades digitales¹⁰. Sin embargo, para el objeto del presente

⁵ Sobre este aspecto contractual, UK LAW COMMISSION, *Decentralised... op. cit.*, págs. 70-72. También, NAVARRO LÉRIDA, M.S.: «Organizaciones Autónomas Descentralizadas (DAOs) y su naturaleza contractual: el dilema de la autonomía de la voluntad en una gobernanza descentralizada», *Derecho digital e innovación*, núm. 24, 2025.

⁶ ESMA TRV RISK ANALYSIS, *Decentralised Finance in the EU: Developments and risks*, de 11 de octubre de 2023, pág. 5.

⁷ BRUMMER, C. y SEIRA, R. (2022): *Legal Wrappers and DAOs*. Este es el fenómeno, conocido como *wrapping*, consiste en la coordinación de las funciones de una red descentralizada como puede ser una DAO con una entidad legal con personalidad jurídica propia, que se encargará de una gestión centralizada de ciertas funciones que se le asignen según lo establecido por el protocolo. Su finalidad es la de dotar de cierta seguridad jurídica a este tipo de organizaciones. Consulta https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4123737.

⁸ US DEPARTMENT OF THE TREASURY (2023): *Illicit Finance Risk Assessment of Decentralized Finance*, pág. 13; NAUDTS, E.: «The future of DAOs in finance: In need of legal status», *BCE Occasional Paper Series*, n.º 331, 2023, pág. 12; DAVIDSON, S. (2025): «The nature of the decentralised autonomous organisation.», *Journal of Institutional Economics* 21, e5, pág. 3; FINANCIAL STABILITY BOARD (2023): *The Financial Stability Risks of Decentralised Finance*, págs. 11-13.

⁹ United States District Court Northern District of California, *Andrew Samuels v. Lido DAO et al.*, Case n.º 23-cv-06492-VC.

¹⁰ UK LAW COMMISSION (2024), *Decentralised... op. cit.*, págs. 37-41. Este informe analiza pormenorizadamente la naturaleza y régimen jurídico de las DAOs puras e híbridas. La diferencia fundamental entre

estudio nos interesa ceñirnos únicamente al primero de los tipos expuestos: las DAOs puras. En este tipo de organizaciones, al tratarse de un protocolo de software controlado por sus usuarios para operar en el mercado, no existe una entidad per se a la que atribuir personalidad jurídica, a diferencia de las sociedades tradicionales. Además, al gestionarse de forma descentralizada, no puede localizarse una sede social donde radique su administración. Como consecuencia de su naturaleza, este tipo de organizaciones presentan verdaderos retos jurídicos, incluso a la hora de aplicárseles los conceptos más básicos del Derecho.

Circunscribiéndonos al ámbito del Derecho Tributario, la cuestión primera y fundamental que se plantea es dilucidar la existencia y, en su caso, el alcance de la relación jurídico-tributaria entre una DAO y la Administración Tributaria.

2. LAS DAOs COMO OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Previo al análisis del régimen jurídico de las DAOs como obligados tributarios, debemos esclarecer dos consideraciones: quién o quiénes son los sujetos pasivos y cuándo estas organizaciones se ven vinculadas por la normativa tributaria española.

Para responder a la primera cuestión es necesario remitirnos a la doble dimensión que presenta su naturaleza. Una DAO carece de personalidad jurídica y, como hemos referido, en atención a su naturaleza puramente técnica, esta no es más que un protocolo de *software* que sirve como herramienta para operar en el mercado. Por este motivo, no podemos referirnos a ella como un centro de imputación de derechos y obligaciones sino que es al conjunto de sus partícipes a quienes debemos dirigirnos como tal, ya sean personas físicas o jurídicas. En virtud del razonamiento expuesto, son estos partícipes quienes se erigen como sujeto pasivo frente a la Administración tributaria, vinculándose por las decisiones de gobernanza adoptadas y, por tanto, responsabilizándose de las mismas.

En cuanto a la aplicación territorial de las normas tributarias, el artículo 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) recoge el criterio de residencia o territorialidad, en atención a la normativa reguladora de cada tributo y a la naturaleza de la prestación exigida. La aplicación de dichos criterios resulta problemática a la hora de extrapolarse a este tipo de organizaciones descentralizadas; sin embargo, como señalaremos a raíz de las conclusiones de los casos *Ooki*¹¹

una DAO pura e híbrida es que, mientras que las primeras llevan su gobernanza de forma totalmente descentralizada mediante los votos que otorga el *token* de gobernanza, las DAOs híbridas, si bien mantienen su naturaleza descentralizada como epicentro de su funcionamiento, se sirven del *wrapping* de otras entidades o sociedades para el control de ciertos aspectos de su gestión. Por otro lado, las entidades digitales son sociedades tradicionales que se sirven de la DLT para algunos aspectos funcionales en su operativa o forma de negocio, pero cuya gobernanza se lleva a cabo como la de cualquier sociedad tradicional.

¹¹ United States District Court Northern District of California, *CFTC v. Ooki DAO*, Case No. 3:22-cv-05416-WHO.

y bZx¹², pueden establecerse puntos de conexión que vinculen a la organización cuando se cumpla el criterio de territorialidad sobre alguno de sus partícipes o sobre los servicios prestados por la entidad.

Sentados estos criterios, podemos pasar al análisis de la relación entre una DAO y la Administración tributaria.

El artículo 17 LGT recoge la definición y contenido de la relación jurídico-tributaria. A tenor de dicho precepto, podemos entender como tal *el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos, pudiendo derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración*¹³.

Por tanto, la calificación de una DAO como obligado tributario se traduciría en el nacimiento de una serie de obligaciones a cumplimentar para con la Administración. La existencia, naturaleza, contenido y alcance de estas se ven condicionados por la estructura funcional propia de dichas organizaciones. Al tratarse de obligaciones de distinta naturaleza y con presupuestos de hecho diferentes, analizaremos separadamente la sujeción de las DAOs a la obligación tributaria principal¹⁴, de un lado, y a las obligaciones formales, por otro.

3. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PRINCIPAL

La obligación tributaria principal se corresponde con el pago de la cuota tributaria, generándose como consecuencia de la producción de un hecho imponible previamente tipificado por Ley. La legislación española actual no cuenta con ningún hecho imponible cuya redacción recoja los elementos suficientes para vincular a una DAO como sujeto pasivo de un tributo.

Siguiendo los elementos que componen la estructura del hecho imponible¹⁵, como consecuencia de la naturaleza descentralizada de estas organizaciones, no podemos

¹² United States District Court Southern District of California, *Christian Sarcuni, Pedro Cunha, Alexander Lloyd, Skliar Viktor, Marc Simon, Pilici Rustam, Daniel Lu, Clément Ométek, Edison Ho, Kiro Aleksandrov, Jonas Wernecke, Paolo Leite, Miras Issakbon, and Daniele Penna, on behalf of themselves and other similarly situated, v. bZx DAO, Kyle Kistner, Tom Bean, Hashed International LLC, Age Crypto LLC, Ooki DAO, Leveragex LLC, And Bzeronx LLC*; Case 3:22-cv-00618-BEN-DEB.

¹³ MARTÍN QUERALT, J. (2023): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 34.^a edición, Madrid, págs. 268 y 269. El autor señala que el citado precepto carece de un sentido técnico jurídico estricto, sino que se emplea a modo descriptivo del conjunto de relaciones que se originan de la aplicación de los tributos. «Dicha relación es, en realidad, un marco nominal que alberga posiciones y situaciones jurídicas de naturaleza totalmente diversa entre sí, cada una con presupuestos de hecho propios, objeto y contenido específicos y sujetos diferentes».

¹⁴ El análisis se centrará únicamente en la obligación tributaria principal por tratarse de la obligación material por excelencia. Por cuestiones de amplitud, no entraremos al análisis del resto de obligaciones materiales.

¹⁵ MARTÍN QUERALT, J. (2023): *Curso... op. cit.*, pág. 275. El autor hace referencia a la obra de GIANNINI, para la distinción entre los elementos objetivo y subjetivo del hecho imponible; así como a la de SAINZ DE BUJANDA, quien dentro del elemento objetivo distingue entre el aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo.

entender cumplidos ni el elemento subjetivo ni, dentro del elemento objetivo, su aspecto espacial.

En primer lugar, el elemento subjetivo no se cumple cuando nos referimos a una DAO como conjunto, ya que no existe un sujeto realizador del hecho gravado. A tenor del razonamiento anteriormente expuesto, el sujeto pasivo frente a la Administración tributaria no puede ser el protocolo como tal, sino que lo será la colectividad de inversores que conforman el aspecto contractual de la organización. A falta de dotar de entidad a esta colectividad —y prohibida la analogía para extender los términos del hecho imponible ex artículo 14 LGT—, no podemos entender cumplido este elemento subjetivo y, por tanto, no es posible gravar la actividad de la organización en su conjunto¹⁶.

Por otro lado, en cuanto al aspecto espacial del hecho imponible, la conclusión es similar. Debido a la imposibilidad de localizar un domicilio o centro de administración, no se pueden entender cumplidos los criterios de residencia y territorialidad para vincular a la DAO al cumplimiento de obligación principal alguna¹⁷.

Debe apuntarse que estas conclusiones no obstan para gravar las ganancias de aquellos partícipes que, por cumplirse el criterio de residencia, se vean sujetos a imposición personal.

4. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES DE INFORMACIÓN¹⁸

El razonamiento para determinar si una DAO se vincula a estos deberes sigue los siguientes pasos: en primer lugar, clarificar si existe algún instrumento jurídico que las califique como sujetos obligados a informar; y, seguidamente, delimitar qué sujetos son los responsables de su cumplimiento y, en su caso, responderán por la falta del mismo.

4.1. LA VINCULACIÓN A LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN

Sobre esta primera cuestión, la sujeción de una DAO a las obligaciones de información se supedita su vinculación a los deberes de diligencia debida. Como veremos en el comentario de las sentencias tratadas, el simple hecho de constituirse como una organi-

¹⁶ Teniendo en cuenta, además, el carácter descentralizado de estas organizaciones y el consecuente elemento internacional que acompaña al mismo, puede incluso resultar contraproducente establecer gravámenes sobre la actividad de estas organizaciones como conjunto, a causa de los problemas de doble imposición internacional en que, irremediablemente, se acabaría desembocando.

¹⁷ Si bien pudieran establecerse puntos de conexión por la prestación de servicios en un territorio concreto, no deja de resultar problemático por la más que segura aparición de situaciones de doble imposición internacional, por lo que la cooperación de los Estados se torna fundamental para la correcta regulación de este fenómeno.

¹⁸ Nuevamente, por razones de extensión, dentro de las obligaciones formales, nos limitaremos a analizar las obligaciones tributarias relativas a los deberes de información, ya que son estas las que presentan una mayor trascendencia por su injerencia en los derechos del obligado.

zación descentralizada no la exime del cumplimiento de estos deberes cuando desempeñe actividades propias de entidades financieras en sectores regulados —entre las que se encuentran los proveedores de servicios de criptoactivos (CASP)—¹⁹. Estas obligaciones implican el establecimiento de procedimientos antilavado de dinero (AML) y contra financiación del terrorismo (CTF), destacando el deber de identificación de los usuarios (KYC) como protocolo básico para el correcto desempeño de estos programas. Por tanto, la Administración tributaria podrá solicitar estos datos identificativos, que la DAO debe conocer como consecuencia de la aplicación de dichos criterios²⁰. Esta información, sumada al registro histórico de transacciones del que compone la propia *blockchain*, permitirá conocer los fondos invertidos y rendimientos obtenidos por cada partícipe.

En consonancia con las conclusiones planteadas, la recientemente aprobada DAC 8²¹ recoge el régimen de diligencia debida y las obligaciones de información al que se ven sujetos los «proveedores de servicios de criptoactivos obligados a comunicar información»²². Este término no se circunscribe únicamente a los CASP regulados en MiCA, sino que se trata de un concepto más amplio que el recogido en el Reglamento²³. Así, estarán obligados a informar: (i) las entidades²⁴ autorizadas como CASP

¹⁹ Tanto el Reglamento (UE) 2024/1624 del Parlamento Europeo y del Consejo de 31 de mayo de 2024 relativo a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, en su artículo 2.6, como la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo en su artículo 2.4 en referencia al 2.1, recogen el concepto de «entidad financiera» para aglutinar todas aquellas entidades que se dediquen a uno de los sectores regulados a los que se refiere la norma y que, por tanto, se vinculan a los deberes de diligencia debida propios de dichas actividades. En sendos instrumentos, los CASP son un tipo de entidad financiera sujeta. Otras entidades financieras son, a modo de resumen: empresa que realice una o varias de las actividades enumeradas en el anexo I, puntos 2 a 12, 14 y 15, de la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo; empresas de seguros; intermediarios de seguros; empresas de servicios de inversión; organismos de inversión colectiva; un depositario central de valores; un prestamista; un intermediario de crédito; y la sucursal de la entidad financiera. Todos ellos definidos en sus correspondientes instrumentos, referenciados en el artículo citado.

²⁰ En este sentido se pronuncia OCDE (2022): *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard (CARF)*, págs. 11 y 12.

²¹ Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo de 17 de octubre de 2023 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC 8). La presente Directiva adapta al Derecho europeo las directrices sentadas por la OCDE en su informe de 2022 *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard (CARF)*, donde establece los criterios generales a adoptar por los países para elaborar aquellos instrumentos que recojan las obligaciones de diligencia debida y de información de los CASP.

²² Sección I. apartado A. del Anexo VI de la DAC 8.

²³ La Sección IV del Anexo VI de la DAC 8 recoge como servicios de criptoactivos aquellos recogidos en el artículo 3.1, apartado 16) MiCA, a los que añade el *staking* y *lending* o préstamos. Por tanto, nos hallamos ante un concepto ampliado de servicios de criptoactivos respecto al elenco recogido por MiCA, incluyendo por vez primera negocios jurídicos típicos del ámbito de las DeFi, lo que constituye un primer paso para su regulación.

²⁴ Apartado F.2 de la Sección IV del Anexo VI de la DAC 8: «Por “entidad” se entenderá una persona jurídica o un instrumento jurídico, como una sociedad de capital, una sociedad de personas, un fideicomiso o una fundación». Este término posibilita que los sujetos obligados no se reduzcan únicamente a personas jurídicas.

por un Estado miembro de conformidad con MiCA; y (ii) las entidades no autorizadas que cumplan alguno de los siguientes requisitos²⁵:

- a) Que se trate de una entidad o una persona física residente a efectos fiscales en un Estado miembro;
- b) una entidad que: i) está constituida u organizada con arreglo a la legislación de un Estado miembro; y ii) tiene personalidad jurídica en un Estado miembro o tiene la obligación de presentar declaraciones tributarias o declaraciones tributarias informativas a las autoridades tributarias de un Estado miembro con respecto a las rentas de la «entidad»;
- c) una entidad gestionada desde un Estado miembro, o
- d) una entidad o persona física que tiene un centro de actividad habitual en un Estado miembro.

Este cambio respecto al régimen MiCA resulta de gran importancia, pues la carencia de personalidad jurídica propia de estas organizaciones se traduciría en su imposibilidad para acceder a la autorización como CASP y, por tanto, dificultaría encuadrarlas como sujetos obligados a informar²⁶. Sin embargo, los dos últimos pun-

²⁵ Apartado A, Sección I del Anexo VI de la DAC 8. Debe destacarse que, siguiendo las definiciones sentadas en la Sección IV del mismo Anexo VI, debemos diferenciar entre los «proveedores de servicios de criptoactivos», que son las entidades autorizadas como tal, y los «operadores de criptoactivos», que son esta segunda subdivisión de CASP sujetos a obligaciones de información.

²⁶ El considerando número 74 del Reglamento MiCA dispone que para obtener la condición de CASP será requisito indispensable que el solicitante se trate de una persona jurídica que cuente con un domicilio social en un Estado miembro, si bien recoge la posibilidad de autorizar a empresas que no sean personas jurídicas, con el ejemplo de las asociaciones comerciales. La consecuencia que extraemos de este criterio se traduce en la necesidad de adoptar un *wrapping* legal en caso de que una DAO quiera adquirir dicha autorización, por lo que no podríamos hablar de una DAO pura sino de una híbrida. Sin embargo, dentro del articulado del Reglamento no se dispone imperativamente dicha condición, pues el artículo 59 MiCA, que regula los requisitos para optar a la autorización como CASP, establece en su punto 1, letra a) que el prestador debe ser «una persona jurídica u otra empresa», añadiendo en su apartado 3: «A efectos del apartado 1, letra a), otras empresas que no sean personas jurídicas solo prestarán servicios de criptoactivos en caso de que su forma jurídica garantice un nivel de protección de los intereses de terceros equivalente al que ofrecen las personas jurídicas, y además estén sometidas a una supervisión prudencial equivalente adaptada a su forma jurídica». Por tanto, si bien el considerando sienta como criterio interpretativo la condición imperativa de que un CASP cuente con personalidad jurídica, no resulta descabellado el planteamiento de que este concepto de empresa como realidad económica con unidad funcional pueda subsumir a una DAO y, por tanto, estas puedan acceder a la autorización como CASP siempre que presten las garantías necesarias para ello.

Sobre este concepto de empresa, un trabajo reciente que lo analiza pormenorizadamente y plantea su posible extrapolación más allá del ámbito de la competencia –concretamente, al ámbito sancionador en grupos de empresas– es RODRÍGUEZ CEMPELLÍN, D. (2024): *Potestad Sancionadora y Grupos de Empresas*, Iustel, Madrid. Como recuerda el autor, algunas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre este término son : STJ de 1 de julio de 2008, *MOTOE*, C-49/07, ECLI:EU:C:2008:376, apartado 20; STJ de 11 de diciembre de 2007, *ETI*, C-280/06, EU:C:2007:775, apartado 38; STJ de 27 de abril de 2017, *Akzo Nobel II*, C-516/15P, ECLI:EU:C:2017:314; STJ de 23 de abril, *Höfner*, C-41/90, ECLI:EU:C:1991:161, apartado 21.

tos de conexión son decisivos a la hora de vincular a una DAO a las disposiciones de la Directiva, de forma similar a los establecidos en los casos *bZx* y *Ooki DAO*, a los que ya nos hemos referido²⁷.

Podemos concluir, por tanto, que es posible vincular a una DAO al cumplimiento de las obligaciones de información, así como a su régimen sancionador, cuando su actividad se subsuma bajo el paraguas de aplicación de la DAC 8.

5. LA DELIMITACIÓN DE LOS SUJETOS RESPONSABLES

Pasando al análisis de la segunda cuestión, nos encontramos ante el problema de delimitar la atribución de responsabilidad por el incumplimiento de de estas obligaciones. Como se ha mencionado a lo largo del presente estudio, nuestra mirada debe dirigirse a la dimensión contractual de la DAO, es decir, a sus partícipes.

En consonancia con el razonamiento planteado en el apartado previo, podemos examinar la solución alcanzada por el tribunal del Distrito Norte de California en el asunto *Lido DAO*. El fallo dicta, por un lado, la sujeción de la DAO al cumplimiento de la normativa regulatoria en materia de valores y, además, se le atribuye naturaleza de «*general partnership*» –sociedad colectiva, en Derecho español–, por lo que son sus *socios* quienes deben cerciorarse del correcto desempeño de las obligaciones legales de la entidad y quienes responderán en caso de incumplimiento. Como veremos a continuación, en el razonamiento seguido por el tribunal se aplica una doctrina similar a la de los administradores de hecho para delimitar estos sujetos responsables.

