

TRATADO DE
DERECHO
TRIBUTARIO

Si quieres adquirir esta
obra haz click aquí



10 años de jurisprudencia casacional en materia tributaria y aduanera

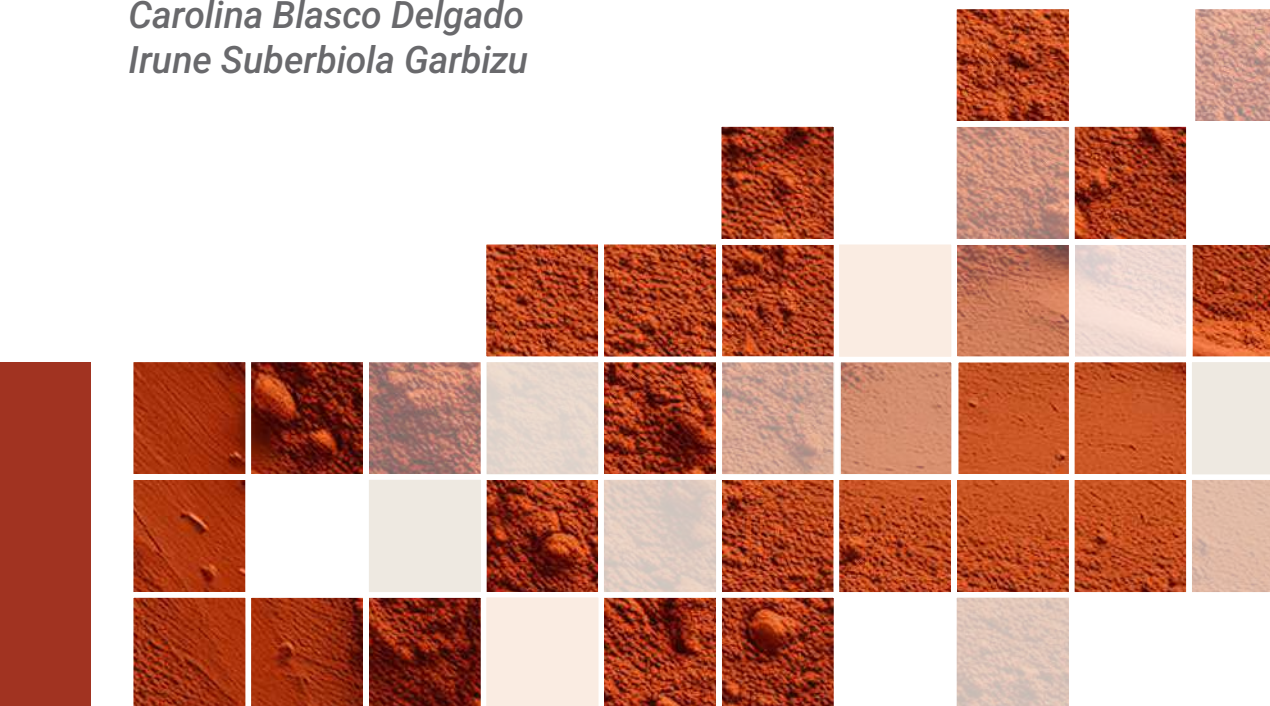
Director

Isaac Merino Jara

Coordinadoras

Carolina Blasco Delgado

Irune Suberbiola Garbizu



III LA LEY

© Isaac Merino Jara (Dir.); Carolina Blasco Delgado y Irune Suberbiola Garbizu (Coords.), 2026
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Serrano Galvache 26

28033 Madrid

www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición: septiembre 2026

Depósito Legal: M-22920-2026

ISBN versión impresa: 979-13-88078-50-7

ISBN versión electrónica: 979-13-88078-51-4

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, o cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Si quieres adquirir esta
obra haz click aquí



ÍNDICE SISTEMÁTICO

PRESENTACIÓN. ISAAC MERINO JARA.....	59
ESTUDIO PRELIMINAR. EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN EN LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO: PROBLEMAS ABORDADOS, CUESTIONES PENDIENTES Y NECESIDAD DE PENSAR EN EL FUTURO. ABELARDO DELGADO PACHECO	63
1. INTRODUCCIÓN	64
2. LAS GRANDES CUESTIONES ABORDADAS POR EL TRIBUNAL SUPREMO	67
2.1. La tramitación del procedimiento de inspección	67
2.1.1. Los planes de inspección	67
2.1.2. La competencia territorial y la comparecencia personal del obligado tributario	69
2.1.2.1. La competencia territorial de los órganos de la Inspección de los Tributos	69
2.1.2.2. La comparecencia personal del obligado tributario	72
2.1.3. Facultades del inspector jefe	74
2.1.4. Emplazamiento al interesado en la tramitación de un acta.....	75
2.1.5. El plazo de duración del procedimiento de inspección	75
2.1.6. Dos grandes principios de creación judicial.....	80
2.1.6.1. El principio de preclusividad.....	80
2.1.6.2. El principio de regularización íntegra.....	82
2.1.7. Otras cuestiones en la tramitación y la terminación del procedimiento.....	84



2.2.	La entrada en un domicilio constitucionalmente protegido y otras actuaciones en el ámbito del derecho a la intimidad ..	86
2.3.	La conexión entre el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador o el proceso penal.....	96
2.3.1.	El procedimiento inspector y el derecho a no declarar contra sí mismo o a no autoincriminarse.....	96
2.3.2.	La ausencia de indicios de infracción tributaria apreciada en un acta y las facultades del titular del órgano competente para liquidar	98
2.3.3.	La naturaleza de la liquidación vinculada a un delito contra la Hacienda Pública.....	100
2.4.	La eterna cuestión del «doble tiro» desde la perspectiva del contenido de la resolución del procedimiento y su revisión o enjuiciamiento posterior	102
3.	LA CUESTIÓN PENDIENTE: LA ACTUALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN Y DE LA BASE LEGAL DE LAS ACTUACIONES DE INVESTIGACIÓN	107
4.	BIBLIOGRAFÍA	111

I. PARTE GENERAL

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y PROCEDIMIENTOS

1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SUS ELEMENTOS

LOS RESPONSABLES SUBSIDIARIOS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO: CUESTIONES RESUELTAS Y PENDIENTES DE RESOLVER. FERNANDO DE VICENTE BENITO		117
1.	INTRODUCCIÓN	118
2.	JURISPRUDENCIA RECAÍDA SOBRE CUESTIONES DE ÍNDOLE PROCEDIMENTAL QUE AFECTAN A LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS SUBSIDIARIOS	118
2.1.	La declaración de fallido como requisito de procedibilidad para derivar la responsabilidad subsidiaria.....	118
2.2.	La declaración de fallido y el <i>dies a quo</i> del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad subsidiaria	119
2.3.	El alcance de la declaración de fallido y las actuaciones necesarias para realizar tal declaración.....	126
2.4.	La obligación de la Administración de agotar las posibilidades de declarar la responsabilidad solidaria con anterioridad a declarar la responsabilidad subsidiaria.....	128



2.5.	La interrupción de la prescripción frente al responsable subsidiario por actuaciones realizadas frente a un responsable solidario.....	130
2.6.	Las plenas facultades impugnatorias del responsable subsidiario: la interpretación del artículo 174.5 LGT	131
2.7.	La multiplicidad de recargos de apremio cuando existen varios responsables	132
3.	JURISPRUDENCIA SOBRE LOS PRINCIPALES SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA	133
3.1.	El «administrador infractor» del artículo 43.1.a) LGT	133
3.2.	El administrador del cese del artículo 43.1.b) LGT	136
3.3.	La responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo	137
4.	CUESTIONES PENDIENTES DE ACLARAR POR LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.....	139
4.1.	La necesidad de un pronunciamiento que aclare, en los distintos escenarios posibles, el <i>dies a quo</i> del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad subsidiaria..	139
4.2.	Las diligencias de embargo «argucia» y la demora injustificada en la declaración del fallido	141
4.3.	El «doble tiro» en las derivaciones de responsabilidad subsidiaria.....	142
4.4.	La traslación de las garantías entre responsables subsidiarios	143

LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 42.2.A) LGT. DE SU PECULIAR NATURALEZA JURÍDICA Y DE LAS CONSECUENCIAS DE LA MISMA. VÍCTOR ROMO BLANCO..... 145

1.	INTRODUCCIÓN, PLURALIDAD DE OPINIONES Y EL SURGIMIENTO DE UN CONSENSO	147
2.	EL SURGIMIENTO DEL CONSENSO EN LA HABITUAL CONTROVERSI DOCTRINAL	149
3.	LA CONSOLIDACIÓN DEL CONSENSO SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT. LA VOZ UNIFORME DEL CONSEJO DE ESTADO, DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DE EUROPA.....	152
4.	ESTO DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT ¿DE QUÉ VA? DE FRAUDE DE ACREEDORES, A NO DUDARLO.....	156



4.1.	Que no falte una mirada a los clásicos.....	156
4.2.	El fraude más familiar, siendo deudor uno de los miembros del grupo familiar todos los esfuerzos irán dirigidos a alejar los bienes del mismo	158
4.3.	La entrada en escena de las pantallas societarias, un paso más en la sofisticación del fraude, aquí el deudor es una sociedad	159
4.4.	El caso de la <i>omnia bona</i> bien entendida, no es cuestión de deshacerse de todo, sino de lo más expuesto a la ejecución provechosa en subasta	162
4.5.	Los mecanismos que salen al paso de las dificultades crecientes, devengo posterior, cadenas de responsabilidad y procesos de ocultación. Los casos de sofisticación fraudatoria	165
4.5.1.	Sobre la cuestión de la inclusión en el alcance de la responsabilidad de deudas de devengo posterior al acto de ocultación. Las estrategias preparatorias previas al devengo	165
4.5.2.	Sobre las cadenas de responsabilidad y sus muchas controversias.....	168
4.5.3.	Una figura ineludible, el proceso de ocultación. Posibilidades, ventajas y problemas	169
5.	LA TODAVÍA INCOMPLETA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT DESDE SU GÉNESIS COMO NORMA ESPECÍFICA DE PROTECCIÓN DE LA ACCIÓN RECAUDADORA HASTA SU PECULIAR FUNDAMENTO Y CONEXIÓN, NO CON LAS DEUDAS, SINO CON LOS BIENES DEL DEUDOR. LOS MÁS MARCADOS COROLARIOS DE LA PATRIMONIALIDAD DE LA FIGURA	170
5.1.	El camino recorrido hasta llegar al peculiar fundamento de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT.....	170
5.2.	La evolución jurisprudencial del artículo 42.2 a) LGT: los más marcados corolarios de la patrimonialidad de la figura.....	173
5.2.1.	Introducción a la patrimonialidad de la figura.....	173
5.2.2.	Una consecuencia capital de la especial naturaleza jurídica: la limitación de las facultades impugnativas	173