Podemos concluir que, si bien el ejemplo muestra un caso de incumplimiento de derecho regulatorio, este razonamiento es extrapolable a las obligaciones tributarias de información, pues existe una identidad de sujetos entre los obligados a adoptar y aplicar las medidas exigidas de diligencia debida –recabando así datos identificativos y sobre operaciones de los inversores– y los obligados a asegurar la cesión de estos datos a la Administración Tributaria²⁸. Consecuentemente, su cumplimiento puede exigirse a los partícipes cuando estos reúnan ciertas condiciones como la de ser inversor cualificado, ya que esta puede ser una razón de peso al contar con gran capacidad decisoria en la gobernanza de la DAO.

Debe señalarse que no nos encontramos ante un debate nominalista sobre la calificación bajo la que subsumir una DAO. La postura defendida en el presente análisis

²⁷ *Vid.* pág. 7.

²⁸ Al confundirse la función de gestión y administración empresarial con la *Junta General* en la condición del *tokenholder*, la adición de estos protocolos de diligencia debida a los *smart contracts* rectores de la DAO recae en los propios partícipes. Sin embargo, al igual que en las sociedades tradicionales, el poder de decisión tiende a concentrarse en unos pocos inversores, quienes, teniendo en cuenta el funcionamiento de estas entidades, ostentarán *de facto* un poder decisorio determinante para su adopción y cumplimiento. Por este motivo, en caso de incumplimiento es a estos inversores «cualificados» a quienes debe dirigirse la atribución de responsabilidad y culpa, pues operan a modo de administradores de hecho de la organización.

es que, independientemente del nombre y forma que se le dé a una organización, esta quedará sujeta al cumplimiento del régimen regulatorio AML-CTF cuando lleve a cabo actividades que estén bajo dicho paraguas en suelo europeo. Consecuentemente, todo dato recabado en aplicación de los deberes de diligencia debida que cuente, a su vez, de trascendencia tributaria, quedará sujeto a las obligaciones de información y su conocimiento será exigible por la Administración tributaria.

6. LAS RESPUESTAS DE LA JURISPRUDENCIA ESTADOUNIDENSE

Diferentes tribunales estadounidenses han tenido la ocasión de pronunciarse acerca de diversas cuestiones que afectan al tratamiento jurídico y procesal de una DAO. El análisis de sus conclusiones resulta de gran interés por su potencial trasvase a diversas cuestiones sustantivas del Derecho interno español. Principalmente, se tratará la sujeción de una DAO a la normativa de sectores regulados, la delimitación de los sujetos responsables y el ámbito territorial de actuación de las autoridades.

6.1. CASO *LIDO DAO*

El asunto *Lido* nos sitúa ante la demanda formulada por un particular a causa de las pérdidas sufridas a raíz de la inversión en los tokens nativos de dicha DAO. Su pretensión era la devolución de las pérdidas por parte de la DAO, basada en el incumplimiento de esta del deber de registro de los tokens como valores negociables y demandando tanto a la DAO en sí como a los cuatro principales *tokenholders* de la misma.

El tribunal del Distrito Norte de California concluye estimando las alegaciones planteadas por el demandante, condenando a tres de los cuatro codemandados como *socios* de una *general partnership* o sociedad colectiva, a raíz del acuerdo tácito de los mismos para la constitución de dicha sociedad, en atención a las leyes de California. La razón que esgrime el tribunal para condenar a dichos partícipes no solo radica en su condición de grandes inversores y, por tanto, en su capacidad de influencia en la gobernanza de la organización sino que, además, apoya esta tesis sobre los pronunciamientos de los propios inversores quienes, dentro de su actividad, se publicitaban como agentes con una posición única para la gestión y desarrollo de *Lido DAO*, haciendo hincapié en su participación en la gobernanza de la misma. Por el contrario, el cuarto demandado tan solo se publicitaba como un socio estratégico, sin hacer referencias a su participación en la gobernanza. Este hecho, aunque quizá discutible, resulta suficiente a ojos del tribunal para entender que estos tres inversores funcionan como administradores de hecho de la sociedad colectiva y que, por tanto, estaban encargados de cumplir con los deberes de registro de los *tokens*.

Por tanto, del caso *Lido DAO* podemos extraer las siguientes conclusiones para el objeto que interesa en el presente estudio: (i) Las DAOs pueden ser demandadas, si bien no como protocolo informático, sí como entidad asociativa; (ii) las DAOs están sujetas a las obligaciones de los sectores regulados como, en este caso, la obligación

de registro de valores; y (iii) si bien todos los inversores o *tokenholders* participan en la gobernanza y, por tanto, son responsables de las decisiones que deriven de esta, puede aplicarse la doctrina de los administradores de hecho para culpabilizar tan solo a aquellos inversores con una especial capacidad de decisión e influencia sobre la gobernanza del protocolo.

6.2. CASO TORNADO CASH²⁹

En este caso nos encontramos ante una apelación ante la decisión de la OFAC (*Office of Foreign Assets Control*) estadounidense de incluir en una lista negra al protocolo Tornado Cash, debido al incumplimiento de criterios AML en sus *smart contracts* inmutables, lo que facilitó que este se utilizase por un grupo norcoreano para el lavado de dinero.

Diferentes usuarios apelaron esta decisión, sosteniendo que la OFAC excedió sus facultades bloqueando la DAO al completo. Al estar compuesto su protocolo de *smart contracts* inmutables, este no es un bien disponible para los inversores y, por tanto, no es susceptible de ser propiedad de la DAO, por lo que no se pudo evitar su uso ilícito una vez lanzado a la red *blockchain*.

En efecto, teniendo en cuenta que la DAO no obtenía beneficio del uso de los *smart contracts* inmutables, el tribunal federal de apelaciones del quinto circuito se pronuncia en favor de los apelantes, concluyendo que, cuando nos hallamos ante *smart contracts* inmutables, estos no pueden catalogarse como propiedad al no ser un bien disponible para sus usuarios. Apunta el tribunal que, bajo estas circunstancias, la DAO es una mera «herramienta usada en la prestación de un servicio», por lo que no puede responsabilizarse a unos particulares que no tienen control sobre el protocolo de la DAO del mal uso que otros hayan dado a dicha herramienta. Consecuentemente, el análisis de culpabilidad debe dirimirse de forma más pormenorizada, entre aquellos partícipes que sí obtuvieron ese beneficio ilícito³⁰.

Las conclusiones a extraer del presente caso son las siguientes: (i) Una DAO –en su dimensión contractual– no es propietaria de los smart contracts inmutables que existan en su propio protocolo, ya que los partícipes no tienen capacidad de disposición sobre los mismos; (ii) ante esta situación, tan solo se podrá responsabilizar de los ilícitos acaecidos a raíz de estos *smart contracts* a quienes participaron activamente en su creación o que los utilizaron con estos fines; y (iii) nos encontramos ante supuestos

²⁹ United States Court of Appeals for the Fifth Circuit, *Joseph Van Loon; Tyler Almeida; Alexander Fisher; Preston Van Loon; Kevin Vitale; Nate Welch, v. Department of the Treasury; Office of Foreign Assets Control; Janet Yellen, Secretary, U.S. Department of Treasury, in her official capacity; Andrea M. Gacki, in her official capacity as Director of the Office of Foreign Assets Control*; n.º. 23-50669; Appeal from the United States District Court for the Western District of Texas, USDC No. 1:23-CV-312; November 26, 2024.

³⁰ Existen procesos abiertos frente a diferentes desarrolladores del protocolo como responsables personales de la actuación del grupo norcoreano –asuntos *Roman Storm* y *Alexey Prertser*–, pero no puede sancionarse a la DAO como conjunto, pues no tenía capacidad de disposición sobre los protocolos.

de casuística pura, donde los tribunales deberán evaluar caso por caso los elementos de la responsabilidad y la culpabilidad de los implicados.

6.3. CASOS BZX Y OOKI DAO

Los casos *bZx* y *Ooki* los analizaremos conjuntamente por tratarse de una especie de sucesión de empresas. El protocolo *Ooki* se crea para sustituir al protocolo *bZx* tras sufrir este segundo un ciberataque en el que se sustrajeron 55 millones de dólares en fondos de la DAO. La primera demanda, frente a *bZx*, se presenta por diferentes usuarios afectados frente a los protocolos, sus fundadores y las sociedades limitadas vinculadas al funcionamiento, desarrollo y gestión de la DAO, bajo el pretexto de haberse publicitado como protocolos totalmente descentralizados cuando realmente la custodia de acceso a los fondos se concentraba en las manos de un pequeño grupo de desarrolladores.

La segunda demanda se interpone por la Commodity Futures Trading Commission (CFTC) frente a *Ooki* por la infracción del régimen regulatorio de derivados, incumpliendo las obligaciones de registro preceptivas para el desarrollo de dicha actividad, así como la falta de adopción y aplicación de los deberes de diligencia debida con programas AML-CTF.

En cada caso, los tribunales de distrito justifican su competencia jurisdiccional estableciendo como puntos de conexión el hecho de que los fundadores y empresas demandados son residentes en el Estado de California. Además, en el asunto *Ooki* se añade que los fundadores llevaron a cabo las acciones publicitarias de la DAO desde suelo estadounidense, que la DAO ofrece sus servicios a inversores residentes en EE.UU. y que, además, las decisiones de gobernanza enjuiciadas se adoptaron siendo buena parte de los *tokenholders* residentes nacionales. Del mismo modo, se justifican las acciones personales contra los fundadores y empresas bajo el pretexto de considerar a dichas DAO como *general partnership*, en el caso *bZx*; y como *unincorporated association*, en el caso *Ooki*, por lo que los *socios* responden personal y solidariamente.

De estos casos extraemos las siguientes conclusiones: (i) Pueden establecerse puntos de conexión en atención a la residencia de los fundadores o empresas detrás del funcionamiento del protocolo, cuando las hubiese, así como por la propia prestación de servicios de la DAO en una jurisdicción concreta; (ii) de nuevo, se distingue la naturaleza técnica del protocolo de su dimensión contractual, pudiendo responsabilizar a aquellos partícipes que ostenten una influencia decisiva sobre la gobernanza; (iii) se recalca la sujeción de las DAOs a las normas regulatorias sectoriales de la actividad a la que se dedique, no pudiendo eludirse estas bajo el pretexto de la descentralización.

7. CONCLUSIONES

Primera.—*Una DAO puede estar vinculada a las obligaciones tributarias formales de información cuando preste sus servicios en suelo europeo y se dedique a una actividad regulada.*

El alcance de la vinculación de una DAO como obligado tributario se circunscribe al cumplimiento de las obligaciones formales de información. Como se infiere de los casos tratados, la mera existencia de un protocolo descentralizado no es suficiente para eludir los deberes de diligencia debida que rigen en los sectores financieros regulados. Al igual que cualquier entidad financiera, una DAO deberá adoptar y aplicar dichos programas de identificación y prevención AML-CTF, pudiendo responsabilizarse sus principales inversores en caso de incumplimiento, en aplicación de la doctrina de los administradores de hecho, siendo esta delimitación de responsables y culpables un ejercicio puro de casuística. El conocimiento de aquellos datos de identificación y sobre operaciones, obtenidos en aplicación de estos criterios, será exigible por la Administración tributaria cuando se refieran a contribuyentes obligados y gocen de trascendencia tributaria, siendo de gran importancia los sistemas de asistencia mutua en el ámbito europeo e internacional para la efectividad de estos requerimientos.

Segunda.—*Pueden establecerse puntos de conexión que otorguen competencia a la AEAT.*

En atención a los argumentos y conclusiones de los casos *bZx* y *Ooki*, pueden establecerse puntos de conexión que delimiten la competencia territorial de la AEAT cuando la prestación de servicios de una DAO se oferte en suelo español o bien cuando los fundadores, empresas que gestionen la gobernanza, o algún tokenholder de la DAO resida en territorio nacional.

Tercera.—*La regulación del fenómeno DeFi, en general, y de las DAOs, en particular, precisa de una importante labor de desarrollo para una correcta ordenación de su estatuto jurídico.*

Finalmente, este análisis debe concluir señalando la necesidad de una importante labor de desarrollo legislativo. La regulación de los mercados de criptoactivos se encuentra aún en estado embrionario y no logra copar los extensos recovecos de este nuevo ecosistema. Las DAOs son una nueva forma asociativa financiera que, día a día, crece en popularidad y utilidad, por lo que la adopción de un marco legislativo que promueva su libre desarrollo y garantice la seguridad jurídica de los inversores, emprendedores y contribuyentes se torna en una urgencia cada vez mayor. Sin embargo, el marco jurídico existente parece ajeno a esta nueva forma de mercado, llegando a encontrar definiciones jurídicas distintas sobre un mismo concepto en los instrumentos legislativos europeos, como es el caso del Reglamento MiCA y la Directiva DAC 8 en cuanto al concepto de proveedor de servicios de criptoactivos y a los propios servicios de criptoactivos que recogen.

En cuanto al fenómeno de las DAOs, una posible forma de abordar esta situación sin perderse en debates nominalistas, a modo de propuesta que precisaría de un mayor ahondamiento, puede ser la adopción del concepto de empresa con un carácter más general, pudiendo subsumir en él este tipo de organizaciones y solucionando el problema de falta de personalidad jurídica que las caracteriza, si bien sería aconsejable la creación de un estatuto propio donde se esclarezca un régimen de responsabilidad concreto.

Por otro lado, de cara a garantizar el cumplimiento de las obligaciones de diligencia debida, es interesante plantear la posibilidad de servirse de la técnica de la norma-

lización legislativa para la creación de protocolos técnicos operativos en blockchain sobre los que puedan desarrollarse proyectos descentralizados que cumplan de forma automatizada dichos criterios, como una suerte de «sello de calidad» europeo que aporte seguridad a los inversores.

Bibliografía

- BRUMMER, C. y SEIRA, R. (2022): *Legal Wrappers and DAOs*. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4123737.
- BUTERIN, V. (2014): «DAOs, DACs, DAs and More: An Incomplete Terminology Guide», *Ethereum Fundación Blog*, mayo de 2014. <https://blog.ethereum.org/2014/05/06/daos-dacs-das-and-more-an-incomplete-terminology-guide>.
- CNMV (2018): *Consideraciones de la CNMV sobre «criptomonedas» e «ICOs» dirigidas a los profesionales del sector financiero*, 8 de febrero de 2018.
- DAVIDSON, S. (2025): «The nature of the decentralised autonomous organisation», *Journal of Institutional Economics* 21, e5.
- ERCILLA GARCÍA, J. (2020): «Aproximación Jurídica a las Organizaciones Autónomas Descentralizadas (DAOs)», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, núm. 52, Sección Estudios Jurídicos, primer cuatrimestre de 2020, Aranzadi.
- ESMA (2024): *Final Report: Guidelines on the conditions and criteria for the qualification of crypto-assets as financial instruments*.
- ESMA TRV RISK ANALYSIS (2023): *Decentralised Finance in the EU: Developments and risks*, de 11 de octubre de 2023.
- FINANCIAL STABILITY BOARD (2023): *The Financial Stability Risks of Decentralised Finance*.
- JENTZSCH, C. (2016): *Decentralized Autonomous Organization to Automate Governance*. <https://lawofthelevel.lexblogplatformthree.com/wp-content/uploads/sites/187/2017/07/WhitePaper-1.pdf>.
- LESSIG, L. (1999): *Code is Law, On Liberty in cyberspace*, Basic Books, Nueva York.
- MARTÍN QUERALT, J. (2023): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 34.ª edición, Madrid.
- NAKAMOTO, S. (2008): *Bitcoin: un sistema de dinero en efectivo electrónico peer-to-peer*.
- NAUDTS, E. (2023): «The future of DAOs in finance: In need of legal status», *BCE Occasional Paper Series*, núm. 331.
- NAVARRO LÉRIDA, M. S. (2025): «Organizaciones Autónomas Descentralizadas (DAOs) y su naturaleza contractual: el dilema de la autonomía de la voluntad en una gobernanza descentralizada», *Derecho digital e innovación*, núm 24.
- OCDE (2022): *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard (CARF)*.
- RODRÍGUEZ CEMPELLÍN, D. (2024): *Potestad Sancionadora y Grupos de Empresas*, Iustel, Madrid.
- SMSG (2018): *ADVISE TO ESMA: Own Initiative Report on Initial Coin Offerings and Crypto-Assets*.
- SZABO, N. (1994): *Smart Contracts*. <https://www.fon.hum.uva.nl/rob/Courses/InformationInSpeech/CDROM/Literature/LOTwinterschool2006/szabo.best.vwh.net/smart.contracts.html>.

TELLETXEA GASTEARENA, N. (2024): *Los Criptoactivos en los Reglamentos Europeos*, ed. Reus SA, Madrid.

UK LAW COMMISSION (2024): *Decentralised autonomous organisations (DAOs). A scoping paper*.

U.S DEPARTMENT OF THE TREASURY (2023): *Illicit Finance Risk Assessment of Decentralized Finance*.

Jurisprudencia

United States Court of Appeals for the Fifth Circuit, *Joseph Van Loon; Tyler Almeida; Alexander Fisher; Preston Van Loon; Kevin Vitale; Nate Welch, v. Department of the Treasury; Office of Foreign Assets Control; Janet Yellen, Secretary, U.S. Department of Treasury, in her official capacity; Andrea M. Gacki, in her official capacity as Director of the Office of Foreign Assets Control*; n.º 23-50669; Appeal from the United States District Court for the Western District of Texas, USDC No. 1:23-CV-312; November 26, 2024.

United States District Court Southern District of California, *Christian Sarcuni, Pedro Cunha, Alexander Lloyd, Skliar Viktor, Marc Simon, Pilici Rustam, Daniel Lu, Clément Ométek, Edison Ho, Kiro Aleksandrov, Jonas Wernecke, Paolo Leite, Miras Issakhev, and Daniele Penna, on behalf of themselves and other similarly situated, v. bZx DAO, Kyle Kistner, Tom Bean, Hasbed International LLC, Age Crypto LLC, Ooki DAO, Leveragebox LLC, And Bzerax LLC*; Case 3:22-cv-00618-BEN-DEB.

United States District Court Northern District of California, *CFTC v. Ooki DAO*, Case No. 3:22-cv-05416-WHO.

United States District Court Northern District of California, *Andrew Samuels v. Lido DAO et al.*, Case n.º 23-cv-06492-VC.

CAPÍTULO 27

LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DE LOS DATOS: CONTROVERSIAS EN TORNO AL CRITERIO DEL TRIBUNAL SUPREMO¹

CHRISTIAN PÉREZ MERINO

Universidad a Distancia de Madrid (CEF-UDIMA)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3431-0245>

1. Introducción. 2. Los datos digitales comercializables. 3. La posición del Tribunal Supremo sobre la calificación tributaria. 4. A modo de conclusión. Bibliografía.

RESUMEN: El presente trabajo se enmarca en la problemática de la digitalización de la economía para el orden tributario internacional. Especialmente, el estudio se va a centrar en la consideración jurídico-tributaria de las rentas por cesión de datos digitales a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

PALABRAS CLAVE: tributación internacional, digitalización, rentas, datos digitales.