5.2.3.	Otra consecuencia crucial de la especial naturaleza jurídica: la fijación de la naturaleza y cuantía del alcance de la responsabilidad	174
5.2.4.	Una derivada perturbadora de la patrimonialidad: las consecuencias de la minoración del alcance de la responsabilidad.....	177
6.	UNA CUESTIÓN PENDIENTE DE CASACIÓN: LA DE LA EXTENSIÓN SUBJETIVA DE ESTA RESPONSABILIDAD O ¿HASTA DÓNDE LLEGA EL CONCEPTO DE COLABORADOR EN LA OCULTACIÓN?	177
6.1.	La cuestión casacional planteada por el ATS de 11 de noviembre de 2025, Sala de lo Contencioso sección 1.ª, recurso de casación 7744/2024 – ECLI:ES:TS:2025:10371A.	177
6.2.	Una reflexión: nos enfrentamos a la necesidad de un concepto, a la necesidad de adscribir la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT a lo que es su <i>alma mater</i> , la responsabilidad extracontractual, cosa que nos están diciendo desde la Sala de lo Civil del Supremo hasta el Consejo de Estado, pasando por Europa	178
7.	REFLEXIONES SOBRE LA CONTROVERTIDA CUESTIÓN DEL ELEMENTO SUBJETIVO DE ESTA RESPONSABILIDAD Y LAS POSIBLES CONSECUENCIAS DE HABER QUEDADO A MEDIO CAMINO EN SU INTENTO PAULIANO.....	182
7.1.	Introducción a lo que debería ser el elemento subjetivo de esta responsabilidad, el pauliano, y a cómo ha quedado la cuestión	182
7.2.	La muy controvertida cuestión del elemento subjetivo de esta responsabilidad, o el intento frustrado de llegar a la mera <i>sciencia fraudes</i> del remedio pauliano	183
8.	LA CUESTIÓN DE LA MENOR EDAD: UNA HERIDA ABIERTA DE PAR EN PAR.....	185
8.1.	El curioso debate de las tres sentencias de menores	185
8.2.	Las observaciones y sugerencias del Consejo de Estado sobre el empleo del patrimonio de los menores de edad como «paraíso fiscal»	186
8.3.	Sobre los esfuerzos civiles de la recaudación tributaria en dar contestación al fraude urdido en abuso de la menor edad	189



8.4. Una notable aportación doctrinal que queremos destacar.	190
9. NUESTRAS CONCLUSIONES DE ESTE ESTUDIO O COMO LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT NO HA LLEGADO A SER LO QUE PODÍA HABER SIDO, Y LA NECESIDAD DE ACUDIR A LOS REMEDIOS CIVILES	192
10. BIBLIOGRAFÍA	193

LA PRESCRIPCIÓN EN LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA. CARLOS JOSÉ DORREGO ANTA	195
---	-----

1. INTRODUCCIÓN	196
2. LA ANTERIOR JURISPRUDENCIA DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA. LA TEORÍA DE LOS DOS PERÍODOS	204
2.1. Los pronunciamientos del Tribunal Supremo previos a la actual configuración del recurso de casación contencioso-administrativo de la Ley Orgánica 7/2015	204
2.2. Sentencia de 7 de febrero de 2022, recurso de casación 8207/2019	208
2.3. Sentencia de 17 de febrero de 2022, recurso de casación 6944/2019	211
2.4. Sentencia de 8 de junio de 2022, recurso de casación 3586/2020	213
3. LA NUEVA JURISPRUDENCIA DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	213
3.1. Sentencia de 14 de octubre de 2022, recurso de casación 6321/2020	214
3.2. Sentencias de 18 de julio de 2023, recursos de casación 6669/2021 y 999/2022	217
3.3. Sentencia de 15 de septiembre de 2023, recurso de casación 2851/2021	220
3.4. Sentencias de 22 de abril de 2024, recurso de casación 9119/2022, y de 5 de noviembre de 2025, recurso de casación 5704/2023	227
3.5. Sentencia de 22 de noviembre de 2024, recurso de casación 2977/2023	233
3.6. Sentencia de 17 de enero de 2025, recurso de casación 4414/2023	235



3.7.	Sentencia de 30 de abril de 2026, recurso de casación 122/2024.....	238
4.	LA REFORMA NORMATIVA DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	242
5.	BIBLIOGRAFÍA	245

LOS INTERESES DE DEMORA A CARGO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. JESÚS MANUEL GENDRA REY

247

1.	INTRODUCCIÓN	247
2.	EL ESTABLECIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE SATISFACER INTERESES DE DEMORA	248
3.	LA OBLIGACIÓN EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA	250
3.1.	Las devoluciones derivadas de la normativa del tributo y las devoluciones de ingresos indebidos. La consecuencia de la distinción	250
3.2.	Interrogantes adicionales a los conceptos generales.....	255
4.	LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO	263
4.1.	La sentencia de 28 de enero de 2021, recurso de casación 3010/2018	263
4.2.	Las sentencias de 4 de marzo de 2021, recursos de casación 789/2020 y 809/2020	265
4.3.	La sentencia de 31 de mayo de 2024, recurso de casación 7037/2022	267
4.4.	La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de noviembre de 2024, RG 05412/2023	269
5.	CONSIDERACIONES FINALES.....	271

FUNAMBULISMO EN EL GRAVAMEN DE LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS. GERMÁN ORÓN MORATAL

277

1.	INTRODUCCIÓN	277
2.	INTERESES DE DEMORA Y TITULARES DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	280
3.	INTERESES DE DEMORA DEVENGADOS AL MARGEN DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	283
3.1.	Intereses de demora no tributarios	283



3.1.1.	Intereses no tributarios percibidos por el contribuyente.....	284
3.1.2.	Intereses no tributarios satisfechos por el contribuyente.....	285
3.1.3.	Sobre la vinculación con la obligación de la que derivan los intereses de demora	287
3.2.	Intereses de demora tributarios	289
3.2.1.	Las discrepancias judiciales sobre su sujeción o no	289
3.2.2.	Análisis y propuesta sobre el tratamiento fiscal de los intereses	292
3.2.2.1.	Intereses de demora percibidos por el contribuyente.....	292
3.2.2.2.	Intereses de demora pagados por el contribuyente.....	298
3.2.2.3.	Propuesta <i>de lege ferenda</i>	301
3.2.3.	Integración en la base imponible	302
3.3.	Sobre la aplicación o no del criterio de no sujeción a intereses devengados entre las sentencias 1651/2020 y la 24/2023	303
4.	BIBLIOGRAFÍA	308

2. APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS: SEGURIDAD JURÍDICA E INTERPRETACIÓN

CONSULTAS TRIBUTARIAS Y SEGURIDAD JURÍDICA: BALANCE DE UNA DÉCADA DE DOCTRINA CASACIONAL Y PROPUESTAS DE REFORMA. CAROLINA BLASCO DELGADO		313
1.	CONSIDERACIONES INICIALES	314
2.	LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA CONSULTA Y LA TENSION DOGMÁTICA DE FONDO	315
2.1.	De la bilateralidad a la disposición interpretativa de facto	315
2.2.	El problema de la identidad de hechos y su extensión a terceros.....	316
3.	LA VINCULACIÓN Y EL CONTROL JUDICIAL: EL ASUNTO SOFTONIC	318



3.1.	El alcance de la vinculación administrativa y la doctrina del TEAC	318
3.2.	El control judicial y la doctrina del «doble control»	319
4.	LA EFICACIA TEMPORAL DE LOS CAMBIOS DE CRITERIO: EL GRAN CAMPO DE BATALLA CASACIONAL	322
4.1.	La protección de la confianza legítima: la STS de 13 de junio de 2018	323
4.2.	La primacía del Derecho de la Unión Europea: la STS de 26 de junio de 2024	324
4.3.	La divergencia en la jurisprudencia menor: el TSJ de Andalucía	326
5.	LO QUE EL TRIBUNAL SUPREMO AÚN TIENE QUE DECIR	327
5.1.	Los cambios espontáneos de criterio de la Dirección General de Tributos	327
5.2.	Las consecuencias del incumplimiento sistemático de plazos	328
5.3.	El alcance práctico del «doble control»	329
5.4.	La vinculación en operaciones vinculadas: el caso del <i>cash pooling</i>	330
6.	HACIA UN MODELO DE CONSULTAS TRIBUTARIAS MODERNO Y EFICAZ.....	331
6.1.	Modificar el artículo 89.1 LGT: efectos prospectivos para el cambio de criterio.....	331
6.2.	Reducir el plazo de contestación y establecer el silencio positivo.....	332
6.3.	Tipologización diferenciada de las consultas	333
6.4.	Creación de un órgano independiente para consultas de especial trascendencia	334
6.5.	Mejora sustancial del sistema de publicación y acceso	334
7.	CONCLUSIONES.....	335
8.	BIBLIOGRAFÍA	336
9.	JURISPRUDENCIA	337

LAS OPCIONES TRIBUTARIAS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO. CÉSAR GARCÍA NOVOA..... 339

1.	EL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LA LEY ORGÁNICA 7/2015	340
----	---	-----



2.	LAS DENOMINADAS OPCIONES TRIBUTARIAS O FISCALES...	341
2.1.	El contraste dialéctico entre la opción tributaria y la economía de opción.....	342
2.2.	Consecuencias de la ausencia de una definición de opción tributaria en la LGT. La extensión del ámbito aplicativo del artículo 119.3	345
3.	EL CASO EMBLEMÁTICO DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (BIN)	346
4.	LA COMPENSACIÓN DE LAS BIN COMO «DERECHO»	349
5.	LA NEGACIÓN DE LA CONCURRENCIA DE UNA OPCIÓN	351
6.	EL SOMETIMIENTO DE LAS OPCIONES FISCALES A UNA REGLA DE <i>REBUS SIC STANTIBUS</i>	355
7.	OTROS CASOS EN QUE EL TRIBUNAL SUPREMO HA NEGADO LA EXISTENCIA DE UNA OPCIÓN. EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADO.....	358
8.	OPCIÓN POR EL RÉGIMEN DE IMPATRIADOS	361
9.	LA REGLA DE PRORRATA ESPECIAL EN EL IVA	364
10.	CASOS EN LOS QUE EL TRIBUNAL TODAVÍA NO SE HA PRONUNCIADO SOBRE LA NO CONCURRENCIA DE UNA OPCIÓN. LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN Y LAS RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN Y NIVELACIÓN	365
11.	CONCLUSIONES.....	370
12.	BIBLIOGRAFÍA	372

3. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN Y COMPROBACIÓN

GARANTÍAS PROCEDIMENTALES EN LA COMPROBACIÓN DE VALORES. JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN	377
1. INTRODUCCIÓN	378
2. COMPROBACIÓN TRIBUTARIA Y COMPROBACIÓN DE VALORES. ALGUNAS DISTINCIONES CONCEPTUALES.....	379
3. DIFERENCIAS ENTRE EL VALOR COMPROBADO Y EL VALOR DETERMINADO POR LA ADMINISTRACIÓN	381
4. ESTRUCTURA DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES	383
5. LOS DISTINTOS MEDIOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES	387
6. LA ESPECIAL RELEVANCIA DE LA MOTIVACIÓN	390
7. LA TRISTE HISTORIA DE LA VALORACIÓN POR COEFICIENTES MULTIPLICADORES DEL VALOR CATASTRAL	391



8.	LA NECESIDAD DE MOTIVAR POR QUÉ SE DEBE INICIAR EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES	396
9.	LAS ACTUACIONES PREVIAS DE VALORACIÓN SE TIENEN EN CUENTA A EFECTOS DE DETERMINAR EL INICIO DEL PROCEDIMIENTO.....	399
10.	EL DICTAMEN PERICIAL Y LA NECESARIA INSPECCIÓN OCULAR DEL INMUEBLE POR EL PERITO DE LA ADMINISTRACIÓN	402
11.	EL TRATAMIENTO MÁS BENIGNO DE LA TASACIÓN HIPOTECARIA COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN DE VALORES. ESPECIAL REFERENCIA A LA STS 1915/2024, DE 4 DE DICIEMBRE	407
12.	EFFECTOS INVALIDANTES DE LA MOTIVACIÓN INSUFICIENTE	412
13.	BIBLIOGRAFÍA	419

LA TASACIÓN HIPOTECARIA COMO MÉTODO DE COMPROBACIÓN DE VALORES EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO. NURIA PUEBLA AGRAMUNT

421

1.	INTRODUCCIÓN	422
2.	EL MÉTODO DE TASACIÓN HIPOTECARIA COMO MÉTODO DE COMPROBACIÓN DE VALORES	424
3.	PRECEDENTES JURISPRUDENCIALES SOBRE ESTE MÉTODO DE COMPROBACIÓN DE VALORES	427
3.1.	La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2. ^a , del Tribunal Supremo, de 7 de diciembre de 2011	427
3.2.	La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2. ^a , del Tribunal Supremo, de 6 de abril de 2017 .	431
3.3.	El voto particular a la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2. ^a , del Tribunal Supremo, de 6 de abril de 2017	434
4.	LAS SENTENCIAS DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2. ^a , DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE 23 DE MAYO DE 2018 Y SU PROYECCIÓN A TODOS LOS MÉTODOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES.....	437
4.1.	El concepto indeterminado de valor real	438
4.2.	La presunción de que gozan las autoliquidaciones y la justificación, antes de comprobar, de que hay algo que merece ser comprobado	439



4.3.	La tasación pericial contradictoria como medio de impugnación alternativo y opcional.....	440
4.4.	El fallo de las sentencias y el voto particular	442
5.	LOS EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DE 23 DE MAYO DE 2018 SOBRE LAS DECISIONES DE LOS TRIBUNALES ANTE COMPROBACIONES DE VALORES BASADAS EN LA TASACIÓN HIPOTECARIA	444
6.	LA SENTENCIA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2.ª, DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE 28 DE OCTUBRE DE 2022, SOBRE EL MÉTODO BASADO EN EL VALOR DE LA PÓLIZA DE CONTRATO DE SEGURO.....	449
7.	LA SENTENCIA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2.ª, DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE 23 DE ENERO DE 2023, SOBRE EL MÉTODO BASADO EN EL DICTAMEN DE PERITOS	452
8.	LOS AUTOS DE ADMISIÓN DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN SOBRE EL MÉTODO DE TASACIÓN HIPOTECARIA.....	454
9.	LAS SENTENCIAS DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2.ª, DEL TRIBUNAL SUPREMO DE DICIEMBRE DE 2024 SOBRE EL MÉTODO DE TASACIÓN HIPOTECARIA.....	456
10.	LA VUELTA A LA INCERTIDUMBRE	463
11.	BIBLIOGRAFÍA	471

4. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

	REFLEXIONES CRÍTICAS SOBRE EL IMPACTO DE LA JURISPRUDENCIA EMANADA DE LA STS 1231/2020, DE 1 DE OCTUBRE DE 2020, EMITIDA POR LA SECCIÓN SEGUNDA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE ENTRADAS DE LA INSPECCIÓN EN EL DOMICILIO DE SOCIEDADES MERCANTILES. JAVIER HURTADO PUERTA.....	475
1.	INTRODUCCIÓN	476
2.	ELEMENTOS PARA UNA VISIÓN PONDERADA DE LAS FACULTADES INSPECTORAS EN LAS ENTRADAS EN EL DOMICILIO DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL	480
2.1.	La persona física y la persona jurídica ante el derecho a la inviolabilidad domiciliaria	480



2.1.1.	Un hecho constatable: la Inspección de los Tributos accede a los domicilios de personas jurídicas, no de personas físicas	480
2.1.2.	La Sociedad mercantil como persona jurídica es una construcción jurídica, que no natural.....	481
2.1.3.	Derechos fundamentales y personas jurídicas	484
2.2.	La plena intimidad de la persona física y la intimidad económica de la sociedad mercantil como merecedoras de diferente protección.....	487
2.3.	La facultad de acceso por la Administración a la documentación fiscalmente relevante frente a la protección de la intimidad económica de las sociedades mercantiles	488
3.	ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA DE 1 DE OCTUBRE DE 2020 DE LA SECCIÓN 2. ^a DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TS	490
3.1.	Contenido de la STS.....	490
3.2.	La Reforma Legislativa de la Ley 11/2021, de 9 de julio....	502
4.	CONCLUSIONES.....	506

EL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA EN LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO. MARCOS ÁLVAREZ SUSO 509

1.	INTRODUCCIÓN	509
2.	EL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA.....	511
2.1.	Concepto y contenido.....	511
2.2.	Exigencia en su aplicación.....	514
2.3.	Aspectos procedimentales.....	519
2.4.	Los posibles límites a la práctica de una regularización íntegra	521
2.4.1.	La prescripción de acciones y derechos	521
2.4.2.	La firmeza de actos administrativos previos.....	527
2.4.3.	La competencia de la Administración actuante	529
2.4.4.	La regularización íntegra en operaciones transnacionales	532
2.5.	Consecuencias del incumplimiento del mandato de regularización íntegra	533



3.	ESPECIALIDADES EN EL IVA.....	537
4.	ESPECIALIDADES EN LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA.....	540
5.	ESPECIALIDADES EN EL RÉGIMEN SANCIONADOR	542
6.	CONCLUSIONES.....	552
7.	BIBLIOGRAFÍA	556

LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO RELATIVA A LOS PRINCIPIOS DE BUENA ADMINISTRACIÓN Y REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA Y SU MANIFESTACIÓN EN LOS DEBERES DE COLABORACIÓN Y COORDINACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES, CON ESPECIAL REFERENCIA AL ÁMBITO DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON EL PAÍS VASCO. IRATXE CELAYA ACORDARREMENTERÍA.....

557

1.	INTRODUCCIÓN	558
2.	EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN.....	560
3.	PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA.....	565
4.	LAS RELACIONES ENTRE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO Y LAS INSTITUCIONES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS VASCOS. EL CONCIERTO ECONÓMICO Y LOS DEBERES DE COLABORACIÓN Y COORDINACIÓN.....	567
5.	LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO Y SU RESOLUCIÓN 8/2012.....	570
6.	EL 47 TER DEL CONCIERTO ECONÓMICO	580
7.	DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN, COLABORACIÓN Y COORDINACIÓN EN SU APLICACIÓN A LAS RELACIONES ENTRE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO Y LAS INSTITUCIONES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS VASCOS.....	586
7.1.	Las sentencias VOCENTO (COMERESA PRENSA).....	586
7.2.	La sentencia de 20 de diciembre de 2022 (Dachser)	588
7.3.	La sentencia de 23 de diciembre de 2022 (Proinsa)	591
7.4.	La sentencia de 21 de marzo de 2024 (CABOT).....	592
7.5.	La sentencia de 2 de junio de 2025 (Iberdrola)	593
7.6.	La sentencia de 18 de julio de 2025 (CCEPI).....	595
7.7.	Las sentencias de 7 de enero y 24 de marzo de 2026 relativas a la invasión de competencias de la otra Administración	597
8.	CONCLUSIONES.....	598
9.	BIBLIOGRAFÍA	602



5. PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN Y RECURSOS

EL RECURSO DE CASACIÓN EN EL ORDEN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Y LA DOCTRINA «SAQUETTI IGLESIAS C. ESPAÑA».