ABSTRACT: This paper addresses the issue of the digitalisation of the economy in the context of international tax law. In particular, the study will focus on the Spanish legal and tax treatment of income derived from the transfer of digital data in the light of the case law of the Spanish Supreme Court.

KEYWORDS: international taxation, digitalisation, income, digital data.

1. INTRODUCCIÓN

La tributación digital es uno de los principales retos a los que se enfrentan actualmente los sistemas tributarios, sobre todo desde la perspectiva de la tributación internacional.

Como viene señalándose reiteradamente desde el proyecto *Base Erosion and Profit Shifting*², el sistema tributario internacional actual se encuentra obsoleto para afrontar la nueva realidad digital³. En este sentido, los estudios doctrinales se centran particu-

¹ Este resultado de investigación ha sido realizado en el marco del proyecto «Fiscalidad de la economía digital: repensando determinados parámetros de la tributación internacional», financiado por MCIN/AEI /10.13039/501100011033/FEDER/UE (ref. PID2021-126232OB-I00), cuyo IP es el Dr. Manuel Lucas Durán.

² OECD (2013): *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

³ Entre otros, PALACÍN SOTILLOS, R. (2017): «Capítulo I. Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales», en GARRIGUES (coord.): *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad.

larmente en el hecho de que las normas vigentes fueron concebidas en el siglo XX, considerando la realidad jurídica y social de aquel momento.

En dicho contexto, se fijó la figura del establecimiento permanente (EP) como criterio jurídico-tributario para asignar la potestad fiscal a los Estados donde las empresas tuvieran presencia física, gravando los ingresos generados en su territorio, y excepción a la regla tradicional de tributación en el Estado de residencia⁴. Así, desde el Modelo de Convenio de 1933 y hasta el actual Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MCOCDE) del año 2017, el EP ha sido el elemento clave para distribuir la soberanía fiscal entre Estados, siguiendo las denominadas reglas «*brick and mortar*» basadas en la presencia física.

No obstante, este mecanismo se ha vuelto ineficaz en un entorno donde la prestación de servicios y la entrega de bienes pueden realizarse sin presencia física en el territorio gracias a la digitalización⁵. Así, los modelos de negocio digitales cuestionan la base de este sistema, ya que, conforme con las reglas actuales, la potestad para gravar servicios digitales recae en el Estado de residencia de la empresa proveedora, mientras que los Estados donde se consumen dichos servicios carecen de soberanía fiscal por la falta de un EP físico en su territorio. Esto ocurre a pesar de que las empresas digitales se benefician de recursos públicos en estos Estados de la fuente.

Como consecuencia, la falta de potestad tributaria de los Estados de la fuente para gravar ingresos derivados de negocios digitales ha intensificado el conflicto histórico entre los Estados de residencia, que defienden el principio de residencia, y los Estados de la fuente, que abogan por aplicar el principio de territorialidad.

Con todo, la mayor parte de los trabajos doctrinales que buscan ofrecer una respuesta a la adaptación del sistema tributario internacional se centran en rediseñar unas reglas tributarias a favor del Estado de la fuente, como opción de política legislativa.

En cambio, este trabajo lo que pretende es señalar cuál es la tributación internacional vigente aplicable a España en este contexto de digitalización de la economía. Para ello, una de las prácticas comerciales más frecuente —como consecuencia de la digitalización— consiste en el hecho de que los usuarios accedemos a un servicio digital y, como contraprestación, aceptamos ceder nuestros datos digitales (personales y no personales). Es decir, la contraprestación por acceder a un servicio digital son datos digitales que recogen nuestra actividad en la red de internet.

Asimismo, el dato digital se trata de una modalidad de activo que, entre otras características, se caracteriza por ser una composición de bits en una realidad etérea existente en la dimensión digital (y no en la dimensión física). Además, este activo es omnipresente, puede encontrarse en varios espacios en el mismo momento, y reutilizable, no se desgasta con su uso. A todo lo anterior ha de sumarse que su proceso de

⁴ Vid., GARCÍA PRATS, F. A. (1996): *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, pág. 46.

⁵ GIL GARCÍA, E. (2023): *El concepto de establecimiento permanente en la revolución digital*, Tirant lo Blanch.

creación de valor no coincide con el proceso de producción tradicional⁶. En definitiva, se trata de un activo que difiere en una gran medida de los activos físicos tradicionales que integran el comercio internacional.

Por todo ello, considerando la necesidad de reformular el sistema tributario y la existencia de una nueva tipología de activo (el dato digital) que resulta, a nuestro modo de ver, la esencia de esta digitalización de la economía, las siguientes líneas de este trabajo buscan señalar el panorama tributario internacional vigente respecto del comercio de aquellos datos digitales que hayan sido obtenidos previamente respecto de los usuarios digitales. Para ello, en particular, se va a analizar la posición adoptada por el Tribunal Supremo español respecto de la calificación tributaria de las rentas derivadas de la cesión de datos digitales.

2. LOS DATOS DIGITALES COMERCIALIZABLES

La premisa necesaria sobre los datos digitales desde una perspectiva jurídica es la diferente protección que reconocen los ordenamientos jurídicos a los datos personales y a los datos no personales.

Esa diferencia de trato se encuentra justificada en el hecho de que los datos personales, como la propia definición del artículo 4.1 del Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) establece, son aquellos datos sobre una persona física identificada o identificable. Es decir, esta tipología de datos se caracteriza porque permite la identificación de una persona. De tal manera que el comercio de tales datos puede colisionar con el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar de las personas (artículo 18.4 Constitución Española). Esta circunstancia es la que hace que esta tipología de datos goce de una protección jurídica mayor.

Por tanto, la circulación de estos datos, relacionados con la protección del derecho fundamental a la intimidad, no resulta plenamente libre, sino que se encuentra sujeta a restricciones derivadas de la necesidad de garantizar la autonomía y el control del individuo sobre su información digital. En este sentido, para la transferencia o el tratamiento de datos personales se exige, como condición indispensable, la obtención del consentimiento previo, expreso e informado del titular de dichos datos (la persona a quien se refieren tales datos). Este consentimiento constituye el mecanismo jurídico que legitima la utilización de la información digital, asegurando que el sujeto afectado participe activamente en la determinación de los fines para los cuales sus datos serán empleados.

Asimismo, el artículo 5.1.c) RGPD establece que el tratamiento de los datos personales debe ajustarse, en todo caso, a los principios de adecuación, pertinencia y proporcionalidad, lo que garantiza que la información recopilada y procesada sea la

⁶ *Vid.*, CIMINO, F. A. (2020): «L'internet delle cose, la creazione del valore ed il Transfer Pricing: criticità e prospettive dei metodi utilizzati per l'applicazione del principio di libera concorrenza», *Diritto e pratica tributaria internazionale*, núm. 4, pág. 1388.

estrictamente necesaria para los objetivos previamente definidos, evitando de esta manera cualquier uso excesivo o desviado que pueda comprometer más allá de lo necesario la esfera privada del individuo. De hecho, ni siquiera el usuario a quien se refieren dichos datos puede autorizar a través de su consentimiento un uso de los datos que exceda dichos límites de conformidad con el RGPD.

A su vez, la titularidad de los datos personales permanece, en todo caso, en manos del usuario al que se refieran, configurándose como un derecho inalienable e intransferible.

Todo ello en el contexto de que solo de aquellos datos que se hayan recogido respecto del usuario respetando los límites indicados por el RGPD será posible su cesión a favor de terceras personas; en caso contrario, la recogida de datos será contraria a Derecho.

Por el contrario, los datos no personales se caracterizan por ser aquellos datos que no permiten la identificación de una persona. De hecho, el referido RGPD los define así, como contraposición a los datos personales. Esta situación es la que implica que sobre esta tipología de datos digitales no operen más límites que los previstos con carácter general en la normativa civil para la comercialización de bienes y derechos, en particular los requisitos previstos en el artículo 1261 del Código civil.

3. LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA CALIFICACIÓN TRIBUTARIA

Aquellos datos recogidos por una entidad respecto de usuarios que respeten los límites analizados pueden ser cedidos por dicha entidad (en el caso de datos personales) y transferidos (si se tratase de datos no personales).

Ahora bien, la calificación jurídico-tributaria de las rentas por la cesión o transferencia de los datos digitales es una cuestión decisiva para la tributación internacional.

En este sentido, y en el marco de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), hemos de considerar especialmente tres tipologías de renta: beneficio empresarial (artículo 7), canon (artículo 12) o ganancia patrimonial (artículo 13).

Por un lado, los rendimientos obtenidos por una entidad como consecuencia del desarrollo de su actividad empresarial –siempre que no se encuadren en ninguna otra categoría especial, como canon o ganancia patrimonial– se consideran beneficios de actividad económica o empresarial, conforme con el artículo 7 del MCOCDE. Por otro lado, la calificación de ganancia patrimonial, según el artículo 13 del MCOCDE, corresponde a todo ingreso derivado de la transmisión de un elemento patrimonial. Finalmente, la noción de canon, de acuerdo con el artículo 12 del MCOCDE, puede resumirse como los pagos efectuados para acceder a un ámbito protegido por derechos de autor o a información vinculada con la experiencia adquirida en los campos industrial, comercial o científico.

Por otro lado, si la contraprestación económica derivada de una operación digital se califica como beneficio empresarial, la transacción quedaría comprendida en la regla del artículo 7 del MCOEDE. Esta norma atribuye la soberanía fiscal exclusivamente al Estado de residencia, salvo que la actividad se lleve a cabo en el territorio de la fuente mediante un EP; esto es, la regla general que plantea el problema de la digitalización de la economía a la tributación internacional ya expuesto al inicio del trabajo. En consecuencia, nos encontramos con el referido problema del actual concepto de EP que exige presencia física en el territorio, lo que resulta insuficiente para la realidad digital actual (y el comercio de los datos digitales).

A su vez, cuando las rentas obtenidas por la cesión de datos digitales se clasifican como ganancias patrimoniales, conforme con el artículo 13 del MCOEDE, la potestad tributaria recae íntegramente en el Estado donde resida la entidad transmitente (artículo 13.5 MCOEDE).

Finalmente, el caso más relevante es aquel en el cual las contraprestaciones por datos digitales se puedan considerar como canon (artículo 12 MCOEDE). Ello en la medida en que España en la mayoría de los CDI que ha ratificado ha recogido potestad tributaria sobre dicha modalidad de renta para los Estados de la fuente sin necesidad de que tenga que apreciarse un EP en su territorio (en contraposición con los beneficios empresariales del artículo 7). Es decir, la tributación de aquellos datos digitales que se aprecien como canon tributarían –como norma general– tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente.

En este contexto, hemos de destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 2022 (recurso núm. 5441/2020 y ECLI:ES:TS:2022:2637). En este pronunciamiento el Alto Tribunal español analizó la calificación jurídico-tributaria de las rentas por la cesión de datos de clientes y datos operativos⁷.

En el supuesto de *litis*, la entidad recurrente había considerado que la cesión de los datos de clientes y operativos que obtenía de otra entidad debía considerarse como una ganancia patrimonial, tributando exclusivamente tal operación en el Estado de residencia. Sin embargo, la Administración española consideró que la contraprestación obtenida no era una ganancia patrimonial, sino un canon. Ello cuando el CDI de aplicación reconocía tributación limitada a favor del Estado de la fuente para los cánones, en contraposición con la regla de las ganancias patrimoniales que solo contemplaba tributación a favor del Estado de residencia. De tal manera que la Administración española comprobó la operación referida y la liquidó con tributación en el Estado de residencia y el Estado de la fuente. España era el Estado de la fuente en dicha operación y, por tanto, sujetó la transacción a tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En dicho escenario, el Tribunal Supremo falló en la sentencia de 24 de junio de 2022 a favor del criterio de la Administración. Esto es, las operaciones sobre datos

⁷ SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E. (2022): «Spanish Supreme Court Clarifies Tax Characterization of Payments for Client and Operational Data», *Bulletin for International Taxation Journals IBFD*, núm. 12, vol. 76, IBFD.

digitales, siempre y cuando no se trate de datos abiertos en la red de internet —establece el Tribunal—, han de considerarse como canon, en particular como un *know how*.

Este fallo jurisprudencial conlleva el reconocimiento de un aumento de la soberanía tributaria —conforme con la legislación vigente— sobre los datos digitales (el núcleo de toda la economía digital) para los Estados de la fuente y, en nuestro caso, para el Reino de España.

La relevancia de este pronunciamiento requiere poner en una mayor contextualización la economía digital. Sobre ello, hay que precisar que las grandes multinacionales digitales son mayormente sociedades estadounidenses⁸. Y, por ello, EE. UU. se muestra favorable a que el reparto de la soberanía tributaria entre Estados de residencia y de la fuente no sea modificado —o lo sea mínimamente—. Es decir, se mantengan las reglas actuales por medio de las cuales las sociedades digitales, como criterio general, tributan en el Estado de residencia, excepto que dispongan de un EP en el Estado de la fuente⁹. Esto cuando, tal y como hemos señalado de manera previa, no resulta necesario un EP para prestar un servicio digital en un determinado territorio.

Por ello, precisamente, los Estados de la fuente, es decir, los Estados en cuyos territorios se realizan las prestaciones de servicios digitales a distancia —sin EP— pretenden defender su soberanía para fiscalizar los ingresos producidos dentro de sus fronteras. Ello pues la falta de readaptación conlleva que las multinacionales digitales no contribuyan, en imposición directa, al sostenimiento de los gastos públicos en aquellos territorios por los servicios digitales a distancia prestados¹⁰.

⁸ *Vid.*, BRAUNER, Y. (2021): «Thinking Like a Source State in a Digital Economy», *Pitt Tax Review*, vol. 18, núm. 2, pág. 238.

⁹ Ello conforme al artículo 5 Modelo de Convenio de la OCDE. Este es el modelo de convenio utilizado generalmente entre los Estados para el reparto de la soberanía fiscal internacional en materia de tributación directa.

¹⁰ Esto es consecuencia de que estos modelos de negocio no requieren de un establecimiento físico en el lugar en el que realizan la prestación de servicios, lo cual, de conformidad con los Convenios internacionales para evitar la Doble Imposición, conlleva que estas entidades digitales puedan establecer sus sedes en territorios de baja tributación y eludir el pago de tributos directos en los territorios en los que lleven a cabo sus prestaciones de servicios digitales (a distancia). Sobre ello, UE, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*, 21 de septiembre de 2017, COM (2017) 547 final, p. 2: «[e]n el ámbito de la fiscalidad, los responsables políticos tienen dificultades para encontrar soluciones que permitan garantizar una fiscalidad justa y efectiva conforme se acelera la transformación digital de la economía. Las normas fiscales internacionales resultan deficientes, porque fueron concebidas inicialmente para empresas que contasen con instalaciones físicas (*brick and mortar*) y han quedado obsoletas. La actual normativa fiscal ha dejado de encajar en el contexto moderno en el que las empresas se sustentan en gran medida en activos intangibles difíciles de valorar, que facilitan el comercio electrónico transfronterizo sin presencia física. Estos asuntos no se limitan a la economía digital y pueden afectar a todas las empresas. Como consecuencia de ello, algunas empresas están presentes en determinados países donde ofrecen servicios a los consumidores y celebran contratos con ellos, aprovechando plenamente las infraestructuras y las instituciones del Estado de Derecho, pero sin tener presencia a efectos fiscales. Esta situación de «parasitismo» les favorece con respecto a las empresas establecidas» (énfasis propio del texto original).

Pues bien, la interpretación examinada del Tribunal Supremo respecto de los rendimientos por la cesión de datos digitales (considerándolos mayormente como cánones) lo que hace es justamente romper con la circunstancia señalada. El hecho de que la mayoría de los CDI ratificados por el Reino de España respecto de los cánones reconozca soberanía tributaria a favor del Estado de la fuente, junto al hecho de que España generalmente adquiere tal condición en el marco de las operaciones digitales y sobre datos digitales, nos lleva a que la consecuencia del pronunciamiento del TS sea un reconocimiento implícito de potestad tributaria a favor de España en tales transacciones.

Así las cosas, nos corresponde analizar tal circunstancia. En nuestra opinión, dicha interpretación de que toda cesión de datos digitales que no se encuentre en abierto en la red de internet se considere canon puede colisionar con el RGPD y la Ley 1/2019, de 20 de febrero, de Secretos Empresariales. Esto porque el primero de los textos legales, como señalamos en el inicio de este trabajo, establece respecto de los datos personales que la titularidad de los mismos la ha de ostentar siempre el usuario a quien se refieran dichos datos, sin que resulte posible la transmisión de su titularidad.

A su vez, el segundo texto legal exige para poder considerar un *know how* (modalidad en la que el TS subsume los datos digitales como canon) los siguientes requisitos: (i) se trate de un secreto (ii) que goce de valor empresarial por ser secreto y (iii) el titular del mismo haya adoptado medidas razonables para mantenerlo en secreto.

Pues bien, el titular de los datos personales, en todo caso, será el usuario a quien se refieran los datos, no la entidad digital a quien se le hayan podido ceder (pues así lo estipula el RGPD). En consecuencia, no se cumpliría el tercero de los requisitos que establece la Ley 1/2019, de 20 de febrero, de Secretos Empresariales, para que la cesión por una entidad digital de datos digitales personales de un usuario se considere *know how* (y, en consecuencia, canon).

En términos generales, resulta cuestionable la consideración realizada por el Tribunal Supremo de que la contraprestación económica por la cesión de datos personales constituya un canon para la entidad que los posee y transfiere a otra. Esta duda surge porque dicha operación difícilmente cumpliría con el requisito de secreto empresarial, lo que excluiría la aplicación del artículo 12 del MCOCDE. Ello se explica por el hecho de que el verdadero control y disposición sobre dichos datos corresponde siempre a la persona titular de los mismos, y no a la entidad que los recopila, como ya se ha expuesto.

Por tanto, los rendimientos obtenidos por la cesión de datos digitales personales parecen mejor subsumibles en la regla de los beneficios empresariales (artículo 7), la cual en los CDI ratificados por España contiene la regla general de tributación de las rentas exclusivamente en el Estado de residencia, salvo que la actividad sea desarrollada en el Estado de la fuente a través de un EP.

Por tanto, el ordenamiento jurídico-tributario vigente en materia internacional se muestra inadecuado para hacer frente a los retos digitales. La interpretación realizada

por el Tribunal Supremo podría ser una solución a ello, sin embargo, ella muestra deficiencias significativas como acabamos de señalar.

4. A MODO DE CONCLUSIÓN

En este trabajo se ha puesto de manifiesto como la digitalización de la economía supone un gran reto para el orden tributario internacional, y para el cual las reglas vigentes no son adecuadas.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha adoptado una posición favorable a que todos aquellos rendimientos por datos digitales que no se encuentren en abierto en la red de internet se consideren como canon. Ello, junto al hecho de que la mayoría de los CDI ratificados por España reconocen soberanía tributaria para el Estado de la fuente en tales rentas, lleva a que España tendría soberanía fiscal para gravar aquellas operaciones que se lleven a cabo respecto de datos digitales recogidos de usuarios que se encuentren en España. Es decir, el reconocimiento de soberanía a favor de España en el marco de la digitalización de la economía. Esta se presenta, *a priori*, como una posible respuesta.

De hecho, la propuesta de la Organización de Naciones Unidas con su propuesta de artículo 12B para los servicios digitales automatizados va –precisamente– en esta línea de solución¹¹.

Sin embargo, el análisis realizado de la legislación existente nos invita a poner en cuarentena tal posibilidad si no queremos incurrir en un *treaty override* ni una doble imposición. Ello porque, respecto de los datos personales, pueden no cumplirse todos los requisitos que exige la Ley 1/2019, de 20 de febrero, de Secretos Empresariales, para apreciar un supuesto de *know how* y, consecuentemente, un canon.

Bibliografía

- BAÉZ MORENO, A. (2021): «Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services», *World Tax Journal*, vol. 13, núm. 4.
- BRAUNER, Y. (2021): «Thinking Like a Source State in a Digital Economy», *Pitt Tax Review*, vol. 18, núm. 2.
- CIMINO, F.A. (2020): «L'internet delle cose, la creazione del valore ed il Transfer Pricing: criticità e prospettive dei metodi utilizzati per l'applicazione del principio di libera concorrenza», *Diritto e pratica tributaria internazionale*, núm. 4.

¹¹ ONU, *Comité de Expertos de Cooperación Internacional Fiscal en su 22ª sesión*, de 6 de abril de 2021, documento E/C.18/2021/CRP.1. BAÉZ MORENO, A. (2021): «Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services», *World Tax Journal*, vol. 13, núm. 4.

- GARCÍA PRATS, F. A. (1996): *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos.
- GIL GARCÍA, E. (2023): *El concepto de establecimiento permanente en la revolución digital*, Tirant lo Blanch.
- PALACÍN SOTILLOS, R. (2017): «Capítulo I. Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales», en GARRIGUES (coord.): *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad.
- PÉREZ MERINO, C. (2026): *La tributación del comercio de los datos digitales*, Tirant lo Blanch.
- SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E. (2022): «Spanish Supreme Court Clarifies Tax Characterization of Payments for Client and Operational Data», *Bulletin for International Taxation Journals IBFD*, núm. 12, vol. 76, IBFD.

CAPÍTULO 28

EL USO DEL TRIBUTO COMO INCENTIVO FISCAL PARA MITIGAR LA OBSOLESCENCIA PROGRAMADA

ARANTXA SERRANO CAÑADAS

Investigadora predoctoral

Universidad de Castilla-La Mancha

ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-4205-6510>

1. La obsolescencia programada como estrategia empresarial y práctica de mercado. 2. Tipología jurídico-económica de las manifestaciones de la obsolescencia. 2.1. Obsolescencia funcional o técnica. 2.2. Obsolescencia de calidad o material. 2.3. Obsolescencia subjetiva, simbólica o de deseabilidad. 2.4. Modalidades complementarias: obsolescencia informática, indirecta e intrínseca. 2.5. La discutida categoría de la obsolescencia económica. 3. Panorama contemporáneo de la obsolescencia programada. 4. La tributación extrafiscal como instrumento de intervención pública frente a la obsolescencia programada. Bibliografía.

RESUMEN: La obsolescencia programada es una práctica empresarial propia del modelo económico lineal, orientada a reducir deliberadamente la vida útil de los bienes para estimular la sustitución acelerada y sostener el consumo. Esta dinámica genera relevantes externalidades económicas, sociales y medioambientales, afectando a los derechos de los consumidores y a la eficiencia en el uso de los recursos. El trabajo analiza el fenómeno desde una perspectiva jurídico-económica y examina el potencial del Derecho tributario, a través de la función extrafiscal del tributo, como instrumento de intervención pública indirecta para internalizar costes, orientar conductas económicas y favorecer modelos productivos más duraderos y sostenibles, respetando los principios del sistema tributario.

PALABRAS CLAVE: Obsolescencia programada, fiscalidad extrafiscal, Derecho tributario, economía circular, sostenibilidad.

ABSTRACT: Planned obsolescence is a business practice characteristic of the linear economic model, aimed at deliberately reducing the useful life of goods in order to stimulate accelerated replacement and sustain consumption. This dynamic generates significant economic, social, and environmental externalities, affecting both consumer rights and resource efficiency. This paper analyses the phenomenon from a legal and economic perspective and examines the potential of tax law, through the extrafiscal function of taxation, as an instrument of indirect public intervention to internalise costs, guide economic behaviour, and promote more durable and sustainable production models, in line with the principles of the tax system.

KEYWORDS: Planned obsolescence, extrafiscal taxation, tax law, circular economy, sustainability.

1. LA OBSOLESCENCIA PROGRAMADA COMO ESTRATEGIA EMPRESARIAL Y PRÁCTICA DE MERCADO

Los bienes de consumo están llamados, en condiciones ordinarias, a seguir un ciclo de vida natural que se extiende desde su fabricación hasta su extinción funcional, ya sea como consecuencia del desgaste derivado del uso, del agotamiento de sus componentes o de la aparición de fallos técnicos irreversibles. Este proceso responde, en principio, a límites físicos y tecnológicos inherentes a la propia naturaleza del producto. No obstante, la denominada obsolescencia planificada o deliberada se aparta de esta lógica natural, al implicar una reducción intencional de la vida útil de los bienes, diseñada conscientemente por el fabricante o el operador económico desde las fases iniciales de concepción, diseño o producción.

Desde una perspectiva jurídico-económica, la obsolescencia planificada puede definirse como una práctica empresarial consistente en la programación anticipada del fin de la utilidad económica o funcional de un bien o servicio, de modo que este resulte obsoleto, ineficiente o inutilizable tras un periodo de tiempo previamente determinado. Dicha planificación puede materializarse a través de diversas técnicas, tales como el empleo de materiales de menor resistencia o durabilidad, la incorporación de componentes no sustituibles —como baterías selladas—, la limitación del número de usos mediante dispositivos electrónicos o la introducción de restricciones de tipo tecnológico o informático que impidan la actualización o reparación del producto.

El objetivo último de esta práctica es eminentemente económico. Al reducir artificialmente la duración de los bienes, los productores generan incentivos al consumo recurrente y acelerado, induciendo a los consumidores a adquirir nuevos productos o versiones actualizadas una vez que el bien anterior deja de funcionar o pierde utilidad. En este contexto, la reparación se presenta, en muchas ocasiones, como una opción económicamente inviable o desproporcionada en comparación con la adquisición de un nuevo producto, lo que refuerza el carácter sustituible y desechable de los bienes de consumo.

Esta dinámica se inserta, además, en un modelo económico estructuralmente vinculado al crédito y al endeudamiento. En las economías contemporáneas, una parte significativa de los productos se diseñan para mantener su funcionalidad durante el periodo de amortización financiera, de modo que su obsolescencia coincide, o incluso se anticipa, al término de los compromisos crediticios asumidos por los consumidores. De este modo, se configura una relación de interdependencia entre producción, consumo y financiación, en la que la obsolescencia planificada actúa como un mecanismo que sostiene la demanda constante y contribuye a la reproducción del sistema económico y financiero.

Desde una óptica crítica, diversos enfoques académicos han puesto de relieve los efectos adversos de estos patrones de producción y consumo, especialmente en términos de sostenibilidad ambiental, generación de residuos y uso ineficiente de los recursos. En este sentido, se ha señalado que la generalización de la obsolescencia planificada

responde, en buena medida, al temor empresarial a la saturación de los mercados y al exceso de oferta, circunstancia que podría comprometer la rentabilidad del sistema productivo. Así, la reducción artificial de la vida útil de los bienes se erige como una estrategia orientada a evitar la contracción de la demanda, aun a costa de trasladar los costes económicos, sociales y medioambientales al conjunto de la sociedad.

En consecuencia, ante el riesgo de saturación de los mercados y la consiguiente contracción de la demanda, los operadores económicos comenzaron a articular estrategias destinadas a garantizar la continuidad del consumo, entre las que adquirió especial relevancia la denominada obsolescencia planificada.

Desde un punto de vista histórico, el origen conceptual del término suele situarse en el año 1932, cuando Bernard London, agente inmobiliario estadounidense, formuló una propuesta orientada a superar la crisis económica derivada de la Gran Depresión. En su planteamiento, London defendía la creación de un organismo público encargado de establecer fechas de caducidad obligatorias para determinados bienes de consumo, con independencia de que estos continuaran siendo plenamente funcionales. Una vez alcanzado el plazo fijado, los productos deberían ser entregados por los consumidores para su sustitución, garantizando así un flujo constante de producción y demanda que mantuviera la actividad industrial y el empleo.

La finalidad de esta propuesta era explícitamente intervencionista: forzar la renovación acelerada de los bienes mediante su deterioro planificado o su obsolescencia administrativa, de modo que los fabricantes se vieran obligados a producir de forma continua nuevos productos destinados a reemplazar a los anteriores. Aunque dicha iniciativa nunca llegó a cristalizar en una norma jurídica vinculante, su lógica subyacente fue progresivamente asumida por numerosas empresas como modelo de estrategia empresarial, especialmente en sectores vinculados a la producción eléctrica y a los bienes tecnológicos de uso cotidiano.

La noción de obsolescencia planificada alcanzó una mayor difusión y legitimación discursiva a partir de la década de 1950. En particular, en 1954, Brooks Stevens, diseñador industrial estadounidense, popularizó el término en una conferencia en la que abordó las implicaciones económicas de la producción en masa. Stevens vinculó la reducción deliberada de la durabilidad de los bienes con la posibilidad de abaratar costes, disminuir precios y estimular el consumo recurrente, presentando la obsolescencia no como un defecto, sino como un elemento estructural del nuevo modelo industrial y comercial (LEONARD, 2010: 221-224).

Las consecuencias prácticas de esta lógica productiva han sido ampliamente analizadas desde perspectivas críticas. En este sentido, el documental *Comprar, tirar, comprar*, emitido por Televisión Española en 2011 y dirigido por Cosima Dannoritzer, ofrece una aproximación empírica y divulgativa a los efectos económicos, sociales y medioambientales de la obsolescencia planificada. A través de un recorrido por distintos países –España, Francia, Alemania, Estados Unidos y Ghana–, el documental expone cómo la reducción intencional de la vida útil de los productos se ha consolidado como una

práctica empresarial orientada a incrementar el consumo de forma artificial. Como ya advertía una revista de publicidad estadounidense en 1928, la durabilidad excesiva de los bienes era percibida como una amenaza para la rentabilidad empresarial, al afirmar que un producto que no se desgasta constituye una tragedia para los negocios.

Entre los ejemplos paradigmáticos que ilustran esta evolución destaca el caso de las lámparas eléctricas. El 21 de octubre de 1879, Thomas Alva Edison presentó una lámpara incandescente funcional que podía permanecer encendida durante cuarenta y ocho horas consecutivas. Posteriormente, en 1881, al iniciar su comercialización, estas bombillas alcanzaban una vida útil aproximada de 1.500 horas, gracias a la estabilidad de su filamento. Sin embargo, con el paso del tiempo, lejos de incrementarse de forma sostenida la durabilidad del producto como cabría esperar del progreso tecnológico, los fabricantes comenzaron a estandarizar límites artificiales de funcionamiento, a pesar de que, ya en las primeras décadas del siglo XX, se anunciaban lámparas con una duración certificada de hasta 2.500 horas.

Este ejemplo pone de manifiesto cómo la obsolescencia planificada no responde necesariamente a restricciones técnicas insuperables, sino a decisiones empresariales orientadas a preservar el ciclo continuo de producción y consumo, incluso cuando ello supone sacrificar la eficiencia económica a largo plazo, la protección del consumidor y la sostenibilidad medioambiental.

Transcurridos casi dos siglos desde la generalización de la iluminación eléctrica, cabría razonablemente suponer que los avances científicos y tecnológicos habrían redundado en una mejora sustancial de la durabilidad y eficiencia de las bombillas utilizadas en la actualidad. Sin embargo, la evidencia empírica demuestra lo contrario. Las bombillas incandescentes convencionales comercializadas durante buena parte del siglo XX y comienzos del XXI presentan una vida útil media aproximada de 1.000 horas, lo que equivale, en términos prácticos, a alrededor de un año de uso doméstico. Este dato resulta especialmente significativo si se compara con las primeras bombillas comercializadas a finales del siglo XIX, cuya duración era sensiblemente superior. En consecuencia, lejos de observarse una progresión positiva en términos de longevidad del producto, se constata una regresión deliberada en la durabilidad, pese al progreso técnico acumulado.

La explicación de este fenómeno no se encuentra en limitaciones tecnológicas insalvables, sino en decisiones empresariales de carácter estratégico. Los fabricantes advirtieron tempranamente que la prolongación indefinida de la vida útil de las bombillas supondría una amenaza directa para la sostenibilidad de sus modelos de negocio. En este contexto, el 25 de diciembre de 1924 tuvo lugar en Ginebra una reunión de los principales productores de bombillas a nivel internacional, de la que surgió el conocido Cartel Phoebus. En el seno de este acuerdo empresarial se estableció, de forma expresa, que la vida media de las bombillas de iluminación general no debía superar ni garantizarse más allá de las 1.000 horas de funcionamiento.

Este pacto supuso la institucionalización de la obsolescencia planificada como criterio económico de eficiencia, al considerar que los productos excesivamente dura-

deros constituían una desventaja competitiva. Si los consumidores adquirían bombillas con una vida útil prolongada, el ritmo de sustitución se ralentizaba, afectando negativamente a los niveles de producción, ventas y beneficios. Aunque el cartel fue posteriormente denunciado y disuelto formalmente, lo cierto es que la lógica que lo sustentaba ha perdurado en el tiempo y sigue condicionando el diseño de numerosos bienes de consumo.

La persistencia de esta práctica queda evidenciada por la existencia de un caso paradigmático que desafía la narrativa dominante: la denominada *Centennial Light*, instalada en la estación de bomberos de Livermore Fire Station, que permanece encendida de forma casi ininterrumpida desde hace más de un siglo. Esta bombilla, cuya potencia actual ronda los 4 vatios, ha sido reconocida por el *Guinness World Records* como la bombilla en funcionamiento más antigua del mundo. Su mera existencia pone de manifiesto que la elevada durabilidad no solo es técnicamente posible, sino que fue una realidad en los albores de la industria eléctrica.

No obstante, una parte de la literatura técnica y de los informes institucionales relativiza la generalización de la obsolescencia planificada como práctica universal de la industria. Desde esta perspectiva, se argumenta que la duración de las bombillas incandescentes guarda una relación inversa con el voltaje aplicado, de manera que pequeñas reducciones en la tensión eléctrica pueden multiplicar exponencialmente su vida útil. Así, una disminución del voltaje del 5% podría duplicar la longevidad del producto, mientras que reducciones más acusadas generarían incrementos extraordinarios en su duración. Este enfoque subraya que la menor durabilidad puede responder, en parte, a decisiones técnicas orientadas a maximizar el rendimiento luminoso y la eficiencia energética inmediata.

Asimismo, se sostiene que una fracción relevante de los consumidores prioriza el precio frente a la durabilidad, optando por productos más económicos aun cuando ello implique una menor resistencia o vida útil. En mercados altamente competitivos, caracterizados por la presión constante a la baja sobre los precios, los productores se ven incentivados a reducir costes en todas las fases del proceso productivo. Esta dinámica se traduce, con frecuencia, en la externalización de la producción, la contención salarial y el uso de materiales de inferior calidad, dando lugar a lo que se ha denominado obsolescencia intrínseca. Bajo esta modalidad, la menor durabilidad no se presenta como resultado de una planificación explícita, sino como una consecuencia indirecta de la optimización de costes.

Esta distinción reviste especial relevancia desde el punto de vista jurídico, ya que, cuando los ordenamientos intentan sancionar o limitar la obsolescencia planificada mediante instrumentos normativos, las empresas tienden a reconducir estas prácticas hacia formas difícilmente imputables, ocultándolas bajo criterios de eficiencia económica o preferencias del consumidor. En este sentido, la renuncia deliberada a incorporar tecnologías más duraderas, reparables o ambientalmente sostenibles puede quedar invisibilizada dentro de decisiones empresariales aparentemente neutrales.

Frente a estas posiciones, determinadas voces del ámbito empresarial han adoptado una postura abiertamente crítica. Es el caso de Benito Muros, fundador de la empresa OEP Electric, quien ha denunciado públicamente la falta de ética inherente a la obsolescencia planificada. Según este enfoque, la producción de bienes de corta duración implica la explotación intensiva de materias primas adquiridas a bajo coste en países en vías de desarrollo, que posteriormente regresan a estos mismos territorios en forma de residuos altamente contaminantes. Esta dinámica, a su juicio, compromete gravemente la sostenibilidad ambiental y profundiza las desigualdades económicas globales, poniendo en riesgo un planeta ya severamente tensionado por el agotamiento de sus recursos naturales (MARTÍNEZ y PORCELLI, 2015: 341-344).

2. TIPOLOGÍA JURÍDICO-ECONÓMICA DE LAS MANIFESTACIONES DE LA OBSOLESCENCIA

El fenómeno de la obsolescencia no constituye una realidad homogénea ni unívoca, sino que adopta diversas manifestaciones en función de los mecanismos a través de los cuales se produce la pérdida de utilidad, valor o funcionalidad de los bienes. La correcta identificación de estas modalidades resulta esencial desde una perspectiva jurídica, en la medida en que condiciona tanto la imputación de responsabilidades como el diseño de instrumentos normativos –incluidos los fiscales– destinados a corregir las disfunciones del mercado y a promover modelos de producción y consumo sostenibles.

Tradicionalmente, la doctrina ha distinguido entre obsolescencia funcional o técnica, obsolescencia de calidad y obsolescencia subjetiva o simbólica, si bien en desarrollos más recientes se han propuesto categorías adicionales que permiten una comprensión más completa del fenómeno.

2.1. OBSOLESCENCIA FUNCIONAL O TÉCNICA

La obsolescencia funcional, también denominada técnica, se produce cuando un bien pierde su utilidad económica como consecuencia de la introducción en el mercado de productos que incorporan prestaciones objetivamente superiores, derivadas del progreso científico y tecnológico (DELVA, 2022: 17). En estos supuestos, el producto no deja de funcionar por un defecto intrínseco, sino porque resulta incapaz de satisfacer los nuevos estándares funcionales impuestos por la innovación (CORREA, 2017: 52; VEGA: 2012, 56).

Este tipo de obsolescencia se ve especialmente intensificado en sectores caracterizados por una rápida evolución tecnológica, como la electrónica de consumo, la informática o las telecomunicaciones. La constante actualización de sistemas *hardware* y *software* provoca que dispositivos aún operativos queden excluidos del uso normal, bien por incompatibilidad técnica, bien por la imposibilidad de ejecutar aplicaciones esenciales. A ello se suma, en no pocos casos, la ausencia de repuestos o de soporte

técnico, lo que impide la reparación o actualización del producto y acelera su retirada del mercado.

Desde una perspectiva jurídica, la obsolescencia funcional plantea interrogantes relevantes en relación con el derecho del consumidor, la competencia y la sostenibilidad, en particular cuando la rapidez del reemplazo tecnológico no responde exclusivamente a mejoras sustanciales, sino a estrategias empresariales orientadas a reducir el ciclo de vida de los bienes.