DAVID LÓPEZ POMBO	607
1. INTRODUCCIÓN Y UNA CONCLUSIÓN ANTICIPADA	608
2. EL DERECHO AL REEXAMEN EN EL CASO DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS (Y, EN PARTICULAR, TRIBUTARIAS) «DE NATURALEZA PENAL» DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 2 DEL PROTOCOLO NÚM. 7 DEL CEDH Y EL ARTÍCULO 14.5 DEL PIDCP	613
2.1. Las disposiciones concernidas y el derecho de reexamen .	613
2.2. ¿Qué es una «infracción penal»? ¿Puede tener una infracción tributaria la consideración de «penal» a efectos del CEDH?	615
2.3. ¿Qué garantiza el artículo 2 del Protocolo núm. 7 del CEDH?	619
2.4. ¿Quién tiene la carga de la prueba si se niega el derecho al reexamen? ¿Y este derecho incluye la revisión de los criterios jurídicos empleados en la sentencia condenatoria o también la revisión de los hechos y antecedentes?	621
2.5. ¿Son los tribunales económico-administrativos una instancia jurisdiccional a estos efectos? ¿Y el Tribunal Constitucional?	623
2.6. ¿En qué situaciones no existe el derecho al reexamen?	625
3. EL RECURSO DE CASACIÓN EN EL ORDEN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO COMO GARANTÍA DEL DERECHO AL REEXAMEN EN ESPAÑA	626
3.1. Una breve introducción al problema	626
3.2. ¿Y cuál ha sido la reacción ante ese problema? ¿Oda a la «forzatura»?	628
3.3. ¿Y cómo ha bregado el Tribunal Supremo con la sentencia «Saquetti Iglesias c. España»?	629
3.3.1. Las sentencias de 25 de noviembre y 22 de diciembre de 2021	629
3.3.2. El voto particular de D. Luis María Díez-Picazo Giménez.....	632



3.3.3.	La posición posterior del Tribunal Supremo; autos de su Sala de Admisión y, entre otras, sentencias de 5 de abril de 2024 y de 22 de octubre de 2025	634
3.3.4.	Algunas sentencias adicionales de interés del Tribunal Supremo sobre la doctrina «Saquetti Iglesias c. España».....	638
4.	REFLEXIONES FINALES SOBRE LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO Y EL DERECHO AL REEXAMEN EN ESPAÑA DESPUÉS DE «SAQUETTI IGLESIAS C. ESPAÑA»	640
4.1.	¿Es el recurso de casación un medio idóneo para garantizar el derecho al reexamen?	640
4.2.	¿Y la limitación que el recurso de casación presenta en la revisión de cuestiones de hecho (<i>points of fact</i>)?	643
4.3.	Reflexión final y futuro.....	646
5.	BIBLIOGRAFÍA	647

EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL EN EL OBJETO Y LA INICIATIVA DEL PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN DE OFICIO DE REGLAMENTOS. JOAN PAGÈS I GALTÉS.....

1.	INTRODUCCIÓN	650
2.	ASPECTOS BÁSICOS DE LA REVISIÓN DE OFICIO	654
2.1.	Modalidad de revisión administrativa.....	654
2.2.	Manifestación de la autotutela administrativa.....	656
2.3.	Procedimiento especial de revisión.....	656
2.3.1.	Enumeración positiva.....	656
2.3.2.	Matización respecto a la revisión de actos nulos de pleno derecho.....	657
2.3.3.	Matización respecto a la declaración de lesividad.....	657
2.3.4.	Matización respecto a la devolución de ingresos indebidos.....	658
2.3.5.	Corolario	660
3.	LOS REGLAMENTOS COMO OBJETO DE LA REVISIÓN DE OFICIO	660
3.1.	Distinción entre acto y reglamentos administrativos.....	660
3.2.	Etapas anteriores a la LPA de 1958	662
3.3.	LPA de 1958	662



3.4.	LRJPAC de 1992: versión original.....	664
3.4.1.	Problemática.....	664
3.4.2.	Postura del TS	666
3.5.	LRJPAC de 1992: versión derivada de la Ley 4/1999	668
3.6.	LPAC de 2015	669
3.7.	Justificación de la revisión de oficio como mecanismo autónomo y singular de reacción contra reglamentos ilegales....	670
3.7.1.	Planteamiento.....	670
3.7.2.	Inaplicación de reglamentos ilegales.....	670
3.7.3.	Diferencia con los recursos.....	671
3.7.4.	Diferencia con la derogación.....	672
3.7.5.	Corolario	676
4.	INICIATIVA PARA INCOAR LA REVISIÓN DE OFICIO DE LOS REGLAMENTOS.....	677
4.1.	Planteamiento.....	677
4.2.	LPA de 1958	678
4.3.	LRJPAC de 1992.....	679
4.4.	LPAC de 2015	680
4.5.	Esquema de los argumentos empleados por la jurisprudencia	681
4.5.1.	Interpretación sistemática	681
4.5.2.	Interpretación tendencialmente auténtica	682
4.6.	Discrecionalidad de la Administración en la incoación del procedimiento revisor	684
4.6.1.	Planteamiento.....	684
4.6.2.	Simetrías entre la revocación y la revisión de oficio de las disposiciones generales.....	684
4.6.3.	Evolución de la doctrina jurisprudencial sobre la revocación tributaria	686
4.6.3.1.	Interpretación restrictiva.....	686
4.6.3.2.	Interpretación principalista	687
4.6.4.	Aplicación de la doctrina sobre la revocación tributaria a la revisión de oficio de disposiciones generales	690
4.6.5.	Corolario	692
5.	CONCLUSIONES.....	693
6.	BIBLIOGRAFÍA	695



EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS, SEGÚN EL TRIBUNAL SUPREMO, CON EL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN. JOSÉ IGNACIO RUIZ TOLEDANO

699

1.	INTRODUCCIÓN	700
2.	CUESTIONES PREVIAS	703
2.1.	La regulación de la ejecución	703
2.2.	Los diversos sentidos de la ejecución	704
2.2.1.	Sentidos de ejecución en general.....	705
2.2.2.	Sentidos de ejecución económico-administrativa..	707
2.3.	Razones que explican que la ejecución resulte polémica..	708
3.	LA RELEVANTE DISTINCIÓN DE LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS CUANDO ORDENAN LA RETROACCIÓN RESPECTO A LOS DEMÁS SUPUESTOS	710
3.1.	La regulación legal y reglamentaria.....	711
3.2.	La respuesta del TS.....	712
4.	PLAZOS EN LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS	714
4.1.	Plazo previo para la remisión por los TEA de sus resoluciones a los órganos que deben ejecutarlas	714
4.1.1.	La falta de regulación legal o reglamentaria	714
4.1.2.	La respuesta del TS.....	715
4.1.3.	La fijación de un plazo en la Resolución de 24-09-2025	717
4.2.	Plazo de ejecución propiamente dicho de las resoluciones de los TEA.....	718
4.2.1.	La regulación legal y reglamentaria.....	718
4.2.2.	<i>Dies a quo</i> del cómputo del plazo de un mes	719
4.2.3.	Consecuencia del incumplimiento del plazo de un mes	721
5.	LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS QUE NO RETROTRAEN	724
5.1.	Regulación legal y reglamentaria	724
5.2.	Resoluciones de los TEA sobre actos de aplicación de los tributos	725
5.2.1.	No basta que el TEA exprese que retrotrae	725



5.2.2.	Resoluciones sobre actos derivados de un procedimiento de inspección.....	726
5.2.3.	Resoluciones sobre actos derivados de un procedimiento de gestión	727
5.3.	Resoluciones de los TEA sobre sanciones.....	727
5.3.1.	Estimación en parte que afecta a una sanción por razones sustantivas o materiales.....	727
5.3.2.	Estimación en parte que anula la liquidación y consecuencias en las sanciones	728
6.	LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS QUE ESTIMAN EN PARTE ORDENANDO LA RETROACCIÓN	730
6.1.	Defectos formales que exigen la retroacción.....	730
6.2.	Retroacción en procedimientos gestores	731
6.2.1.	El procedimiento retrotraído no es de ejecución sino un procedimiento gestor.....	731
6.2.2.	El plazo para finalizar el procedimiento gestor retrotraído.....	732
6.3.	Retroacción en procedimientos inspectores	733
6.3.1.	El procedimiento retrotraído no es de ejecución sino un procedimiento inspector.....	733
6.3.2.	No puede dictarse una liquidación provisional a cuenta de la liquidación definitiva que se dicte tras la retroacción del procedimiento inspector.....	734
6.3.3.	El recurso de alzada ante el TEAC impide ejecutar una previa resolución que ordena la retroacción si está suspendida la liquidación a instancia del contribuyente	735
7.	LA IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE EJECUCIÓN.....	735
7.1.	Resoluciones de los TEA que no retrotraen.....	736
7.2.	Resoluciones de los TEA que retrotraen.....	737
8.	BIBLIOGRAFÍA	738

LA SANCIÓN TRIBUTARIA, MÁS ALLÁ DE LA LIQUIDACIÓN FIRME.

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE..... 741

1.	INTRODUCCIÓN	741
----	--------------------	-----



2.	PUNTO DE PARTIDA Y PERSPECTIVAS DE ANÁLISIS.....	744
2.1.	Doctrina jurisprudencial sobre la relación entre liquidación firme e imposición de sanciones	744
2.2.	No se trata de una impugnación indirecta de liquidaciones firmes.....	746
2.3.	Perspectiva punitiva: del acto administrativo al incumplimiento infractor	749
3.	IRRELEVANCIA SANCIONADORA DE LA FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN	753
3.1.	Incumplimiento como presupuesto de la infracción.....	754
3.2.	Indiferencia punitiva de la firmeza de la liquidación.....	756
4.	IMPORTANCIA DEL DERECHO DE DEFENSA.....	760
4.1.	Derecho de defensa tras la LO 5/2024	761
4.2.	Alegación de la ilegalidad de la liquidación firme y derecho de defensa	763
5.	CONCLUSIONES.....	765
6.	BIBLIOGRAFÍA	769

6. PRUEBA Y GARANTÍAS PROCEDIMENTALES

LA PRUEBA DIGITAL EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO: ESTÁNDAR PROBATORIO Y TEST DE FIABILIDAD DIGITAL TRIBUTARIA.

ÁNGEL URQUIZU CAVALLÉ	773
1. INTRODUCCIÓN	774
2. MARCO JURISPRUDENCIAL ACTUAL DE LA PRUEBA DIGITAL	776
2.1. La configuración constitucional del derecho a la prueba y la exigencia de fiabilidad técnica.....	776
2.2. La evolución jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la prueba digital (2015-2025): configuración progresiva del estándar de autenticidad digital.....	779
2.2.1. Fase 1: cautela estructural ante la vulnerabilidad técnica de la evidencia digital.....	780
2.2.2. Fase 2: activación condicionada del control pericial informático.....	781
2.2.3. Fase 3: consolidación de un modelo de suficiencia contextual y lógica reactiva de impugnación	784



3.	RECONSTRUCCIÓN DEL ESTÁNDAR PROBATORIO TRIBUTARIO ANTE LA EVIDENCIA DIGITAL.....	788
3.1.	Insuficiencia del modelo probatorio contextual en el procedimiento tributario	789
3.2.	Configuración de la prueba digital tributaria	790
3.3.	El ciclo de vida de la información digital y la fiabilidad probatoria	792
3.4.	Cadena de custodia digital y trazabilidad de la evidencia .	793
3.5.	Metadatos y estatuto probatorio	795
3.6.	Integridad tecnológica de la evidencia digital: <i>blockchain</i> y registros automatizados.....	796
3.7.	El test de fiabilidad digital tributaria como estándar de verificación probatoria	798
3.8.	Distribución de cargas probatorias en entornos digitales...	802
3.9.	Hacia un protocolo probatorio digital tributario.....	805
3.10.	Proyección jurisprudencial futura: la cadena de custodia digital y la auditabilidad como garantías esenciales	806
4.	DESAFÍOS PROBATORIOS DE LA EVIDENCIA DIGITAL EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO	808
4.1.	Prueba digital y presunciones tributarias	808
4.2.	La prueba indiciaria digital	809
4.3.	La <i>black box</i> algorítmica y el principio de contradicción ..	810
4.4.	Secreto empresarial y derecho de defensa.....	812
5.	PROYECCIÓN DEL ESTÁNDAR PROBATORIO DIGITAL EN ESCENARIOS TRIBUTARIOS	812
5.1.	Facturación electrónica y registros automatizados.....	813
5.2.	Metadatos documentales	814
5.3.	Información procedente de plataformas digitales	815
5.4.	Registros basados en <i>blockchain</i>	815
6.	CONCLUSIONES.....	816
7.	BIBLIOGRAFÍA	818

AUTOINCRIMINACIÓN Y APORTACIÓN DE DOCUMENTOS EN LOS PROCEDIMIENTOS APLICATIVOS DE LOS TRIBUTOS. IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU

821

1.	LA CASACIÓN TRIBUTARIA COMO ESCENARIO DE CONFLICTO JURÍDICO	821
----	---	-----



2.	EL CONTRIBUYENTE ANTE LA ENCRUCIJADA DEL ARTÍCULO 31.1 Y EL ARTÍCULO 24.2 DE LA CONSTITUCIÓN	824
3.	LA ERA PRE-CASACIÓN (2003-2016): EL ORIGEN DE LA ASIMETRÍA Y LA REGLA GENERAL DE EXCLUSIÓN.....	828
4.	PRIMER HITO JURISPRUDENCIAL DE LA CASACIÓN (2020-2021): EL MOMENTO DEL INICIO Y LA Tensión DE LA SIMULTANEIDAD PROCEDIMENTAL	835
5.	SEGUNDO HITO: EL INFLUJO DEL ESTÁNDAR EUROPEO EN EL RECURSO DE CASACIÓN, DE LA SENTENCIA <i>SAUNDERS</i> AL GIRO DE <i>DE LEGÉ C. PAÍSES BAJOS</i> (2022-2024)	840
6.	UN (¿ÚLTIMO?) HITO DISRUPTIVO DE CIERRE (2025): LA EXCLUSIÓN DE LAS FACTURAS Y LIBROS CONTABLES DE LA INMUNIDAD DEL <i>NEMO TENETUR</i>	844
7.	LAS NUEVAS FRONTERAS DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL SIGLO XXI (2026-¿?)	850
8.	CONCLUSIONES	854
9.	BIBLIOGRAFÍA	858

LA INACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO. ROSA LITAGO LLEDÓ

861

1.	PRECISIÓN PREVIA SOBRE EL CONCEPTO DE INACTIVIDAD ADMINISTRATIVA Y SU TRATAMIENTO POR EL TRIBUNAL SUPREMO. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO	861
2.	LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS IMPLICADOS EN EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA INACTIVIDAD ADMINISTRATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA EFECTUADO POR EL TRIBUNAL SUPREMO	870
3.	LA INACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RESPECTO DE LAS OBLIGACIONES DE CONTENIDO ECONÓMICO ESTABLECIDAS POR EL ART. 30 LGT, PRINCIPAL EJEMPLO DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO	872
3.1.	La contradictoria jurisprudencia sobre las devoluciones del art. 31 LGT en relación con el art. 29 LJCA	874
3.1.1.	La afirmación de la idoneidad del recurso de inactividad del art. 29.1 LGT	874
3.1.2.	La confusión entre el recurso de inactividad del art. 29.1 LJCA y la acción de inejecución del art. 29.2 LJCA.....	878



3.1.3.	La discutible afirmación sobre el silencio negativo en los casos del art. 31 LGT y su compatibilidad con el art. 29.1 LJCA.....	883
3.2.	El tratamiento de la inactividad administrativa en relación con el reembolso del coste de las garantías del art. 33 LGT al margen del art. 29 LJCA	885
4.	BIBLIOGRAFÍA	889

EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN Y SU PROYECCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN MATERIA TRIBUTARIA. ELENA MARTÍNEZ PASTOR Y ROBERTA POZA CID

891

1.	INTRODUCCIÓN	892
2.	EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN. CONCEPTO Y NATURALEZA	893
2.1.	Breve referencia a los principios generales del derecho	893
2.2.	Origen y positivización del principio de buena administración	893
2.2.1.	El derecho a una buena administración en el ámbito europeo	893
2.2.2.	El derecho a una buena administración en el ámbito nacional.....	895
2.2.3.	El derecho a una buena administración en los Estatutos de Autonomía.....	899
2.3.	Breve referencia a la aplicación del derecho a una buena administración por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea	900
2.4.	Consolidación del principio de buena administración por el Tribunal Supremo	904
2.4.1.	Contenido y naturaleza del principio según el Tribunal Supremo	904
2.4.2.	Consideración como principio, derecho o deber ..	907
3.	EL USO DEL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPREMO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	908
3.1.	Introducción. Aplicación casuística del principio de buena administración	908



3.2.	La buena administración, la exigencia de resolver en un plazo razonable, la proscripción de la inactividad y de las dilaciones indebidas	911
3.3.	La buena administración y la prescripción	914
3.4.	La buena administración, la prescripción y la derivación de responsabilidad.....	918
3.5.	La buena administración y la exigencia de motivación	919
3.6.	La buena administración vinculada a la concesión de la suspensión de la deuda tributaria cuando está suficientemente garantizada. Exigencia de motivación suficiente.....	921
3.7.	La buena administración, el derecho a la tutela judicial efectiva y la proscripción de la indefensión.....	922
3.8.	La buena administración y el doble (o triple) tiro	924
3.9.	Otros pronunciamientos de interés en relación con el principio de buena administración.....	930
3.9.1.	No exigencia del recargo ejecutivo por no comunicación a la Administración cuando ésta ya es conocedora de la petición de suspensión en vía contencioso-administrativa	930
3.9.2.	Nulidad de las liquidaciones de IBI emitidas sobre la base de valores catastrales anulados por Catastro	931
3.9.3.	Posibilidad de recurrir actos firmes	931
3.9.4.	No es posible dictar providencia de apremio sin resolver previamente el recurso de reposición planteado frente a la liquidación de la que aquella deriva.....	933
3.9.5.	Exigencia también de un estándar mínimo de diligencia al administrado.....	934
4.	DESAFÍOS FUTUROS. LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN «DIGITAL»	935
5.	CONCLUSIONES.....	937
6.	BIBLIOGRAFÍA	937

LA DOCTRINA DEL DOBLE TIRO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO. JOSÉ LUIS SALINERO CANO.....	941
---	------------

1.	INTRODUCCIÓN	941
2.	APROXIMACIÓN NORMATIVA Y JURISPRUDENCIAL	943



3.	LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE LOS AÑOS 2024 Y 2025	948
3.1.	Contenido.....	948
3.2.	Límites	953
3.2.1.	Potestad de liquidar no prescrita	953
3.2.2.	No reincidencia en el error o contumacia de la Administración	955
3.2.3.	Interdicción de <i>reformatio in peius</i>	957
3.2.4.	<i>Non bis in idem</i>	957
3.2.5.	<i>Dies ad quem</i> en el cómputo de intereses de demora	961
4.	PROBLEMAS FUNDAMENTALES DE LA DOCTRINA	963
4.1.	Tiro único, doble tiro o tiroteo	963
4.2.	Objeto y fin del segundo procedimiento	966
4.3.	Plazo del nuevo procedimiento	970
4.4.	Nulidad de pleno derecho de la primera liquidación	973
4.5.	La preclusividad de las liquidaciones provisionales.....	981
4.6.	Estimaciones parciales por razones sustantivas.....	981
5.	BIBLIOGRAFÍA	986

7. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

LA CONFIRMACIÓN DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LIQUIDACIONES VINCULADAS AL DELITO (LVD) POR LA JURISPRUDENCIA. V. ALBERTO GARCÍA MORENO.....		991
1.	INTRODUCCIÓN	992
1.1.	Liquidación tributaria, procedimiento administrativo y proceso penal. Etapas de su evolución.....	993
1.1.1.	Primera etapa: la liquidación administrativa como presupuesto de procedibilidad.....	995
1.1.2.	Segunda etapa: paralización de la actividad administrativa	996
1.1.3.	Tercera etapa: continuidad de las actuaciones de liquidación y de recaudación.....	1003
1.2.	La liquidación administrativa no es necesaria para cuantificar la cuota defraudada típica. Jurisprudencia penal	1008



2.	PREVISIÓN NORMATIVA Y PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS POLÉMICAS DE LAS LVD	1014
2.1.	Regulación de las LVD por la Ley 34/2015, de reforma de la LGT.....	1014
2.2.	Principales características singulares de las LVD, según su régimen jurídico	1015
2.2.1.	Son liquidaciones tributarias solo en sentido mate- rial	1016
2.2.2.	Son irrecurribles en la vía administrativa y en la contencioso-administrativa	1022
2.2.3.	Son ejecutivas con una calificación preliminar de los hechos por el Juez penal en la denuncia	1028
3.	JURISPRUDENCIA SOBRE LAS LVD	1034
3.1.	Naturaleza, fines y eficacia de las LVD	1034
3.2.	Garantizan el derecho a la tutela judicial efectiva.....	1040
3.3.	Constitucionalidad del cobro anticipado de la cuota tribu- taria investigada.....	1044
4.	CONSIDERACIÓN FINAL SOBRE LA JURISPRUDENCIA.....	1049
5.	BIBLIOGRAFÍA	1052

	EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS: LA APROXIMACIÓN DE LA DOCTRI- NA DEL TRIBUNAL SUPREMO A LOS CRITERIOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. JESÚS RAMOS PRIETO.....	1057
--	---	-------------

1.	INTRODUCCIÓN	1058
2.	EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO LÍMITE GE- NERAL A LA ACTUACIÓN DE LOS PODERES PÚBLICOS.....	1059
2.1.	Dimensión genérica en la limitación de derechos y liberta- des y dimensión específica respecto de la potestad sancio- nadora administrativa.....	1059
2.2.	Proyección de la proporcionalidad al ámbito tributario: orientación de la Ley General Tributaria de 2003	1065
3.	DOCTRINA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EU- ROPEA SOBRE LA PROPORCIONALIDAD COMO LÍMITE DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	1068



3.1.	Proporcionalidad y sanciones establecidas por los Estados miembros por incumplimiento del Derecho de la UE	1068
3.2.	Proyección al ámbito específico de la normativa tributaria y aduanera: sanciones por incumplimiento en tributos regulados por la Unión Europea.....	1071
3.3.	Extensión a las sanciones por incumplimiento de normas tributarias nacionales no armonizadas que supongan restricción de las libertades fundamentales.....	1076
3.4.	La proporcionalidad y las sanciones pecuniarias establecidas por los Estados miembros para castigar incumplimientos en un tributo armonizado como el IVA.....	1079
3.4.1.	Multa proporcional progresiva (en función del retraso) y con cuantía mínima por regularización extemporánea de cuotas indebidamente deducidas por anulación de una factura	1081
3.4.2.	Multa proporcional variable por falta de declaración de la cuota tributaria por el adquirente de un bien que es sujeto pasivo por inversión.....	1082
3.4.3.	Multa fija por indebida deducción de cuotas igual al importe deducido.....	1083
3.4.4.	Multa proporcional fija por indebida aplicación de una exención	1083
3.4.5.	Multa proporcional variable, en función del impuesto adeudado sin imputación de las cuotas deducibles, por incumplimiento de la obligación de declarar e ingresar el IVA.....	1084
3.5.	Líneas maestras de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	1085
4.	EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO A LA LUZ DE LA DOCTRINA DEL TJUE: CRECIENTE RECHAZO DEL AUTOMATISMO EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES TRIBUTARIAS FIJADAS EN LA LEY SIN MARGEN DE MODULACIÓN	1087
4.1.	Punto de partida: la LGT de 2003 y la anulación del margen de maniobra de los Tribunales para controlar la proporcionalidad de las sanciones tributarias.....	1088
4.2.	La cuestión de inconstitucionalidad sobre la posible vulneración de la proporcionalidad por el artículo 203.6.b).1.º de la LGT: la STC 74/2022	1091



4.3.	Multa proporcional fija por falta de ingreso en plazo de cuotas regularizadas de forma encubierta en una autoliquidación correspondiente a otro período de liquidación .	1096
4.4.	Multa proporcional fija por falta de consignación en la autoliquidación del IVA de cuotas de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones.....	1102
4.5.	Multa proporcional fija por falta de presentación o presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones del IVA relativas a determinadas operaciones asimiladas a las importaciones de bienes	1109
5.	OTROS EXPONENTES DE LA PROPENSIÓN DEL LEGISLADOR AL ESTABLECIMIENTO DE SANCIONES DE PORCENTAJE O IMPORTE FIJO	1111
6.	CONCLUSIONES.....	1113
7.	BIBLIOGRAFÍA	1115

LA CULPABILIDAD COMO ELEMENTO ESENCIAL EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS: DE LA INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA AL DERECHO AL ERROR. JUAN JOSÉ NIETO MONTERO..... 1119

1.	INTRODUCCIÓN	1119
2.	LA CULPABILIDAD EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.....	1121
3.	ARISTAS DE LA CULPABILIDAD: SU PRECISIÓN A TRAVÉS DE LOS RECURSOS DE CASACIÓN	1127
3.1.	La prueba de la culpabilidad: la punibilidad a través de presunciones.....	1127
3.2.	La necesaria motivación de la culpabilidad.....	1129
3.3.	El inexcusable deslinde entre falta de prueba y culpabilidad	1131
4.	LA EXONERACIÓN DE RESPONSABILIDAD POR LA EXISTENCIA DE DILIGENCIA NECESARIA EN LA DOCTRINA DEL TS....	1132
4.1.	Criterios generales: complejidad normativa, buena fe y presunción de inocencia.....	1134
4.2.	Límites a la aplicación de la eximente de interpretación razonable. Simulación, conflicto, calificación e interpretación razonable de la norma	1141
5.	EL «DERECHO AL ERROR» COMO EXIMIENTE DE CULPABILIDAD	1146



6.	CONCLUSIONES.....	1150
7.	BIBLIOGRAFÍA	1151

LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS Y SANCIONES TRIBUTARIAS EN LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DESDE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY ORGÁNICA 7/2015. JOSÉ JAVIER GARCÍA ROSS	1155
--	-------------

1.	INTRODUCCIÓN	1155
2.	EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO PARA LA FORMACIÓN DE JURISPRUDENCIA: BREVE REFERENCIA A LO TRIBUTARIO	1157
3.	LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN EN LA LJCA	1166
3.1.	Principios de la suspensión en vía de revisión administrativa y/o jurisdiccional.....	1166
3.2.	La suspensión en el recurso de casación: suspensión y ejecución provisional	1170
4.	LA FORMACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE SUSPENSIÓN.....	1173
4.1.	Intereses suspensivos, intereses de demora y recargo ejecutivo.....	1173
4.2.	Las garantías y su extensión de la vía administrativa a la jurisdiccional	1177
4.3.	Suspensión de la ejecutividad del acto en vía de revisión antes de la resolución expresa	1183
4.4.	Suspensión en el procedimiento de derivación de responsabilidad.....	1189
5.	SUSPENSIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS	1194
6.	CONCLUSIONES.....	1203
7.	BIBLIOGRAFÍA	1207

II. PARTE ESPECIAL IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (2015-2025) SOBRE EL ARTÍCULO 7.P) DE LA LEY DEL IRPF. DIEGO LOMA-OSORIO LERENA.	1213
--	-------------

1.	INTRODUCCIÓN	1213
----	--------------------	------



2.	NORMATIVA.....	1215
2.1.	Legislación en vigor reguladora de la exención de rentas por trabajos realizados en el extranjero.....	1215
2.2.	Desarrollo reglamentario	1217
2.3.	Evolución normativa	1219
2.4.	Régimen en vigor.....	1222
3.	EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL	1224
3.1.	Estado de la cuestión antes de la entrada en vigor del recurso de casación actual.....	1224
3.2.	Jurisprudencia bajo el «nuevo» recurso de casación y su evolución.....	1226
3.2.1.	Comisiones de servicio en Organismos internacionales.....	1226
3.2.2.	Desplazamientos	1229
3.2.3.	Administradores y miembros de Consejos de Administración.....	1230
3.2.4.	Eurodiputados.....	1232
3.2.5.	Personal militar destacado en misiones internacionales.....	1234
3.2.6.	Entes públicos con particularidades	1236
3.2.7.	Trabajo a bordo de buques de Estado.....	1238
3.2.8.	Respecto del derecho sancionador y el principio de culpabilidad.....	1240
3.2.9.	La cuestión del teletrabajo en la aplicación de la exención.....	1241
3.3.	Síntesis de los principales pronunciamientos	1242
4.	CONCLUSIONES.....	1244
5.	BIBLIOGRAFÍA	1245

LA TRIBUTACIÓN PERSONAL DE LOS DEPORTISTAS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO. JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ...

1.	INTRODUCCIÓN	1248
2.	LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS DEPORTISTAS.....	1249
2.1.	Consideraciones generales.....	1249



2.2.	Criterios para determinar la residencia habitual en España	1251
2.2.1.	Permanencia en España	1251
2.2.2.	Localización del centro de intereses económicos en España	1255
2.3.	Presunciones de residencia fiscal en España	1261
2.3.1.	Localización de los intereses familiares en España	1261
2.3.2.	Traslado de la residencia a un paraíso fiscal.....	1261
2.4.	Asuntos abordados por el Tribunal Supremo	1261
2.5.	Resolución de los conflictos de residencia en los Convenios para evitar la doble imposición	1264
2.5.1.	La aplicación del Convenio	1264
2.5.2.	Los certificados de residencia fiscal: validez y eficacia.....	1265
2.5.3.	Las reglas de desempate.....	1266
3.	PARTICULARIDADES EN RELACIÓN CON LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO DE LOS DEPORTISTAS.....	1268
3.1.	Exención de la indemnización por despido.....	1269
3.2.	Pagos por clubes a agentes de jugadores	1271
3.3.	Gastos de Seguridad Social en el extranjero.....	1273
4.	LA CALIFICACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN	1275
4.1.	Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2024 (rec. 544/2023)	1280
4.2.	Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2021 (rec. 7113/2019)	1281
5.	LA CALIFICACIÓN DE LAS RETRIBUCIONES DE ÁRBITROS DE BALONCESTO	1284
6.	BIBLIOGRAFÍA	1287

REGLA ESPECIAL DE VALORACIÓN DEL ARTÍCULO 37.1.B) DE LA LIRPF: DUDAS SUSCITADAS POR SU APLICACIÓN Y SOLUCIONES ARBITRADAS POR EL TRIBUNAL SUPREMO. PILAR ÁLVAREZ BARBEITO. 1289