2.2. OBSOLESCENCIA DE CALIDAD O MATERIAL

La obsolescencia de calidad constituye una de las formas más controvertidas del fenómeno, en tanto que implica una limitación deliberada de la vida útil del producto desde la fase de diseño y fabricación (SOTO, 2015: 43). A diferencia de la obsolescencia funcional, aquí la pérdida de utilidad no deriva del progreso técnico externo, sino de decisiones empresariales conscientes orientadas a provocar el deterioro del bien tras un periodo temporal previamente calculado.

Esta modalidad se materializa mediante la incorporación de componentes de menor resistencia, sistemas no sustituibles, configuraciones técnicas cerradas o diseños que dificultan —o directamente impiden— la reparación. El resultado es un bien cuya durabilidad se ajusta a las expectativas económicas del fabricante, y no a criterios de eficiencia material, sostenibilidad ambiental o interés del consumidor.

Desde el punto de vista dogmático, esta forma de obsolescencia puede identificarse con la obsolescencia programada en sentido estricto, en la medida en que existe una voluntad intencional de reducir la duración del producto. Ello plantea serios problemas en términos de ética empresarial, protección del consumidor y compatibilidad con los principios de desarrollo sostenible, así como potenciales conflictos con normativas sobre garantías, información precontractual y prácticas comerciales desleales.

2.3. OBSOLESCENCIA SUBJETIVA, SIMBÓLICA O DE DESEABILIDAD

La obsolescencia subjetiva, también denominada simbólica o de deseabilidad, se distingue por operar exclusivamente en el plano perceptivo del consumidor. En estos supuestos, el bien mantiene intactas sus funcionalidades esenciales, pero es percibido como anticuado, obsoleto o socialmente desfasado tras la aparición de nuevos modelos que incorporan cambios meramente estéticos, de diseño o de imagen (ECHEVERRI y OSPINA, 2017: 147).

Esta modalidad tiene un impacto directo en la psicología del consumidor, ya que induce una sensación artificial de insatisfacción frente a bienes plenamente operativos. Históricamente, su origen se sitúa en la industria automotriz, cuando los fabricantes comprobaron que los consumidores estaban dispuestos a sustituir vehículos funcionales por razones vinculadas al estilo, la moda o el estatus social, rompiendo con la concepción tradicional del automóvil como bien duradero.

En la actualidad, la obsolescencia subjetiva se encuentra especialmente presente en sectores como la moda, la industria textil, la automoción y, de forma muy significativa, en el mercado de dispositivos electrónicos y móviles. La publicidad y las estrategias de *marketing* desempeñan aquí un papel central, al generar expectativas de novedad constante y fomentar la sustitución prematura de bienes con mejoras mínimas o irrelevantes desde el punto de vista funcional. Las consecuencias de esta modalidad son especialmente graves en términos de sobreconsumo, generación de residuos y presión sobre los recursos naturales.

2.4. MODALIDADES COMPLEMENTARIAS: OBSOLESCENCIA INFORMÁTICA, INDIRECTA E INTRÍNSECA

Junto a las categorías clásicas, parte de la doctrina ha identificado formas complementarias de obsolescencia que permiten captar con mayor precisión la complejidad del fenómeno.

En primer lugar, la obsolescencia informática o por incompatibilidad se produce cuando un programa o dispositivo deja de funcionar adecuadamente como consecuencia de la actualización de su sistema operativo o del ecosistema digital en el que se integra. Este tipo de obsolescencia es particularmente relevante en un contexto de digitalización creciente, donde la dependencia del *software* condiciona la utilidad de numerosos bienes materiales (GARCÍA, 2021: 236).

En segundo término, la obsolescencia indirecta se caracteriza por la imposibilidad práctica de reparar un producto, ya sea por la inexistencia de piezas de recambio, por la falta de información técnica o porque el coste de la reparación resulta desproporcionado. Aunque no siempre responde a una planificación explícita, sus efectos son funcionalmente equivalentes a los de la obsolescencia programada.

Por último, la obsolescencia intrínseca se vincula a estrategias empresariales de reducción de costes de producción, orientadas a ofrecer precios más bajos mediante el uso de materiales de menor calidad o diseños simplificados. Esta lógica competitiva, intensificada por la globalización y la presión sobre los precios, suele implicar la renuncia a tecnologías más duraderas, reparables o ambientalmente sostenibles, con el consiguiente impacto negativo en términos de sostenibilidad.

2.5. LA DISCUTIDA CATEGORÍA DE LA OBSOLESCENCIA ECONÓMICA

Finalmente, algunos autores han propuesto la noción de obsolescencia económica, entendida como aquella situación en la que el consumidor atribuye un menor valor al bien porque la adquisición de un producto nuevo resulta económicamente más ventajosa que su reparación. Sin embargo, desde un punto de vista sistemático, esta categoría presenta dificultades para ser considerada autónoma, en la medida en que sus efectos pueden reconducirse a supuestos de obsolescencia funcional, indirecta o incluso subjetiva.

Por ello, resulta más adecuado entender la obsolescencia económica como una consecuencia transversal de las distintas modalidades analizadas, y no como una tipología independiente, especialmente a la hora de diseñar respuestas normativas y fiscales coherentes (TAPIA, 2024: 174-176).

3. PANORAMA CONTEMPORÁNEO DE LA OBSOLESCENCIA PROGRAMADA

La cuestión de la obsolescencia programada constituye, en la actualidad, una realidad ampliamente conocida por los ciudadanos del siglo XXI, en la medida en que se trata de una práctica que se ha ido incorporando progresivamente a la conciencia colectiva y que es percibida, de forma creciente, como perjudicial para los consumidores. Ello no obsta a que, desde determinadas perspectivas económicas, dicha práctica haya sido históricamente justificada, apelando a ejemplos paradigmáticos del desarrollo industrial, tales como la evolución de las bombillas de filamento de carbón hacia aquellas fabricadas con tungsteno, o el abandono del nailon desarrollado por DuPont en favor de materiales alternativos como la licra, considerados más rentables desde el punto de vista productivo y comercial.

Ahora bien, más allá de estos supuestos clásicos, el entorno digital ha propiciado la aparición de nuevas modalidades de obsolescencia que no responden estrictamente a una planificación material previa, sino que operan de forma indirecta o inducida. En este contexto, y tal como ya se ha expuesto, la obsolescencia programada puede definirse como la fabricación de bienes dotados de una vida útil artificialmente reducida desde una perspectiva económica, de manera que los consumidores se ven compelidos a realizar adquisiciones reiteradas. Este efecto se materializa a través de procesos de desgaste, agotamiento o pérdida de funcionalidad ajustados a parámetros de uso previamente establecidos por el fabricante.

Desde el punto de vista jurídico, se trata de una práctica que incide de forma directa y significativa en los intereses económicos de los consumidores y usuarios, configurados como uno de sus derechos fundamentales. En el ordenamiento jurídico español, dicha protección encuentra su fundamento tanto en el artículo 51 de la Constitución Española como en el artículo 8 del texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, en particular en sus apartados b) y d). El catálogo de derechos reconocido en este precepto presenta, además, carácter imperativo e irrenunciable, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de la misma norma.

En consecuencia, la obsolescencia programada, en cuanto práctica que provoca una reducción artificial de la durabilidad y de la utilidad funcional de los bienes, no solo menoscaba de manera inmediata su valor económico, sino que genera, de forma indirecta pero efectiva, una necesidad inducida de sustitución del producto. Ello obliga al consumidor a realizar un nuevo desembolso patrimonial con el fin de reemplazar

un bien cuya inutilización no responde a un desgaste natural, sino a una decisión empresarial preordenada. De este modo, la obsolescencia programada se configura como un mecanismo que traslada los costes económicos del modelo productivo al consumidor final, al tiempo que contribuye a la intensificación de los ciclos de consumo y a la generación de residuos, con implicaciones relevantes desde la perspectiva jurídica, económica y medioambiental.

En dicha línea, desde largo tiempo ha venido sosteniéndose una ácida crítica hacia fenómenos perjudiciales para los intereses de los consumidores, particularmente, frente a la obsolescencia programada. De forma directa y llana, ECHEVERRI SALAZAR y OSPINA GÓMEZ han esbozado el estado de la situación: «La obsolescencia programada podría ser entendida como la práctica empresarial según la cual los fabricantes elaboran productos pensados para convertirse en obsoletos en un periodo de tiempo relativamente corto. Esta táctica constituye un fenómeno que afecta diferentes esferas de la sociedad y frente a la cual el derecho ha sido incapaz de responder de forma directa y adecuada, convirtiéndola en otro de los claroscuros existentes dentro del ordenamiento jurídico» (ECHEVERRI y OSPINA, 2018: 179).

4. LA TRIBUTACIÓN EXTRAFISCAL COMO INSTRUMENTO DE INTERVENCIÓN PÚBLICA FRENTE A LA OBSOLESCENCIA PROGRAMADA

Desde una perspectiva estrictamente propia del Derecho tributario, el análisis del uso del tributo como incentivo fiscal para mitigar la obsolescencia programada debe situarse en el marco de la función extrafiscal del tributo y de su progresiva consolidación como técnica de intervención pública orientada a la consecución de fines constitucionalmente relevantes, en particular la protección del medio ambiente y el fomento de un modelo económico sostenible (VARONA ALABERN, 2009: 15-21).

En efecto, el tributo no puede concebirse exclusivamente como un instrumento de obtención de ingresos públicos, sino como una categoría jurídica compleja, dotada de una dimensión teleológica que permite al legislador orientar las conductas de los obligados tributarios. En este sentido, la obsolescencia programada –en tanto práctica empresarial generadora de externalidades negativas de carácter ambiental, económico y social– constituye un ámbito idóneo para la utilización del tributo como mecanismo corrector, siempre que su configuración respete los principios estructurales del sistema tributario.

Desde el punto de vista dogmático, la utilización del tributo con finalidad incentivadora frente a la obsolescencia programada encuentra su fundamento en la interiorización de costes que el mercado no asume de forma espontánea. La producción deliberada de bienes con vida útil limitada incrementa la generación de residuos, acelera el consumo de recursos naturales y traslada a la colectividad costes que no se reflejan en el precio final del producto. El tributo, en su vertiente extrafiscal, permite

corregir esta disfunción mediante la imputación jurídica de tales costes a quienes los provocan, reforzando el principio de «quien contamina paga» desde una lógica estrictamente tributaria (SEDEÑO LÓPEZ, 2021: 162-163).

En el ámbito de la estructura del tributo, el incentivo fiscal puede materializarse tanto a través de elementos cuantitativos como cualitativos. Así, la determinación del hecho imponible, la base imponible o el tipo de gravamen puede incorporar criterios relacionados con la durabilidad, reparabilidad o reutilización de los productos. Desde esta óptica, el tributo no sanciona directamente la obsolescencia programada –función que correspondería al Derecho administrativo sancionador o al Derecho de consumo–, sino que modula la carga tributaria en función del impacto ambiental y social del comportamiento gravado.

Especial relevancia adquiere, desde el Derecho tributario, la técnica de los beneficios fiscales. Deducciones, bonificaciones o regímenes fiscales favorables vinculados a inversiones en ecodiseño, alargamiento del ciclo de vida de los productos o prestación de servicios de reparación constituyen auténticos incentivos jurídicos que inciden en la toma de decisiones empresariales. No obstante, su legitimidad exige una justificación clara en términos de interés general, así como el cumplimiento de los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica, evitando configuraciones arbitrarias o discriminatorias.

Asimismo, la utilización del tributo con esta finalidad debe analizarse a la luz del principio de capacidad económica, que actúa como límite material a la extrafiscalidad. La carga tributaria asociada a prácticas vinculadas a la obsolescencia programada solo será constitucionalmente admisible cuando exista una manifestación real o potencial de riqueza, de modo que el tributo no se convierta en un instrumento puramente punitivo, ajeno a su naturaleza jurídica. En este sentido, la vinculación entre actividad económica, impacto ambiental y capacidad contributiva resulta esencial para dotar de coherencia al diseño normativo.

Desde una perspectiva sistemática, la fiscalidad orientada a mitigar la obsolescencia programada debe integrarse de forma coherente en el conjunto del ordenamiento tributario, evitando solapamientos con otras figuras impositivas y garantizando la seguridad jurídica de los operadores económicos. La previsibilidad y estabilidad del marco fiscal son condiciones indispensables para que los incentivos cumplan efectivamente su función de orientación del comportamiento, especialmente en sectores industriales sujetos a decisiones de inversión a largo plazo.

En definitiva, desde el Derecho tributario, el tributo se configura como un instrumento jurídico de intervención indirecta, capaz de contribuir de manera eficaz a la mitigación de la obsolescencia programada sin desnaturalizar sus principios esenciales. A través de una adecuada articulación de su función extrafiscal, el sistema tributario puede coadyuvar a la transición hacia modelos productivos más duraderos y sostenibles, reforzando el papel del Derecho financiero como herramienta al servicio de los valores constitucionales y del interés general.

Bibliografía

- CORREA, M. (2017): «La obsolescencia programada y los derechos del consumidor», en SOTO, J.(coord.): *Aproximaciones jurídicas a la obsolescencia programada*, editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, págs. 43-114.
- DELVA, J. (2022): «El derecho a reparar: obsolescencia, regulación y su impacto en los desechos tecnológicos», *Revista de Derecho Ambiental*, núm. 18, págs. 13-34.
- ECHEVERRI, V. y OSPINA, J. (2017): «La obsolescencia programada y los derechos del consumidor», en SOTO, J. (coord.): *Aproximaciones jurídicas a la obsolescencia programada*, editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, págs. 143-168.
- GARCÍA, M. (2021): «Tipos de obsolescencia y formas de combatirla desde el derecho privado», *Análisis Jurídico-Político*, 3(6), págs. 231-252.
- LEONARD, A. (2010): *La historia de las cosas*, Fondo de Cultura Económica de Argentina, Buenos Aires, págs. 221-224.
- MARTÍNEZ, A. N. y PORCELLI, A. M. (2016): «Un difícil camino en pos del consumo sustentable: el dilema entre la obsolescencia programada, la tecnología y el ambiente», *LEX*, núm. 18, año XIV, págs. 341-344.
- SEDEÑO LÓPEZ, J.F. (2021): «Medidas tributarias contra la obsolescencia programada en el marco de la economía circular: perspectiva comparada y posibles líneas de actuación», *Crónica Tributaria*, núm. 178, págs. 159-189.
- SOTO, J. (2015): «Reflexiones acerca de las posibles incompatibilidades de la obsolescencia programada con el sistema de defensa de los consumidores», *Actualidad Civil*, núm. 6, págs. 40-55.
- TAPIA FRAILE, M.J. (2024): «¿Comprar o reparar? Reflexiones acerca de los mecanismos jurídicos para combatir la obsolescencia programada», *Revista de Ciencias Sociales (Universidad de Valparaíso)*, núm. 84, págs. 169-197. Valparaíso, Chile.
- VARONA ALABERN, J. E. (2009): *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, págs. 15-21.
- VEGA, O. (2012): «Efectos colaterales de la obsolescencia tecnológica», *Revista Facultad de Ingeniería UPTC*, vol. 21, núm. 32, págs. 55-62.

CAPÍTULO 29

«SOSTENELLA Y NO ENMENDALLA» ANALOGÍA *LEGIS* Y CRIPTOACTIVOS¹

MARÍA EUGENIA SIMÓN-YARZA
Universidad de Navarra
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1567-0069>

RESUMEN: En este trabajo se discrepa razonadamente del criterio de la DGT que propugna la aplicación del método FIFO para calcular las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la venta de una parte de las criptomonedas homogéneas del contribuyente del IRPF. Aunque las criptomonedas sean bienes homogéneos, no existe laguna legal que justifique la aplicación de las reglas previstas por la LIRPF para valores homogéneos o patrimonios protegidos. La ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de criptomonedas se debe calcular con la regla general del art. 34 LIRPF, atendiendo al valor y a la fecha de adquisición de las criptomonedas efectivamente transmitidas.

PALABRAS CLAVE: Criptomonedas homogéneas, ganancias y pérdidas patrimoniales, analogía.

ABSTRACT: This paper challenges the position of the DGT regarding the method used by personal income taxpayers to calculate capital gains arising from the sale of a portion of their homogeneous cryptocurrencies.

Although cryptocurrencies may be considered homogeneous assets, as claimed by the DGT, there is no legal loophole that justifies the application by analogy of the rules set forth in the Personal Income Tax Law (LIRPF) for homogeneous securities or protected assets. Capital gains derived from the transfer of cryptocurrencies must be calculated in accordance with the general rule established in Article 34 of the LIRPF, taking into account the value and date of acquisition of the specific cryptocurrencies actually transferred.

KEYWORDS: Homogeneous cryptocurrencies, capital gains, analogy.

§1. Se cuenta más de un lustro desde que la Dirección General de Tributos se pronunció por primera vez en una consulta a propósito del método de cálculo de las

¹ La presente comunicación se ha realizado en el marco del Proyecto de Generación para el conocimiento «Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio de modelo de las relaciones con la Administración tributaria» financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades de España (ref. PID2023-149797NB-I00).

ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de criptomonedas. Desde entonces hasta hoy el criterio de la Administración ha permanecido invariable: el contribuyente del IRPF que es titular de varias criptomonedas de un mismo tipo adquiridas en distintos momentos y obtiene plusvalías por la transmisión de alguna de ellas debe calcular la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la enajenación aplicando el método *first in, first out*.

A mi modo de ver la postura de la Dirección General de Tributos no es respetuosa con el texto legal. Así lo manifesté fugazmente el pasado mes de diciembre en un encuentro celebrado en la Università di Verona², cuyas actas están pendientes de publicación. También lo he puesto por escrito *obiter dictum* en nota a pie de página de un trabajo publicado en marzo de este año³.

El primer pronunciamiento jurisdiccional sobre esta cuestión lo ha emitido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en sentencia de 9 de enero de 2025 y está orientado en el sentido de mi propuesta.

Tras la citada sentencia del TSJ del País Vasco, la Dirección General de Tributos se ha obstinado en lo que para mí es un error y ha reiterado su opinión aduciendo nuevas e insuficientes razones con las que se reafirma en su criterio.

La sentencia del TSJ del País Vasco y el ulterior pronunciamiento de la DGT han estimulado mi interés por exponer por escrito los argumentos que justifican mi postura y que presento a continuación.

§2. Es de todos sabido que, como regla general, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales se cuantifican en la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de los bienes o derechos que se enajenan. Existen también reglas especiales para la identificación y cuantificación de estas rentas. De todas ellas nos interesa destacar dos, que se regulan, respectivamente, en el art. 37.2 LIRPF y en el art. 54.5 LIRPF.

De acuerdo con la primera de ellas, el contribuyente que transmite valores homogéneos debe considerar que los valores enajenados son los adquiridos en primer lugar. Las interrogantes que pueda suscitar la delimitación del concepto «valores homogéneos» se deben resolver a la luz del art. 8 RIRPF que, «a los exclusivos efectos del impuesto» considera «valores o participaciones homogéneos procedentes de un mismo emisor aquéllos que formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de

² «Cryptocurrency, nuove tecnologie e frodi», celebrado en la Università di Verona, 10 de diciembre de 2024 y realizado en el marco del proyecto «Fiscalidad de la economía digital: repensando determinados parámetros de la tributación internacional», del Ministerio de Ciencia e Innovación de España (ref. PID2021-126232OB-I00).

³ SIMÓN-YARZA (2025: 108, nota 21).

igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones».

El art. 54.5 LIRPF contiene una medida análoga a la del art. 37.2 LIRPF que, en determinadas circunstancias, singulariza la operación de enajenación, aplicando, en beneficio del discapacitado, el criterio *first in first out* a los bienes o derechos homogéneos del patrimonio protegido de personas con discapacidad que son objeto de disposición.

§3. La primera vez que la DGT expresó su criterio sobre la valoración de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de criptomonedas fue en CV 1604-18. El pronunciamiento tuvo su origen en las interrogantes de un contribuyente relativas al régimen tributario aplicable a las rentas derivadas de la realización de ventas parciales de monedas virtuales «bitcoin» adquiridas en diversos momentos y en diferentes casas de cambio o *exchanges*. A lo que parece, el contribuyente no refirió que las rentas derivaran de la realización de una actividad económica y la Administración dio por sentado que se trataba de ganancias o pérdidas patrimoniales (CV 1604-18). A la pregunta sobre la determinación de los «bitcoin» que eran objeto de transmisión a efectos del IRPF en una venta de una parte de estas criptomonedas cuando se han producido adquisiciones en distintos momentos, a diferentes valores y con diferentes casas de cambio, la DGT responde:

«Los “bitcoin”, computables por unidades o fracciones de unidades, tienen su origen en un mismo protocolo específico y poseen todos ellos las mismas características, siendo iguales entre sí, lo que confiere a las diferentes unidades o fracciones de unidades de “bitcoin” la naturaleza de bienes homogéneos.

Cuando existen valores o bienes homogéneos la LIRPF establece en determinados preceptos el criterio por el que deben determinarse los valores o los bienes que son objeto de una transmisión o disposición, considerando que los transmitidos o dispuestos son los adquiridos en primer lugar. Así se prevé en el artículo 37.2 en relación con la transmisión de valores representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades y de instituciones de inversión colectiva y en el artículo 54.5 sobre disposición de bienes o derechos aportados a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

Habida cuenta que la LIRPF no establece una regla específica diferente para identificar, en el caso de monedas virtuales homogéneas, las que se entienden transmitidas a efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, cabe entender, de acuerdo con el criterio anteriormente señalado, que en el caso de efectuarse ventas parciales de monedas virtuales «bitcoin» que hubieran sido adquiridas en diferentes momentos, debe considerarse que los “bitcoin” que se transmiten son los adquiridos en primer lugar.»

Es decir, la Dirección General de Tributos pone el foco de atención en la homogeneidad que existe entre las criptomonedas que integran el patrimonio del contribuyente y afirma que no existe una regla específica para identificar las monedas virtuales que se entienden transmitidas a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimo-

nial; y continúa diciendo que es necesario que dicha regla específica exista, pero no demuestra ni argumenta por qué⁴.

Desde el año 2018 la Administración ha replicado este criterio sin solución de continuidad. En este sentido, véanse las consultas vinculantes de la DGT 0975-22, 2005-22, 2520-22 y 0648-24, la consulta no vinculante de la DGT 0018-23 y la consulta de la Hacienda Foral de Guipúzcoa de 29 de enero de 2019.

§4. Como ya he dicho, el criterio de la Administración ha sido objeto de revisión por parte del TSJ del País Vasco (TSJPV), que se ha pronunciado en sentencia 37/2025, de 9 de enero de 2025⁵ y lo ha rechazado.

El supuesto de hecho de que dimana esta sentencia coincide con el de la consulta vinculante de la DGT 1604-18 antes citada: un contribuyente realizó ventas parciales de criptomonedas de un mismo tipo y la Inspección tributaria modificó su autoliquidación aplicando el criterio FIFO para calcular las ganancias patrimoniales derivadas de la venta tales criptomonedas.

El Tribunal expone en el argumento jurídico cuarto de la meritada sentencia las razones por las que considera que, en las circunstancias descritas, se debe aplicar la regla general de cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales y no la regla específica de los valores homogéneos. La redacción de esta parte de la sentencia en algunos extremos resulta confusa y de no sencilla comprensibilidad.

A juicio del TSJ del País Vasco, la determinación del método de cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales discutidas demanda la previa dilucidación de la naturaleza de las criptomonedas.

El órgano jurisdiccional parte de la premisa de que las criptomonedas no son participaciones en fondos propios a las que, por mor del art. 47.1 de la Norma Foral de Vizcaya⁶ (NFIRPF), se debe aplicar la regla de valoración *first in first out* cuando tienen carácter homogéneo. Subraya que no están comprendidas en este precepto porque

⁴ El caso es distinto del planteado en la consulta V0913-08, con la que la Dirección General de Tributos responde a un contribuyente que pregunta sobre el momento de imputación de las pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de valores, cuando en los dos meses anteriores o posteriores se hubieran adquirido valores homogéneos. Según la DGT «aunque esta regla (se refiere al criterio *first in first out* del art. 37.2 LIRPF), en principio, estuvo prevista sólo para el cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales, puede entenderse ahora aplicable también en el supuesto de que en una transmisión de valores homogéneos, con distintas fechas y valores de adquisición, sólo una parte de las pérdidas patrimoniales generadas no puedan imputarse, dado que la Ley no establece una regla específica diferente para identificar los valores que se entienden realmente transmitidos. Así, en este caso, cabe considerar que la pérdida patrimonial que puede imputarse es la atribuible a las acciones adquiridas en primer lugar.» Si bien en esta consulta la Dirección General de Tributos considera que se debe aplicar analógicamente la regla del art. 37.2 LIRPF, en realidad no es preciso el recurso a la analogía porque la norma es de directa aplicación al caso.

⁵ ECLI:ES:TSJPV:2025:41.

⁶ Art. 47.1 de la Norma Foral de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF, equivalente a la del art. 37.2 LIRPF.

«las criptomonedas malamente pueden subsumirse en el artículo 47.1 de la NFIRPF y correlativo de su Reglamento, habida cuenta de su novedad en el ordenamiento así interno como de la U.E. (Reglamento 2023/1114); su singularidad, y falta de adaptación de la normativa foral al mercado de estos títulos.»

Y añade:

«Por esa razón, tampoco puede establecerse una relación de equivalencia entre los valores homogéneos a que se refiere el artículo 47.1 (sic) del Reglamento⁷ de la NFIRPF (“concepto de valores o participaciones homogéneos”) y las criptomonedas, y el amparo de esa “extensión” en título habilitante de esa Norma Foral, conforme requiere el principio de “reserva de ley” en punto a la determinación de la base imponible y cualquier otro elemento relacionado directamente con la estimación de la deuda tributaria (art. 7 NFGT de Bizkaia; art. 8. a) de la LGT).»

Entendemos que lo que el TSJPV quiere decir con estas palabras, en estilo un tanto crespo, es:

- a) Que, como las criptomonedas no están comprendidas en la relación de bienes del art. 47.1 NFIRPF, no se les puede atribuir el carácter de valores homogéneos, pues, aunque no lo diga expresamente el TSJPV, la norma reserva esta calificación para los valores representativos de participaciones en fondos propios.
- b) No se admite la extensión de la regla especial del art. 47.1 NFIRPF a las criptomonedas porque, como no son participaciones en fondos propios (término expresamente utilizado por la Norma Foral), ello supondría una vulneración del principio de reserva de ley, que alcanza a la determinación de la base imponible. En otras palabras, por mor del principio de reserva de ley, no cabe la aplicación analógica del antedicho precepto a las criptomonedas en cuanto establece el importe de la base imponible.

Sobre la base de estos argumentos, el TSJPV desestima la pretensión de la aplicación de la regla específica de valoración de los valores homogéneos a las criptomonedas en los siguientes términos:

«Por las razones expuestas y no porque la Resolución recurrida aplique analógicamente el artículo 47.1 del Reglamento⁸ de la NFIRPF (*sic*), ya que la prohibición del artículo 13 de la NFGT de Bizkaia se contrae al hecho imponible, exenciones y otros beneficios o incentivos fiscales (*idem*, el art. 14 LGT), o sea, por no haber laguna en la Norma Foral 4/2013⁹ (*sic*) (artículo 44) que pueda integrarse con recurso al artículo

⁷ Debe de querer referirse al art. 51 del Reglamento del IRPF aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Vizcaya 47/2014, de 8 de abril, equivalente al artículo 8 del RIRPF estatal.

⁸ Debe de querer referirse al art. 51 del Reglamento del IRPF aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Vizcaya 47/2014, de 8 de abril, equivalente al artículo 8 del RIRPF estatal.

⁹ Debe de querer referirse a la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del IRPF, aprobada por las Juntas Generales de Vizcaya.

47.1 de su Reglamento¹⁰ (sic), referido a valores (los mencionados en el artículo 47.1 de la anterior) no equiparables a las criptomonedas por las propias características de estas; amén de la falta de cobertura de tal regulación en la antedicha Norma Foral.»

Es decir, el TSJPV considera:

- a) Por un lado, que no existe laguna legal que avale el recurso a la analogía para integrar la norma de cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones parciales de criptomonedas de una misma clase con la norma que contempla los valores homogéneos. El importe de estas rentas se debe calcular aplicando la regla general prevista en el art. 44 NRIRPF (equivalente al art. 34 LGT).
- b) Además, que la Inspección no vulneró la prohibición de la analogía del art. 14 LGT porque esta se circunscribe al hecho imponible, las exenciones, los beneficios y los incentivos fiscales.

Aunque desde nuestro punto de vista la solución a la que llega el TSJPV es acertada, no comulgamos con su postura totalmente. Coincido con el órgano jurisdiccional en que no existe laguna de ley que justifique el uso de la analogía para aplicar la regla específica del *first in first out* a las criptomonedas. Sin embargo, me parece discutible que la Inspección no violara el art. 14 LGT al calcular la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de las criptomonedas aplicando la regla especial de los valores homogéneos. La mejor doctrina considera que el aspecto cuantitativo es una de las dimensiones o elementos del hecho imponible. Desde esta perspectiva se puede entender que la determinación de la base imponible de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de criptomonedas con arreglo a una regla de cálculo que no está prevista para este tipo de bienes supone una extensión del hecho imponible más allá de sus propios límites y, en consecuencia, una contravención del art. 14 LGT.

§5. Tras el pronunciamiento del TSJ del País Vasco, el 28 de marzo de 2025 la Dirección General de Tributos ha vuelto a pronunciarse sobre la cuestión que nos ocupa. En su consulta vinculante 0525-25 el órgano administrativo se reafirma en su postura y amplía los argumentos en favor de la aplicación de la regla del *first in first out* a la enajenación parcial de criptomonedas de un mismo tipo.

En la CV 0525-25 la DGT da respuesta a un contribuyente que pregunta si las criptomonedas se consideran valores homogéneos y se interesa asimismo por la interpretación del concepto «bienes homogéneos» referido a las criptomonedas. A juicio de la Dirección General de Tributos las criptomonedas pueden considerarse bienes homogéneos, pero en ningún caso son valores homogéneos porque no se ajustan a la definición que de estos hace el art. 8 RIRPF, que se refiere a instrumentos financieros procedentes de un mismo emisor y con características financieras similares.

¹⁰ Debe de querer referirse al art. 51 del Reglamento del IRPF aprobado por el Decreto Foral de la Diputación Foral de Vizcaya 47/2014, de 8 de abril, equivalente al artículo 8 del RIRPF estatal.

Sin perjuicio de lo anterior, la Administración se refiere a las criptomonedas de un mismo tipo como elementos patrimoniales simétricos a los valores homogéneos del art. 8 RIRPF y además, para subrayar el carácter homogéneo de las criptomonedas de una misma clase, enfatiza su cualidad de bienes fungibles:

«... las criptomonedas de un tipo, computables por unidades o fracciones de unidades, tienen su origen en un mismo protocolo informático y todas las del mismo tipo poseen las mismas características, siendo iguales entre sí. Esta circunstancia determina que tales unidades o fracciones posean la naturaleza jurídica de bienes inmateriales fungibles, entendiéndose por fungibilidad su plena intercambiabilidad: unidades de un mismo tipo de criptomoneda son sustancialmente idénticas entre sí, sin que existan diferencias objetivas que permitan individualizarlas más allá de su cuantía o código electrónico específico. Asimismo, dos unidades de una misma criptomoneda son indistinguibles en cuanto a su valor intrínseco y funcionalidad. Esta característica de fungibilidad es la que, desde un punto de vista económico y tributario, atribuye a las criptomonedas la consideración de bienes homogéneos entre sí, dentro de cada tipo o protocolo...»

La Administración pone el acento en la nota de la homogeneidad para justificar el recurso a la aplicación analógica de la norma de valoración *first in first out* a las criptomonedas. Así, tras abundar en la idea de que las criptomonedas de un mismo tipo son intercambiables entre sí, hace notar que la LIRPF, que establece la regla *first in first out* para el cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de valores homogéneos o de bienes homogéneos aportados a patrimonios protegidos de personas con discapacidad, no contempla asimismo una norma de valoración similar para el caso de transmisión de criptomonedas homogéneas. En su consulta la DGT sugiere que la razón de ser de la aplicación de la regla de valoración *first in first out* radica en el carácter homogéneo o fungible de los bienes. Y sobre la base de esta idea interpreta que, en la medida que las criptomonedas son bienes intercambiables entre sí y por tanto homogéneos, aunque la LIRPF no establezca una norma específica de valoración para las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de su transmisión, se les debe aplicar la regla *first in first out*. En otras palabras, la DGT considera que existe una laguna legal en materia de valoración de criptomonedas homogéneas que son objeto de transmisión que se debe integrar aplicando la regla *first in first out* prevista en los artículos 37.2 y 54.5 de la LIRPF para el cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de valores homogéneos y de bienes homogéneos aportados a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

La consulta vinculante 0525-25 concluye con la apostilla de que «la presente consulta se circunscribe a las criptomonedas o monedas virtuales, no a otro tipo de criptoactivos, cuya consideración como bien homogéneo requeriría un análisis específico». Con estas palabras, la Administración no hace sino reafirmar su opinión de que la razón de la norma específica de valoración *first in first out* estriba en el carácter homogéneo de los bienes que se transmiten, no en su naturaleza. En otras palabras, la semejanza no es entitativa (las criptomonedas no son valores), sino accidental (unas y otros pueden ser homogéneos entre sí).

§6. Desde nuestro punto de vista, y en esto estamos de acuerdo con la Dirección General de Tributos, las rentas de los contribuyentes del IRPF que proceden de ventas parciales de criptomonedas, cuando las enajenaciones no se realizan en el ejercicio de una actividad económica, son ganancias o pérdidas patrimoniales. Coincidimos también con el órgano administrativo en que las criptomonedas de un mismo tipo, que tienen su origen en un mismo protocolo informático y poseen las mismas características, son bienes homogéneos. Así, con el fin de simplificar este discurso en adelante hablaremos de «criptomonedas homogéneas». Donde no concordamos con la Administración es en la tesis de la aplicación analógica de la norma específica de valoración *first in first out* de los arts. 37.2 LIRPF y 54.5 LIRPF.

La valoración de la oportunidad de la aplicación analógica de la norma específica de valoración *first in first out* para el cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la enajenación de criptomonedas homogéneas exige:

- a) Constatar que existe una laguna de ley que requiera ser integrada.
- b) En caso de que se verifique la existencia de la laguna legal, comprobar que la integración analógica de las norma sobre la valoración de las criptomonedas homogéneas no es contraria al ordenamiento jurídico.

A propósito de la primera cuestión, es preciso tener en cuenta que el silencio de la ley no indica siempre y en todo caso la existencia de una laguna. Hay silencios que tienen un sentido propio. Es decir, a veces el legislador no regula un determinado aspecto porque quiere dejarlo al libre arbitrio del ciudadano: estos silencios, que son la mayoría, no son lagunas. Otros silencios tienen su origen en un defecto de la ley pero no provocan situaciones contrarias a los principios generales. Estos silencios tal vez puedan merecer propuestas *de lege ferenda*, pero tampoco son lagunas legales. Hay, en fin, otro tipo de silencio legal que provoca situaciones opuestas a los principios del derecho. Solo en este último caso procede hablar de laguna legal, que exige el recurso a la integración y que puede justificar la aplicación analógica de la norma.¹¹

De acuerdo con lo antedicho, la aplicación analógica de la norma *first in first out* de los arts. 37.2 LIRPF y 54.5 LIRPF para calcular las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de ventas parciales de criptomonedas homogéneas solo sería admisible si los efectos derivados de la falta de una norma de valoración específica para las criptomonedas cristalizaran en un escenario antagónico con los principios tributarios inspiradores del IRPF¹².

En su consulta vinculante 0525-25, la Dirección General de Tributos llega a decir que las criptomonedas homogéneas son *indistinguibles* entre sí *en cuanto a su valor intrínseco y funcionalidad*. Semejante afirmación evoca la idea de un silencio legal que podría ser contrario al ordenamiento jurídico en la medida que, si no es posible identificar la

¹¹ SIMÓN-ACOSTA (1985: 359).

¹² Defiende la existencia de laguna de ley, reproduciendo simplemente la postura de la Dirección General de Tributos, RUIZ DE AZÚA OCHOA DE ERIBE (2025).

criptomonedas transmitidas, tampoco se puede conocer su valor de adquisición ni, por tanto, calcular el importe de la ganancia o pérdida patrimonial con arreglo a la norma general del art. 34 LIRPF. Pero las criptomonedas homogéneas sí se diferencian entre sí, y así lo reconoce la propia Administración en otro lugar del texto en el que dice que son «idénticas entre sí, sin que existan diferencias objetivas que permitan individualizarlas más allá de su cuantía o código electrónico específico». Luego, una criptomoneda homogénea se puede diferenciar de otra a través de su código electrónico y a través de su cuantía. Es decir, no hay problema para conocer el valor de adquisición de las criptomonedas que se transmiten, de donde resulta que el valor de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la venta parcial de criptomonedas homogéneas se puede determinar con la regla general del art. 34 LIRPF.

Los efectos derivados del silencio legal en este caso no contravienen los principios vertebradores del impuesto porque el contribuyente tributará por la transmisión de las criptomonedas homogéneas de acuerdo con la regla de valoración general, es decir, calculará la ganancia o pérdida patrimonial considerando que la criptomoneda que transmite es la que realmente se ha transmitido y no otra. Debemos concluir, por tanto, que la aplicación analógica de la regla de los arts. 37.2 LIRPF y 54.5 LIRPF a las criptomonedas no está justificada por la existencia de una laguna legal y, en consecuencia, comporta una violación del principio de legalidad imputable a la Administración tributaria.¹³

§7. Sin perjuicio de la inexistencia de una laguna legal que justifique la aplicación analógica de los arts. 37.2 LIRPF y 54.5 LIRPF al cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de las ventas de criptomonedas homogéneas, nos parece conveniente verter algunas consideraciones sobre la finalidad de la regla *first in first out* en estos preceptos. Se trata de reflexiones suscitadas al hilo de la lectura de las consultas de la DGT que, como se ve en el siguiente fragmento, justifica el recurso a la aplicación analógica de los arts. 37.2 LIRPF y 54.5 LIRPF con la idea de que la regla específica de valoración de los bienes en estos preceptos dimana de su carácter homogéneo:

«En cuanto a la aplicación de una regla para valorar los bienes transmitidos, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... establece en determinados preceptos el criterio por el que deben determinarse los valores o los bienes que son objeto de una transmisión o disposición, considerando que los transmitidos o dispuestos son los adquiridos en primer lugar. Así se prevé en el artículo 37.2, en relación con la transmisión de valores representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, y en el artículo 54.5, sobre disposición de bienes o derechos homogéneos aportados a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

En el caso específico de las criptomonedas, la ausencia en la normativa del IRPF de una regla expresa para identificar, tratándose de unidades homogéneas de monedas vir-

¹³ Véase el excelente trabajo del profesor LUCAS DURÁN desarrollado a la luz de los principios de igualdad y de seguridad jurídica con el que se puede llegar a similares a las nuestras. *Cfr.* LUCAS DURÁN (2023: 153-199).

tuales, cuáles se entienden transmitidas a efectos del cálculo de la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, junto con la fungibilidad intrínseca de estos activos digitales y las dificultades objetivas para diferenciarlas individualmente, llevan a entender aplicable el fundamento previsto en las normas mencionadas anteriormente.» (CV 0525-25.)