1.	INTRODUCCIÓN	1290
----	--------------------	------



2.	EL «IMPORTE CONVENIDO ENTRE PARTES INDEPENDIENTES EN CONDICIONES NORMALES DE MERCADO» COMO VALOR DE TRANSMISIÓN.....	1292
3.	LA PRESUNCIÓN « <i>IURIS TANTUM</i> » ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 37.1.B. DE LA LIRPF	1293
4.	POSIBLES VÍAS PROCEDIMENTALES PARA REGULARIZAR EL VALOR DECLARADO	1298
4.1.	Análisis de la procedencia de la comprobación limitada ..	1298
4.2.	Procedimiento de comprobación de valores vs valoración resultante directamente de una ley o reglamento	1300
4.2.1.	Análisis del criterio del Tribunal Supremo	1300
4.2.2.	Un matiz relevante en la doctrina del Alto Tribunal	1303
5.	CUESTIONES RELATIVAS A LAS REGLAS DE VALORACIÓN OBJETIVAS	1304
5.1.	Valor teórico de la participación de acuerdo con el balance de la entidad	1304
5.1.1.	Balance correspondiente al «último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto»	1304
5.1.2.	Consecuencias de la existencia de errores en el balance.....	1307
5.1.3.	Los préstamos participativos en el cómputo del patrimonio neto de la entidad.....	1308
5.2.	Valor de capitalización de los resultados promedio de los «últimos tres ejercicios» al 20% de interés.....	1309
6.	TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES A TERCEROS VS SUPUESTOS DE SEPARACIÓN DE SOCIOS	1311
7.	TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES A PERSONAS VINCULADAS: APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 37.1.B) LIRPF VS NORMATIVA DE OPERACIONES VINCULADAS	1314
7.1.	La doctrina del Tribunal Supremo en relación con las aportaciones no dinerarias a sociedades vinculadas.....	1314
7.2.	La aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo a las transmisiones de participaciones a entidades vinculadas ..	1317
8.	BIBLIOGRAFÍA	1318



2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS) Y FISCALIDAD EMPRESARIAL

LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS COMO DERECHO Y NO COMO OPCIÓN TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO. IGNACIO UCELAY SANZ.....	1323
1. ANTECEDENTES DE HECHO Y DERECHO.....	1323
2. OPCIONES TRIBUTARIAS Y LA CLÁUSULA <i>REBUS SIC STANTIBUS</i> EN LA JURISPRUDENCIA.....	1333
3. LA APLICACIÓN DE ESTA JURISPRUDENCIA EN DISTINTAS FIGURAS IMPOSITIVAS.....	1334
3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido.....	1334
3.2. IRPF	1337
3.3. Impuesto sobre Sociedades	1338
3.3.1. Deducciones por doble imposición y deducciones por inversión.....	1338
3.3.2. BINS en grupos fiscales y criterios AEAT. Otros regímenes especiales	1339
3.3.3. Libertad de amortización y otros ajustes fiscales ...	1341
3.4. Reducciones autonómicas propias en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	1345
3.5. La aplicación de la cláusula <i>rebus sic stantibus</i> y su condicionamiento con el régimen sancionador. Procedimientos sancionadores y penales en delitos fiscales	1346
3.6. <i>Miscelaneus</i> de jurisprudencia	1347
4. CONCLUSIONES.....	1349

LA REFORMA DEL RECURSO DE CASACIÓN Y LA EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON LA CLÁUSULA ANTIABUSO DEL RÉGIMEN FISCAL DE FUSIONES. BEGOÑA GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ.....	1351
---	-------------

1. INTRODUCCIÓN. LA REFORMA DEL RECURSO DE CASACIÓN Y SU RELEVANCIA EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA.....	1352
2. CONTEXTO: ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIABUSO	1353
3. LOS MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS: EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS A LA LUZ DEL TJUE.....	1356



3.1. Marco interpretativo y criterios generales: Directiva y TJUE	1356
3.2. La evolución de la jurisprudencia del TS sobre el valor de los motivos económicos.....	1359
4. EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCAL: LA «VENTAJA FISCAL», EL ABUSO DEL DERECHO Y LAS NORMAS ANTIABUSO DE LA LGT.....	1363
4.1. La definición del abuso y la delimitación de la ventaja fiscal prohibida en la jurisprudencia del TJUE y el TS	1363
4.2. La delimitación del abuso prohibido y las ventajas fiscales derivadas del propio régimen.....	1369
5. EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS. ALGUNOS EJEMPLOS.....	1374
5.1. El principio de proporcionalidad.....	1374
5.2. El fraude y la evasión frente a la economía de opción.....	1376
5.3. La carga de la prueba.....	1377
5.4. La evolución en su contexto: la importancia del caso y su adecuada defensa	1380
6. VALORACIÓN FINAL Y MIRADA AL FUTURO	1387
7. BIBLIOGRAFÍA	1388

CONCEPTO Y CUESTIONES RELATIVAS A LA AFECTACIÓN A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE LOS ACTIVOS REPRESENTATIVOS DE LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PROPIOS DE UNA ENTIDAD Y DE LA CESIÓN DE CAPITALES A TERCEROS: LA STS 15/2022, DE 10 DE ENERO, Y LOS BENEFICIOS FISCALES DE LA «EMPRESA FAMILIAR».

LUIS MOCHÓN LÓPEZ	1389
1. INTRODUCCIÓN: LOS BENEFICIOS FISCALES A FAVOR DE LA «EMPRESA FAMILIAR».....	1390
2. BREVE SÍNTESIS DE LAS CUESTIONES TRATADAS EN LA STS 15/2022, DE 10 DE ENERO	1392
3. EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA COMO PUNTO DE PARTIDA DE LOS BENEFICIOS FISCALES A FAVOR DE LA «EMPRESA FAMILIAR»	1395
4. LAS REGULACIONES LEGALES DE LA AFECTACIÓN DE ACTIVOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA	1401
4.1. El Impuesto sobre Sociedades	1402



4.2.	El Impuesto sobre el Valor Añadido	1403
4.3.	El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	1404
4.4.	El Impuesto sobre el Patrimonio	1406
5.	¿ES POSIBLE UN CONCEPTO UNITARIO DE AFECTACIÓN?... ..	1410
6.	LA TESORERÍA COMO BOTÓN DE MUESTRA DE LA NECESIDAD DE SUPERAR LAS LIMITACIONES LEGALES EXISTENTES .	1414
7.	ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LOS ACTIVOS REPRESENTATIVOS DE LA PARTICIPACIÓN EN FONDOS PROPIOS DE UNA ENTIDAD Y DE LA CESIÓN DE CAPITALS A TERCEROS COMO ELEMENTOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA	1418
8.	BIBLIOGRAFÍA	1426

LA REGULACIÓN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A TRAVÉS DE DECRETOS-LEYES Y LEYES DE PRESUPUESTOS: ANÁLISIS ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO.

ANTONIO VAQUERA GARCÍA	1429
1. INTRODUCCIÓN: LAS VICISITUDES DE LOS PAGOS FRACCIONADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	1430
2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS PAGOS FRACCIONADOS: SITUACIÓN ACTUAL	1433
2.1. Concepto y naturaleza jurídica	1433
2.2. Evolución normativa y situación actual	1435
2.3. Límites constitucionales aplicables	1438
3. LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	1441
4. INCIDENCIA EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO	1444
4.1. Las Sentencias de febrero de 2026	1444
4.2. La doctrina casacional unificada.....	1445
4.3. Consecuencias prácticas y litigiosidad residual	1446
5. ANÁLISIS CRÍTICO DE LAS DOCTRINAS CONSTITUCIONAL Y CASACIONAL	1450
6. CONFRONTACIÓN CON OTROS ANTICIPOS TRIBUTARIOS..	1454
7. COMPARATIVA CON OTROS PAÍSES CERCANOS	1456
8. PROPUESTAS <i>DE LEGE FERENDA</i>	1461
9. CONCLUSIONES.....	1464
10. BIBLIOGRAFÍA	1466



LOS CONTORNOS DE LAS CLÁUSULAS DE LOS ARTÍCULOS 13, 15 Y 16 LGT EN LA JURISPRUDENCIA DE LA ÚLTIMA DÉCADA: SU NO INTERCAMBIABILIDAD. FELIPE ALONSO MURILLO

1469

1.	INTRODUCCIÓN	1469
2.	LA CLÁUSULA DEL ARTÍCULO 13 LGT: RECALIFICACIÓN	1477
3.	LA CLÁUSULA DEL ARTÍCULO 15 LGT: CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	1487
4.	LA CLÁUSULA DEL ARTÍCULO 16 LGT: SIMULACIÓN	1492
5.	CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA INDEBIDA UTILIZACIÓN DE ESTAS TRES CLÁUSULAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	1505
6.	CONCLUSIONES	1507
7.	BIBLIOGRAFÍA	1511

REMISIÓN A LOS GRUPOS DEL ART. 42 DEL CÓDIGO DE COMERCIO EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO. CONTROL EJERCIDO POR FORMAS JURÍDICAS NO SOCIETARIAS, NÚCLEOS FAMILIARES Y ADMINISTRADORES. JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

1513

1.	INTRODUCCIÓN	1514
2.	ART. 42 DEL CÓDIGO DE COMERCIO: CONTROL, GRUPO, GRUPO DE SOCIEDADES Y GRUPO DE SOCIEDADES CON OBLIGACIÓN DE CONSOLIDAR	1515
3.	REMISIONES AL ART. 42 DEL CÓDIGO DE COMERCIO EN LA LEY CONCURSAL Y EN LA NORMATIVA SOBRE CONTRATACIÓN PÚBLICA. CONTROL EJERCIDO POR FORMAS JURÍDICAS NO SOCIETARIAS	1520
4.	DIFERENTE ALCANCE DE LAS REMISIONES AL ART. 42 DEL CÓDIGO DE COMERCIO EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO. CONTROL EJERCIDO POR FORMAS JURÍDICAS NO SOCIETARIAS	1524
4.1.	Remisión a Grupos de sociedades que tengan la obligación de consolidar cuentas anuales.....	1527
4.2.	Remisión al criterio de control del art. 42 del Código de Comercio.....	1533
4.3.	Remisión a categorías ampliadas	1535
4.3.1.	Ampliación a grupos horizontales o por coordinación	1536
4.3.2.	Ampliación a personas físicas, cónyuge y parientes hasta segundo grado como dominante.....	1537



4.4.	Remisión al Grupo: Arts. 29.1 y 18.2 LIS.....	1540
4.5.	Remisión al Grupo de sociedades: Art. 11.9 LIS.....	1547
5.	CONTROL MEDIANTE PERSONAS CON VÍNCULOS FAMILIARES ESTRECHOS. PRECEDENTES.....	1549
5.1.	Sala Civil del Tribunal Supremo. Sentencia 798/2022	1550
5.2.	Sala Contencioso-Administrativa del Tribunal Supremo. Sentencia 512/2024	1553
6.	PROPUESTA DE RESOLUCIÓN DEL ATS 2614/2025. REMISIÓN A GRUPO DE SOCIEDADES.....	1559
7.	PROPUESTA DE RESOLUCIÓN DE LOS AATS 4205/2025 Y 9031/2025. REMISIÓN AL GRUPO: VERTICAL VERSUS HORIZONTAL	1564
8.	CONCLUSIONES.....	1572
9.	JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA	1579
10.	BIBLIOGRAFÍA	1581