La norma específica de valoración de los valores homogéneos (art. 37.2 LIRPF) se incorporó a la normativa del Impuesto cuando se aprobó la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁴. La relevancia de la homogeneidad de los valores en este precepto cobra mayor sentido a la luz del régimen de los porcentajes de reducción de los incrementos o disminuciones patrimoniales¹⁵ que se introdujo en la misma Ley del año 1991. Con la obligación de calcular los incrementos o pérdidas patrimoniales derivados de la transmisión de valores homogéneos aplicando a estos bienes el método de valoración *first in first out* se procuraba evitar el envejecimiento de las carteras de valores. Es decir, la norma específica de valoración de los valores homogéneos se introdujo en la LIRPF para contrarrestar el efecto amortiguador que el paso del tiempo provocaba en los incrementos o disminuciones patrimoniales que derivaban de la transmisión de este tipo de bienes.

El art. 13 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, restringió el ámbito de aplicación de los coeficientes de abatimiento de los incrementos o pérdidas patrimoniales del IRPF a las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1994¹⁶. Dado que los criptoactivos irrumpieron en el mercado en el año 2009, resulta imposible que las ganancias patrimoniales que derivan de su transmisión se beneficien de este régimen de reducción, que a día de hoy se encuentra regulado en la disposición transitoria novena de la LIRPF. De donde resulta que la razón que justifica el establecimiento de la regla *first in first out* para el cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de valores homogéneos no concurre en el caso de la ventas parciales de criptomonedas de un mismo tipo.

§8. El otro precepto que la Administración invoca en apoyo de la aplicación del método *first in first out* a las criptomonedas homogéneas es el art. 54.5 LIRPF. El inciso legal se encuadra en el marco de la regulación de las reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

Los contribuyentes que realizan aportaciones a estos patrimonios protegidos en los términos establecidos por la ley disfrutaban de una reducción en la base imponible del IRPF. Los titulares de los patrimonios protegidos de personas con discapacidad

¹⁴ *Cfr.* arts. 45.2 y 48. Dos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La definición de los valores homogéneos se introdujo en la normativa del Impuesto con el art. 7 del Reglamento del IRPF de 1999, aprobado mediante Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

¹⁵ Según la terminología de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF. La LIRPF actualmente habla de ganancias patrimoniales.

¹⁶ Este precepto introdujo la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio de 1991.

gozan asimismo de una exención sobre la renta derivada de tales aportaciones. El art. 54.5 LIRPF supedita ambas ventajas fiscales al mantenimiento de los bienes aportados en el patrimonio protegido de la persona con discapacidad durante el período en que se realiza la aportación y los cuatro años siguientes. «A los efectos previstos en este apartado –reza el art. 54.5 LIRPF– tratándose de bienes o derechos homogéneos se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar»¹⁷.

En otras palabras, si los bienes aportados al patrimonio protegido de la persona con discapacidad salen de su patrimonio por un acto de disposición realizado dentro del intervalo temporal establecido en la ley, tanto el aportante como el titular del patrimonio están obligados a reponer las cuotas tributarias no ingresadas por la aplicación de sendos beneficios fiscales. Solo desde la óptica de este requisito, el art. 54.5 LIRPF obliga a aplicar el método *first in first out* a los bienes o derechos homogéneos aportados al patrimonio protegido de la persona con discapacidad.

La exigencia de que los bienes o derechos aportados no salgan del patrimonio protegido de la persona con discapacidad en el ejercicio en que son aportados ni en los cuatro años siguientes pretende salvaguardar la integridad del patrimonio protegido y de su titular. Junto a esto, la previsión de la aplicación del criterio *first in first out* a los bienes o derechos aportados homogéneos se dirige a reconocer cierta flexibilidad al titular del patrimonio protegido en la medida que elimina la cortapisa para disponer de los bienes aportados en los últimos cuatro años cuando tiene otros bienes homogéneos aportados con más de 4 años de antelación.

Nótese, por lo demás, que el art. 54.5 LIRPF no obliga a aplicar el método *first in first out* a todos los bienes o derechos homogéneos que salen del patrimonio protegido de la persona con discapacidad, solo se refiere a los bienes o derechos homogéneos aportados a su patrimonio. Es decir, el contribuyente que es titular de varios bienes homogéneos y vende uno de ellos que no adquirió por aportación calcula la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la enajenación con la regla general de cálculo del art. 34 LIRPF, tiene en cuenta la fecha y el valor de adquisición del bien efectivamente transmitido y no el criterio especial del *first in first out*.

§9. Todas estas reflexiones nos llevan a concluir:

- Que no existe una laguna legal que justifique el recurso a la integración analógica de la norma relativa al cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la venta de criptomonedas de un mismo tipo.
- Que se puede considerar que la aplicación analógica de la norma específica de valoración *first in first out* a las ventas parciales de criptomonedas homogé-

¹⁷ Esta ventaja fiscal se introdujo en la Ley del IRPF mediante el art. 15.Cuatro de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad y desde entonces su regulación se mantiene prácticamente inalterada.

neas contraviene la prohibición de la analogía del art. 14 LGT en la medida que la alteración de la base imponible implica una inmutación del aspecto cuantitativo del hecho imponible.

- Que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la ventas parciales de criptomonedas homogéneas se calcula aplicando la regla general del art. 34 LIRPF, es decir, teniendo en cuenta la fecha y el valor de adquisición de las criptomonedas que efectivamente se transmiten y no otras.
- Que de la obligación de aplicar el criterio *first in first out* a los valores homogéneos (art. 37.2 LIRPF) y a los bienes homogéneos aportados a patrimonios protegidos de personas con discapacidad (54.5 LIRPF) no se infiere la necesidad de aplicar este método de valoración a todos los bienes homogéneos ni, en particular, a las criptomonedas homogéneas.

Bibliografía

- LUCAS DURÁN, M. (2023): «La prohibición de analogía en el Derecho Tributario», *Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley General Tributaria*, La Ley, págs. 153-199.
- RUIZ DE AZÚA OCHOA DE ERIBE, B. (2025): «Comentarios a la STSJ PV 41/2025, de 9 de enero de 2025», *Revista Forum Fiscal*, núm. 318.
- SIMÓN-ACOSTA, E. (1985): *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, págs. 359-367. URL: <https://dadun.unav.edu/handle/10171/34920>, contrastado el 5 de noviembre de 2025.
- SIMÓN-YARZA, M. E. (2025): «Reflexiones sobre la tributación de las rentas de criptoactivos de las sociedades y entidades jurídicas», en *La tributación de los criptoactivos en el sistema fiscal español*, Aranzadi-La Ley.

CUARTA PARTE

REVISTAS Y PUBLICACIONES

COMUNICACIONES

CAPÍTULO 30

EL PAPEL DE LAS EDITORIALES UNIVERSITARIAS Y LOS ESTÁNDARES DE CALIDAD

ANA ISABEL GONZÁLEZ GONZÁLEZ
Universidad de Oviedo

1. Introducción. 2. Las editoriales universitarias españolas: organización y funciones. 3. Edición universitaria y evaluación. 4. Edición universitaria, acceso abierto e índices de calidad. 4.1. Revistas y acceso abierto. 4.2. Monografías y sello de calidad. 5. Conclusiones. Bibliografía.

RESUMEN: La mayor parte de las Universidades españolas disponen de editoriales propias cuya producción representa, en su conjunto, un volumen importante de los libros académicos que se publican en España. Sin embargo, los investigadores desconocen en su mayoría su funcionamiento y las oportunidades que les pueden brindar al garantizar estándares de calidad. La consolidación, en los últimos años, del Sello de Calidad en Edición Académica ha sido determinante en el cambio experimentado en este ámbito.

Este trabajo pretende explicar el papel de las editoriales universitarias y su funcionamiento en relación con la garantía de calidad en libros y capítulos de libros.

PALABRAS CLAVE: Edición universitaria, calidad editorial, sello de calidad, evaluación.

ABSTRACT: Most Spanish universities have their own publishing houses. Collectively, university presses output represents for a large proportion of academic books published in Spain. However, most researchers don't know how these presses operate and the opportunities they offer, given their guarantee of quality standards. The consolidation of the Academic Publishing Quality Seal has been a key factor in the change experienced in this field. This paper aims to explain the role of university presses and their function in relation to quality assurance for books and book chapters.

KEYWORDS: University presses, quality in academic publishing, quality seal, evaluation.

1. INTRODUCCIÓN

La relación de la Universidad con la actividad editorial no es reciente, muestra de la importancia que tradicionalmente ha tenido el libro en la labor universitaria. CHARTIER (2007: 13) recuerda «los vínculos antiguos que ligaron las universidades de la Edad media o del Renacimiento con la publicación de libros» y, más concretamente, a partir

de la difusión de la imprenta y la implantación de talleres tipográficos en las grandes ciudades universitarias en los siglos XV y XVI.

Dado que la utilización del texto escrito constituye una herramienta fundamental para el cumplimiento del cometido de la Universidad (tanto para la docencia como en la investigación o la transferencia), la labor editorial adquiere relevancia al permitir acercar al público un contenido que se genera en la Universidad, como apoyo en todas esas tareas.

En nuestro país, la mayor parte de las Universidades españolas cuentan con editoriales propias y su producción ha ido creciendo en estos años. En conjunto representan un volumen importante de los libros académicos que se publican en España, siendo las ciencias sociales y humanas las que representan el mayor porcentaje.

2. LAS EDITORIALES UNIVERSITARIAS ESPAÑOLAS: ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES

Algunas editoriales universitarias, tal como las conocemos actualmente, se crearon en la primera mitad del siglo XX, siendo Publicaciones de la Universitat de Valencia la que se considera más antigua, según la fecha de su constitución (1920).¹ Pero su generalización se produce en los últimos años del siglo pasado y los primeros del actual, apareciendo en muchas ocasiones reconocida su existencia en los Estatutos de sus universidades.

Diferentes en cuanto a su tamaño y producción, consecuencia en cierta forma de la distinta organización administrativa de cada Universidad, sus funciones y objetivos resultan similares. Pese a sus diferencias, se pueden apreciar características que las definen en su conjunto, señalándose en especial el objetivo de servicio de la acción cultural y científica de la universidad, así como la prioridad de la rentabilidad social sobre la económica (ALBADAL y OLLE, 2012).

Estas similitudes se pueden corroborar a través de la regulación contenida en los Estatutos universitarios.² Así, los de la Universidad de Oviedo, aprobados por Decreto 77/2024, de 5 de diciembre, recogen en su artículo 43 las «ediciones y publicaciones universitarias», estableciendo que «La Universidad promoverá las ediciones de libros, revistas y material audiovisual como *difusión de la investigación y apoyo a la docencia*, y para fines culturales e institucionales. Los servicios destinados a tal objeto constituirán el sello editorial y la productora audiovisual de la Universidad, y *velarán por los derechos de autor* e imagen según la legislación vigente». Por su parte, el artículo 232 de los Estatutos de la Universidad de Zaragoza (Decreto 23/2025, de 28 de febrero) está dedicado

¹ Tal como se indica en <https://www.une.es/UNE-Universitat-de-Valencia>.

² Aunque no todos los Estatutos universitarios contemplan expresamente estos servicios, a diferencia de lo que ocurre con las Bibliotecas Universitarias. Así, por ejemplo, entre las editoriales universitarias más antiguas, los Estatutos de las Universidades de Valencia y Salamanca no hacen mención a este servicio.

al «Servicio de Publicaciones y editorial». Según este artículo, «1. El Servicio de Publicaciones y la editorial Prensas de la Universidad de Zaragoza tienen como cometido la *transferencia y divulgación del conocimiento científico* producido en la Universidad mediante procedimientos editoriales». Entre sus funciones destacan asistir a la actividad docente, editar la producción del profesorado y del personal investigador de la Universidad de acuerdo con criterios de calidad y oportunidad o proporcionar una plataforma que favorezca el intercambio intelectual entre universidad y sociedad.

En la Universidad de Sevilla, el artículo 153 de sus Estatutos (Decreto 98/2025, de 30 de abril), está dedicado a la «Editorial Universidad de Sevilla» y dispone que «1. La Editorial de la Universidad de Sevilla (EUS) es la unidad administrativa que tiene asignada la organización, desarrollo, gestión y control de las *tareas de publicación y difusión de la producción científica, técnica, cultural y docente*, que, bajo su sello editorial, se lleven a cabo desde la Universidad, prestando especial atención a las realizadas por los propios miembros de su comunidad universitaria en cualquier tipo de soporte». Presta también especial atención a la calidad científica de sus publicaciones, a través del Comité Editorial, para lo cual se prevé expresamente una orientación hacia los sellos de calidad de colecciones y revistas.

Como último ejemplo, los Estatutos de la Universidad de Santiago de Compostela (Decreto 14/2014, de 30 de enero) señalan en su artículo 158 que «1. El Servicio de Publicaciones e Intercambio Científico es el servicio de la Universidad de Santiago de Compostela con competencia exclusiva para *editar, comercializar e intercambiar libros, revistas y otras publicaciones realizadas con cargo a fondos universitarios*, cualquiera que sea su soporte de edición. La organización de este servicio se regirá por un reglamento aprobado por el Consejo de Gobierno.

2. La Universidad de Santiago de Compostela *promoverá la edición de libros y revistas para la difusión de su producción científica, técnica y cultural y como apoyo a la docencia, velando por el cumplimiento de la legislación vigente en materia de propiedad intelectual*».

Como se puede ver, sus funciones están vinculadas al apoyo a la docencia y a la investigación, así como con el objetivo de lograr una difusión del conocimiento científico, conectando Universidad y sociedad.³ Responden, por tanto, a las misiones propias de aquella y lo hacen, además, teniendo en cuenta dos factores, velar por la calidad científica y el cumplimiento de la legislación en materia de propiedad intelectual.

Es más, un análisis de las páginas web de estas editoriales corrobora estas funciones y garantías, pues con carácter general aparecen contempladas dentro de su misión, visión y valores, incluso en aquellas cuyos Estatutos no mencionan estos servicios.⁴

³ Su consideración al servicio de la docencia y la investigación, se completa con el general reconocimiento de su labor en la difusión del conocimiento. (CORDÓN GARCÍA, GÓMEZ DÍAZ, ALONSO ARÉVALO y ALONSO BERROCAL (2013: 60).

⁴ <https://www.eusal.es/eusal/about> (Universidad de Salamanca), <https://puv.uv.es/carta-de-serveis> (Universidad de Valencia), <https://publicaciones.uniovi.es/calidad> (Universidad de Oviedo), entre otras.

Estas funciones, además, aparecen recogidas en los respectivos reglamentos de funcionamiento, con los que cuentan mayoritariamente.

Hoy, estas editoriales constituyen, conjuntamente gracias a su asociación casi en su totalidad en la Unión de Editoriales Universitarias Españolas (UNE),⁵ uno de los principales grupos de edición de libro académico en nuestro país. Si la edición académica en España representa en torno al 40% de los títulos editados, teniendo en cuenta las cifras que arrojan diversos informes,⁶ la edición universitaria ocupa un lugar destacado. En este sentido, en *La edición universitaria española. Análisis de la producción editorial de libros* (2019), se presenta a la UNE entre los tres grandes grupos de edición académica de nuestro país,⁷ representando «un 15% de la publicación de los títulos de Humanidades y Ciencias Sociales y un 18% de Ciencia, Tecnología y Medicina en el conjunto de la edición académica española». Con todo, y en la misma línea que otros estudios o informes sobre el libro, Ciencias Sociales y Humanidades predominan en la producción de las editoriales universitarias.⁸ Además, es necesario subrayar que la mayor parte de su producción se centra en libros científicos y académicos en sentido estricto.⁹

Pero, aunque las editoriales universitarias constituyen un servicio de la Universidad, no siempre son bien conocidas por los investigadores, ni tampoco las oportunidades que les pueden brindar al garantizar estándares de calidad. Ello a pesar de que, como señala CORDÓN GARCÍA (2013: 17), «la comunicación científica no se entiende ni justifica sin la existencia de los servicios de publicaciones universitarios» y en diversos trabajos especializados se reconoce no solo su función sino también su valor en el entramado universitario, incluso su valor estratégico (PADRÓN FRAGOSO, 2007: 165). De hecho, estas editoriales están garantizando que determinadas investigaciones se difundan, asegurando así la pluralidad y libertad en la investigación, pues de otra forma determinados temas no podrían ser abordados. Y lo hacen, según CORDÓN GARCÍA (2009) añadiendo «valor al trabajo de investigación mediante un desarrollo editorial riguroso, una edición y un diseño profesionales, y una difusión de los trabajos a nivel mundial», razones que le llevan a concluir que «las editoriales universitarias no sólo

⁵ La Unión de Editoriales Universitarias Españolas agrupa actualmente a 60 editoriales universitarias (públicas y privadas) y 13 editoriales de instituciones científicas y de educación superior (<https://www.une.es/asociados>).

⁶ Véase, por ejemplo, el Informe *Comercio Interior del Libro en España 2023*, editado por la Federación de Gremios de Editores de España.

⁷ Junto con Planeta y Anaya.

⁸ *La edición universitaria española. Análisis de la producción editorial de libros* (2019), pág. 84. Véase, por ejemplo, *Estadística de la Edición Española de Libros*, del Ministerio de Cultura, en el que destaca el subsector de Ciencias Sociales y Humanidades, con un 39,5% (<https://www.cultura.gob.es/servicios-al-ciudadano/estadisticas/cultura/mc/culturabase/libro/resultados-libro.html>) o *Panorámica de la edición española de libros 2019*, del Ministerio de Cultura y Deporte, (https://libreria.cultura.gob.es/libro/panoramica-de-la-edicion-espanola-de-libros-2019-analisis-sectorial-del-libro_3910/).

⁹ Un 61% de acuerdo con los datos que recoge el Informe *La edición universitaria española. Análisis de la producción editorial de libros* (GIMÉNEZ TOLEDO, 2016).

son necesarias para la salud cultural de la sociedad, sino que comportan una serie de valores añadidos que las hacen configurarse como agentes fundamentales del desarrollo social».

3. EDICIÓN UNIVERSITARIA Y EVALUACIÓN

Pese a ello, y hasta no hace mucho, en la evaluación del profesorado la publicación en las editoriales universitarias tenía ciertas restricciones. Por una parte, durante unos años se pudo observar un proceso en el que se primaba la publicación en determinados medios, principalmente revistas, postergando en muchas áreas de conocimiento la publicación de monografías y capítulos de libro,¹⁰ a pesar de la importancia que este formato tiene en especial en las áreas de Humanidades y Ciencias Sociales (ROVIRA, 2007: 35). Por otra, en el ámbito de la evaluación de la actividad investigadora, hasta el año 2009 se consideraban negativamente las publicaciones en las editoriales de la misma institución del investigador.¹¹ Aunque esta penalización se derogó tras una campaña llevada a cabo por la UNE, a los pocos años volvió a incorporarse, con otro matiz, estableciendo una valoración desfavorable a «la reiterada publicación de trabajos en revistas o editoriales pertenecientes o asociadas al mismo organismo donde el solicitante realiza su investigación». Pese a que tanto la dicción como la filosofía de esta cláusula son sustancialmente diferentes a la anterior, lo cierto es que siguieron persistiendo dudas sobre la validez de estas publicaciones, hoy superadas debido a los cambios producidos tanto en la evaluación de la actividad investigadora como en la regulación de las acreditaciones a los cuerpos docentes universitarios.

En este cambio ha tenido especial importancia el hecho de que se haya podido ofrecer, gracias en gran medida a la colaboración institucional, un indicador de calidad de las monografías que, además, ha servido para orientar la edición académica hacia unos estándares reconocidos por la comunidad científica, estimulando las buenas prácticas editoriales.

¿Cuáles han sido estos cambios?

En primer lugar, cambios en el marco de la *evaluación de la investigación*. En efecto, en los últimos años se han producido modificaciones en el modelo de evaluación de la investigación y del profesorado.¹²

En este sentido, es importante señalar algunos aspectos relacionados con los principales cambios, entre los que podemos subrayar, con carácter general, el paso hacia un enfoque más cualitativo (frente al meramente cuantitativo), más centrado en la

¹⁰ Que constituyen la producción prioritaria de estas editoriales.

¹¹ Efectivamente, en sentido contrario, se entendía que un trabajo era especialmente relevante cuando no estuviera publicado por la misma institución en la que trabaja el investigador.

¹² Sexenios y acreditaciones.

calidad de las contribuciones científicas y docentes y no solo en métricas como el factor de impacto de las revistas, y la importancia que se otorga a la ciencia abierta y, en concreto, valorando las contribuciones en acceso abierto.

Además, y de manera más específica, centrándonos en monografías,¹³ se han dado pasos para reconocer la validez del libro como aportación prácticamente en todas las áreas. Por otro lado, también se aprecia un cambio o evolución en la forma de valorar estas monografías, de un modelo sin referencias que, como mucho, en algunas áreas se remitía a la posición de la editorial en Scholarly Publishers Indicators (SPI) o una genérica alusión incluida en el apéndice de la Resolución a las publicaciones con sello de Calidad en Edición Académica (CEA-APQ), a valorarse «el prestigio de la editorial, de editoras/es, la colección en la que se publica la obra, si la colección o el libro ha obtenido algún sello de calidad otorgado por una institución de reconocido prestigio y las reseñas recibidas en las revistas científicas especializadas».¹⁴

A ello cabe añadir la incorporación de un apéndice sobre *Dimensiones, métricas y fuentes de la Bibliometría Narrativa* de utilidad para contextualizar la información suministrada. En tabla 1 de este apéndice, que recoge una lista de posibles métricas, fuentes y dimensiones para evidenciar el valor de cada aportación, se puede ver la referencia a los sellos de calidad de FECYT para revistas y CEA-APQ para monografías, o a las plataformas editoriales de publicación en acceso abierto.

A este cambio sobre la valoración de las aportaciones cabe unir otro quizás más sutil, pero de importancia para las editoriales universitarias, como es el hecho de que, lentamente, parece revertirse la postergación del formato monografía entre las contribuciones evaluables.

En efecto, como ya se indicó, frente a una situación en la que se arrinconaba el papel del libro como medio para transmitir investigación, no contemplándose como aportación valorable en algunos campos de conocimiento, ahora se aprecia un progresivo reconocimiento de este formato en la evaluación de la actividad investigadora. En este sentido, se puede ver cómo el citado apéndice de la Resolución de 10 de

¹³ A diferencia de los artículos, para los que existen orientaciones sobre su tamaño, considerándose muy breves si tienen menos de 15 páginas aproximadamente, para los libros no existe tal puntualización, aludiendo «a una aportación científica extensa sobre una línea temática concreta y con sustantividad propia», sin indicaciones más determinadas (*vid.* ANECA Baremo Comisión D14-Derecho, https://www.aneca.es/documents/20123/148596/D14_derecho.pdf/ae76c1e3-7118-5b3d-0705-8e536ddb144?t=1666960174989). No obstante, existen algunas referencias, como la Recomendación Revisada sobre la Normalización Internacional de las Estadísticas relativas a la Edición de Libros y Publicaciones Periódicas de la UNESCO, de 1-11-1985 (<https://www.unesco.org/es/legal-affairs/revised-recommendation-concerning-international-standardization-statistics-production-and>) según la cual para considerar libro a una obra debe tratarse de una publicación de al menos 49 páginas, lo cual coincide básicamente con lo establecido en las Reglas de catalogación del Ministerio de Cultura donde se considera libro la obra que supera 50 páginas (<https://travesia.mcu.es/server/api/core/bitstreams/b5910823-65ab-44e6-b724-b091040e5d72/content>).

¹⁴ Véase la última Resolución de 10 de diciembre de 2025, de la Comisión Nacional Evaluadora de la Actividad Investigadora, por la que se publican los criterios para la evaluación de la actividad investigadora (<https://www.boe.es/boe/dias/2025/12/19/pdfs/BOE-A-2025-26118.pdf>).

diciembre de 2025 no solamente hace referencia a los sellos de calidad para revistas y monografías sino que también incluye referencias explícitas al libro, lo cual coloca a las editoriales universitarias en una situación diferente a la que estaban hace unos años.¹⁵

Este cambio en la orientación de la evaluación, alineado con las orientaciones del movimiento internacional de reforma de la evaluación de la investigación,¹⁶ permite a las editoriales universitarias presentar una serie de ventajas para los investigadores.

Frente a otro tipo de edición, que puede ofrecer una mayor distribución comercial, la edición universitaria tiene unas cualidades que la diferencian, como su apuesta por temas minoritarios, su apoyo a iniciativas como el acceso abierto, refrendadas por las universidades, y sobre todo el predominio de los criterios científicos sobre los económicos. Sin olvidar estos, pues el retorno económico de la inversión realizada también se encuentra entre sus objetivos, nada las distingue, en general, respecto a otro tipo de editoriales, en formatos, materiales, diseños o garantías técnicas de las ediciones. Al contrario, en sus catálogos se encuentran obras no solo atractivas por su contenido, sino que también en algunos casos son verdaderas joyas en sí mismas.

Igualmente, ha sido determinante la evolución que han sufrido las editoriales universitarias. Ciertamente, la incorporación de un indicador específico para monografías ha sido un paso decisivo, pero no es el único.

Es cierto que las editoriales universitarias han sufrido una transformación progresiva, con una profesionalización de sus plantillas y una apuesta por su papel como agentes necesarios conectando investigación y transmisión de conocimiento, cumpliendo con criterios de calidad contrastables. La organización de monografías en colecciones, la composición de sus comités científicos, la generalización de procesos de revisión por pares, o la trazabilidad de sus procedimientos lo indican.

La evolución experimentada por las editoriales universitarias tiene mucho que ver con la labor que se ha llevado a cabo a través de la UNE, en un marco de cooperación, a través de diferentes proyectos, que se alinean además con las necesidades de los investigadores, como lo demuestra el ambicioso programa de Intercambio Científico de libros digitales, puesto en marcha en 2016 para actualizar el modelo existente para el libro en papel. Desde entonces, 18.000 ebooks (monografías y manuales) están disponibles para investigadores y estudiantes a través de las bibliotecas de los socios de la UNE participantes en el acuerdo, ofreciendo también estadísticas de uso, que pueden utilizarse como indicio de relevancia e impacto en los procesos de evaluación.¹⁷

¹⁵ Comparando esta Resolución con las anteriores a 2023 se puede apreciar este cambio en el tratamiento de los libros y capítulos de libros.

¹⁶ Teniendo en cuenta la adhesión de ANECA a la Declaración de San Francisco (DORA) y a los acuerdos de CoARA.

¹⁷ Disponibles en <https://www.une.es/estadisticas-intercambio-cientifico>. Además, desde este año, ANECA y sus evaluadores tienen también acceso al Intercambio científico.

4. EDICIÓN UNIVERSITARIA, ACCESO ABIERTO E ÍNDICES DE CALIDAD

Asimismo, hay que considerar el papel de las editoriales universitarias en el marco del nuevo modelo de evaluación, por la importancia que se otorga al acceso abierto, tanto para cumplir con la LOSU, como con las orientaciones de DORA y COARA, a las que se ha sumado la ANECA, garantizando al mismo tiempo el respeto de los derechos de propiedad intelectual. En este ámbito, su posición en la edición de revistas ha marcado el camino a seguir.

4.1. REVISTAS Y ACCESO ABIERTO

Precisamente, una de las cuestiones a tener en cuenta en relación con las revistas científicas es el desarrollo que han tenido, en este ámbito, las editoriales universitarias. Más asociadas a la edición de monografías, lo cierto es que en los últimos años se ha ido produciendo también un incremento de la publicación de revistas. A este respecto se han dado dos situaciones prácticamente paralelas: la generalización de sistemas de gestión a través de OJS, con desarrollos más o menos personalizados, y el sometimiento progresivo a las evaluaciones realizadas por FECYT. Además, estas revistas se encuentran mayoritariamente publicadas en Acceso Abierto. Esto ha llevado a que, progresivamente, las editoriales universitarias hayan ido concentrando la edición de revistas que estaban dispersas no solo en otros ámbitos universitarios, sino incluso en otro tipo de editoriales.

Así se refleja en algunos informes: las revistas universitarias se han incrementado en estos últimos 10 años de 600 a más de 1.000.¹⁸ Además, en este sector, a través de la UNE, cuentan con un repositorio o localizador de revistas científicas UNE,¹⁹ que permite búsquedas por diferentes niveles de áreas de conocimiento, por el tipo de ruta de edición o por índices de calidad e indexación. En total, agrupa 1024 revistas, de las cuales 378 disponen de sello FECYT,²⁰ 221 están presentes en JCR, 288 en WoS y 387 en Scopus. Por tipo de acceso, 1004 se editan directamente en acceso abierto y 911 en ruta diamante, lo que demuestra su compromiso con estas políticas de acceso a la ciencia.

Este es otro aspecto determinante dado que, por sus propias características, como servicio universitario, están especialmente alienadas con el cumplimiento de las políticas de acceso abierto a las que las Universidades se han adherido. En esta misma línea, y en su compromiso de apoyo a las estrategias de sus asociados en este marco, se encuentra la Declaración de la UNE ante el acceso abierto (<https://www.une.es/declaracion-e-informes>), por la que se compromete a apoyar la visibilidad de las publi-

¹⁸ Como se puede ver en el informe *Las Editoriales Universitarias en cifras 2017*.

¹⁹ <https://www.une.es/buscador-revistas>.

²⁰ De acuerdo con el Informe comparativo UNE-FECYT, más del 50% de las revistas con sello FECYT son editadas por socios de la UNE y más del 50% de las revistas están en el primer cuartil de la clasificación con sello FECYT.

caciones en acceso abierto de sus socios, defendiendo tanto los derechos de autores como de editores en este contexto de comunicación científica.

Este compromiso con el acceso abierto, claramente demostrado en el ámbito de las revistas, se está abriendo paso también para las monografías, pudiendo accederse a través de la página de la UNE a la producción científica total en acceso abierto de sus socios (<https://www.une.es/enlaces-acceso-abierto>) y con un reciente proyecto para implementar una plataforma que reúne las obras académicas y científicas publicadas por universidades y centros de investigación en acceso abierto, un repositorio de monografías de editoriales UNE bajo el acrónimo PEPA: Plataforma Editorial de Publicaciones en Abierto (https://www.une.es/media/2024/Presentacion_PEPA.pdf). Su acceso está disponible desde principios de marzo de 2026 (<https://pepa.une.es/home>).

Además, estos trabajos se están ampliando a otras redes, concretamente al ámbito latinoamericano en el caso del portal de revistas, incorporando así un factor de internacionalización.

4.2. MONOGRAFÍAS Y SELLO DE CALIDAD

Este apoyo a la difusión en acceso abierto se compatibiliza con la apuesta por garantizar la calidad editorial científica en cualquier formato de edición. Este compromiso está claramente explicitado en el impulso del sello de calidad CEA-APQ, que cuenta en la actualidad con dos modalidades, una para colecciones y otras para monografías individuales.

Con diferencias entre ambas, teniendo en cuenta que el objeto de evaluación es distinto, tienen en común la importancia que adquiere, en cualquier caso, la garantía en el proceso de revisión de los originales y la transparencia en el proceso de producción editorial posterior.

Se han cumplido ya 10 años (en julio de 2025) de la firma del convenio entre ANECA, FECYT y UNE para la puesta en funcionamiento de un sello de calidad editorial que ha permitido que, tal como aparece recogido en la web de ANECA,²¹ 2.175 las monografías dispongan de este sello de calidad impulsado por la colaboración entre las tres instituciones.²²

La importancia de este sello de calidad, además de haber servido para orientar la labor editorial universitaria, estimulando la calidad en la edición académica, es haber servido para generar una mayor confianza en la edición universitaria y facilitado elementos para valorar las monografías de manera objetiva.

²¹ <https://www.aneca.es/-/2.175-monografias-disponen-del-sello-de-calidad-en-edicion-academica-cea-apq>.

²² Que se corresponden hasta marzo de 2025 con 2.100 libros publicados en colecciones y 75 monografías. Tras la convocatoria de este año del sello de colecciones y monografías, ya son 75 colecciones las que disponen de este distintivo junto con 123 monografías individuales. En la última convocatoria del sello de monografías 2025, 48 monografías lo obtuvieron (<https://www.une.es/cuarenta-y-ocho-monografias-obtienen-el-sello-de-calidad-en-edicion-academica-cea-apq-2025>).

La primera convocatoria del sello de colecciones se abrió en diciembre de 2016 mientras que el sello de monografías es más reciente, convocándose por primera vez en 2023.²³

Estos compromisos se ven materializados también con el establecimiento de relaciones con otras redes editoriales, especialmente en el ámbito iberoamericano. En este sentido, la firma del Acuerdo de Guadalajara en diciembre de 2024 no solo tiene el objetivo de posicionar al español y al portugués como idioma de producción y difusión del conocimiento científico, sino también consolidar redes de colaboración con plataformas de acceso abierto, así como reforzar la calidad y la visibilidad internacional de estas publicaciones.²⁴ Prueba de ello es la reciente creación, el 3 de diciembre de 2025, del Consejo Iberoamericano de Edición Universitaria y Académica (CIEUA), formado por 15 asociaciones (entre ellas la UNE), que representan a más de quinientas editoriales, entre cuyas líneas estratégicas se encuentran, precisamente, la calidad y buenas prácticas y el acceso abierto.

5. CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta todas las características señaladas, y más allá de la consideración estratégica que desde una perspectiva de política universitaria se pueda tener, lo cierto es que las editoriales universitarias son una opción de interés para difundir la investigación en la medida en que garantizan estándares de calidad y el cumplimiento de otros requisitos, como la garantía del acceso abierto (incluso inmediato), que son tenidos en cuenta en los procesos de evaluación.

En un entorno cambiante, competitivo y global, las editoriales universitarias han demostrado capacidad de adaptación, pero también un interés en buscar propuestas que permitan ofrecer soluciones a los retos a los que la Universidad y los investigadores se enfrentan. En este sentido, las alianzas, tanto institucionales como internacionales, que la UNE ha liderado, están siendo decisivas.

La apuesta por el acceso abierto y la defensa por la calidad editorial suponen un elemento distintivo de las editoriales universitarias que las coloca alienadas con los objetivos de las Universidades de las que forman parte.

Bibliografía

ALBADAL, E. y OLLÉ, C. (2012): *La edición universitaria en el contexto de la ciencia abierta*, Uneformación, Barcelona, Edit. UOC.

²³ <https://www.une.es/sello-cea-apq>.

²⁴ <https://www.une.es/las-editoriales-de-las-universidades-iberoamericanas-firman-el-acuerdo-de-guadalajara>.

- CHARTIER, R. (2007): «La Universidad y la edición. Pasado, presente y futuro», en POLO PUJADAS, M. (coord.): *Innovación y retos de la edición universitaria*, Logroño, Servicio de Publicaciones de la Universidad de La Rioja.
- CORDÓN GARCÍA, J. A. *et al.* (2013): *El ecosistema del libro universitario*, Salamanca, Ediciones de la Universidad de Salamanca.
- CORDÓN GARCÍA, J. A. (2009): «La edición universitaria en el contexto de la edición científica», en GARCÍA CARO, C. y VILCHES PARDO, J. (coords.): *Homenaje a Isabel de Torres: estudios de documentación dedicados a su memoria*, Granada, Editorial Universidad de Granada, <https://core.ac.uk/download/pdf/290482833.pdf> (consulta el 28/9/2025).
- FEDERACIÓN DE GREMIOS DE EDITORES DE ESPAÑA (2024): *Comercio interior del libro en España 2023*, Madrid.
- GIMÉNEZ TOLEDO, E. (edit.) (2016): *La edición universitaria española. Análisis de la producción editorial de libros*, Madrid. https://www.une.es/media/Ou1/Image2/webnoviembre2019/EstudioUNE-Produccion_editorial.pdf (consulta el 30/9/2025).
- MINISTERIO DE CULTURA (2024): *Estadística de la Edición Española de Libros*. <https://www.cultura.gob.es/servicios-al-ciudadano/estadisticas/cultura/mc/culturabase/libro/resultados-libro.html> (consulta el 15/1/2026).
- MINISTERIO DE CULTURA Y DEPORTE (2019): *Panorámica de la edición española de libros 2019*. https://libreria.cultura.gob.es/libro/panoramica-de-la-edicion-espanola-de-libros-2019-analisis-sectorial-del-libro_3910/ (consulta el 30/9/2025).
- PADRÓN FRAGOSO, J. (2007): «Las Editoriales universitarias en el Espacio Europeo de Educación Superior», en *Memoria Conmemorativa 20 aniversario Unión de Editoriales Universitarias Españolas*, Santander, Ediciones de la Universidad de Cantabria.
- ROVIRA, L. (2007): «¿Hacia una evaluación métrica de la investigación en las Humanidades y en las Ciencias Sociales?», en IBARRA, A.; CASTRO, J., y BARRENECHEA, J. (eds.): *La evaluación de la actividad científica en Ciencias Sociales y Humanidades*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, pp. 33-52.
- UNIÓN DE EDITORIALES UNIVERSITARIAS ESPAÑOLAS (2018): *Las editoriales universitarias en cifras 2017*. https://www.une.es/media/Ou1/Image2/webnoviembre2018/Informe_Comercio_Interior_UNE_2017.pdf (consulta el 19/1/2026).