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

LA REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SU RECTIFICACIÓN. CARLOS GÓMEZ BARRERO	1585
--	-------------

1.	INTRODUCCIÓN	1585
1.1.	La repercusión como obligación y como derecho.....	1587
1.2.	Contexto normativo	1589
2.	RECTIFICACIÓN A LA BAJA DE LA REPERCUSIÓN Y RESTITUCIÓN A QUIEN LA SOPORTÓ	1592
3.	DETERMINACIÓN DE LA CUOTA A INGRESAR EN CASO DE QUE RESULTE IMPOSIBLE SU TRASLACIÓN AL DESTINATARIO	1601
4.	SOBRE LOS PLAZOS PARA LA RECTIFICACIÓN A LA BAJA DE LA REPERCUSIÓN	1608

LAS SUBVENCIONES EN EL IVA. ISMAEL JIMÉNEZ COMPAIRED	1613
---	-------------

1.	EL RECURSO DE CASACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA 7/2015, EL IVA Y LA OBTENCIÓN DE SUBVENCIONES. ¿QUÉ PROBLEMAS RELACIONADOS CON ELLO OBLIGAN A INTERVENIR AL TRIBUNAL SUPREMO?.....	1613
----	--	------



2.	APROXIMACIÓN AL TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES EN EL IVA: DEL DERECHO EUROPEO A LA LEY 37/1992	1615
3.	LAS AYUDAS A LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE COLECTIVO DE PERSONAS.....	1625
4.	LAS AYUDAS A LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS PARA FOMENTO DE LA INVESTIGACIÓN	1628
5.	EL SOSTENIMIENTO FINANCIERO DE LOS SERVICIOS ENCARGADOS A PERSONIFICACIONES, POR PARTE DE LAS ADMINISTRACIONES DE LAS QUE DEPENDEN, Y EL ROL DEL IVA..	1633
6.	SOBRE LAS APORTACIONES A LOS MEDIOS PÚBLICOS DE RADIO Y TELEVISIÓN EFECTUADOS POR SUS ADMINISTRACIONES TITULARES	1639
7.	OTRAS CUESTIONES SOMETIDAS AL JUICIO CASACIONAL ...	1643
8.	¿PODEMOS FIJAR ALGUNAS CONCLUSIONES?	1644
9.	BIBLIOGRAFÍA	1649

DISTINTOS TIPOS DE TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL» EN EL IVA Y SU REGULARIZACIÓN A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA.

TO MONREAL LASHERAS	1651
1. INTRODUCCIÓN	1652
2. LAS TRAMAS DE FRAUDE EN EL IVA DE TIPO «CARRUSEL» ...	1655
3. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO EN RELACIÓN CON LAS TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL»	1660
4. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN CON TRAMAS DE FRAUDE «CARRUSEL»	1667
4.1. Tramas de fraude «carrusel» y aplicación del artículo 305 bis del Código Penal	1667
4.2. La involucración en una trama fuera del orden penal.....	1672
4.3. Fraude tributario que opera como estafa	1681
5. LAS REFORMAS DE LA LEY DEL IVA ENCAMINADAS A LA PREVISIÓN DEL FRAUDE MEDIANTE TRAMAS «CARRUSEL»	1682
5.1. La inversión del sujeto pasivo en determinados supuestos.	1683
5.2. La exigencia del número de identificación a efectos del IVA y la prueba del transporte intracomunitario como requisitos sustanciales de la exención del artículo 25	1686
5.3. Los supuestos de responsabilidad tributaria en la normativa general tributaria y en el IVA	1692
5.4. Depósito fiscal, depósito distinto del aduanero a efectos del IVA, de hidrocarburos	1694



5.5. Algunas cuestiones pendientes.....	1700
6. BIBLIOGRAFÍA	1701

4. OTROS TRIBUTOS (SUCESIONES, MEDIOAMBIENTALES, TASAS LOCALES)

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, ACTIVIDAD ECONÓMICA Y BENEFICIOS FISCALES EN EL GRAVAMEN SUCESORIO. J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE	1705
1. INTRODUCCIÓN. LAS DIRECTRICES DE LA UNIÓN EUROPEA CON RELACIÓN A LA EMPRESA FAMILIAR Y SU ADECUADA SUCESIÓN.....	1706
2. EL ORIGEN DE LA LITIGIOSIDAD ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA	1717
3. LA STS DE 14 DE JULIO DE 2025 EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 2197/2023. NECESIDAD DE PRESERVAR LA REDUCCIÓN FISCAL ASOCIADA A LA CONTINUIDAD DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE ARRENDAMIENTO INMOBILIARIO	1719
4. LA STS DE 14 DE JULIO DE 2025 EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 4160/2024. COMUNIDAD DE BIENES QUE CONTRATA LABORALMENTE A UNO DE SUS PROPIOS COMUNEROS	1735
5. EL REQUISITO DEL TRABAJADOR EMPLEADO EN EL CASO DE GRUPOS SOCIETARIOS O SOCIEDADES HOLDING FAMILIARES. LA STS DE 12 DE ENERO DE 2026, EN EL RECURSO NÚM. 1196/2024	1747
6. LA EXPRESA ADVERTENCIA CONTENIDA EN LA JURISPRUDENCIA DE LA SALA TERCERA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LAS POSIBLES INTERPRETACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, A LA HORA DE VALORAR EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS NECESARIOS PARA GOZAR DE LA REDUCCIÓN FISCAL DEL GRAVAMEN SUCESORIO EN LA TRANSMISIÓN DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA FAMILIAR DE ARRENDAMIENTO INMOBILIARIO.....	1758
7. LA PRETENDIDA LEGALIDAD DE LOS SEGUIMIENTOS Y GRABACIONES A TRABAJADORES EMPLEADOS EN LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO INMOBILIARIO.....	1764
8. BIBLIOGRAFÍA	1775



LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL Y SU ADECUACIÓN AL DERECHO COMUNITARIO: ESPECIAL REFERENCIA A LOS TRIBUTOS AUTÓNOMICOS. CARMEN RUIZ HIDALGO.....

1.	INTRODUCCIÓN	1778
2.	EL RECURSO DE CASACIÓN EN EL ÁMBITO DE FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL	1780
3.	LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA CREACIÓN DE TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.....	1783
4.	LA ADECUACIÓN DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y RESERVA DE LEY	1788
5.	INFRACCIÓN DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO.....	1792
5.1.	Compatibilidad de los tributos medioambientales respecto de la Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales	1794
5.2.	Aplicación del efecto directo de las normas comunitarias.	1799
6.	LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES COMO AYUDAS DE ESTADO	1802
7.	CONCLUSIONES.....	1804
8.	BIBLIOGRAFÍA	1805

LA CONFIGURACIÓN DE LA TASA POR RECOGIDA DE BASURA PREVIA AL PAGO POR GENERACIÓN. MARÍA GARCÍA CARACUEL

1.	INTRODUCCIÓN	1807
2.	EL INSTRUMENTO REGULATORIO DE LA TASA: LAS ORDENANZAS FISCALES Y EL ACUERDO DE IMPOSICIÓN	1811
3.	ELEMENTOS DEFINITORIOS DE LA TASA SOBRE RECOGIDA DE RESIDUOS	1816
3.1.	La obligatoriedad del servicio de recogida y tratamiento de basura.....	1817
3.2.	Cuantificación	1821
3.2.1.	Memoria Económica.....	1822
3.2.2.	Principios que rigen el reparto de los costes.....	1826
3.2.2.1.	Principio de equivalencia.....	1826
3.2.2.2.	Principio de capacidad económica	1829
3.2.3.	Módulos en los que se basan las tarifas de la tasa de recogida de basura.....	1832



4.	CONCLUSIONES.....	1834
5.	BIBLIOGRAFÍA	1837

III

FISCALIDAD INTERNACIONAL Y DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

1. FISCALIDAD INTERNACIONAL

LA REVALORIZACIÓN DEL CERTIFICADO FISCAL COMO MEDIO DE ACREDITACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL EN LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.		
	LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ	1845
1.	LA CONFLICTIVIDAD QUE SUSCITA LA RESIDENCIA FISCAL EN LA ACTUALIDAD. ASPECTOS PENDIENTES DE ACLARACIÓN POR PARTE DEL TRIBUNAL SUPREMO	1846
1.1.	Necesidad de actualizar algunas normas conforme al avance social y económico	1846
1.2.	Aspectos en los que se cuenta con la opinión del Tribunal Supremo	1850
1.3.	Cuestiones aún huérfanas de jurisprudencia del Tribunal Supremo	1855
2.	LA TESIS DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE LA PRUEBA DE LA RESIDENCIA FISCAL MEDIANTE CERTIFICADO OFICIAL EMITIDO A EFECTOS DEL CONVENIO	1858
2.1.	Antecedentes	1858
2.2.	Criterio que asienta la STS 778/2023, de 12 de junio.....	1860
2.3.	El compromiso que dimana de la firma de los convenios internacionales	1864
2.4.	El certificado de residencia fiscal «simple»	1868
3.	EL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL DESDE EL PUNTO DE VISTA DE SU FUERZA PROBATORIA	1869
3.1.	El ejercicio de la función pública certificadora.....	1869
3.2.	Presunción <i>iuris tantum</i> o presunción <i>iuris et de iure</i>	1870
4.	LA MAL LLAMADA SIMULACIÓN DE RESIDENCIA FISCAL	1877
5.	LOS TRIBUNALES PENALES ANTE EL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL	1880
5.1.	Adhesión a la tesis de la sala de lo contencioso del Tribunal Supremo	1880
5.2.	El principio de no indagación	1884



5.3. Reconocimiento de un posible error invencible	1886
6. CONCLUSIONES.....	1888
7. BIBLIOGRAFÍA	1889

LA CLÁUSULA DEL BENEFICIARIO EFECTIVO EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y LA JURISPRUDENCIA, CON ESPECIAL ATENCIÓN AL TRIBUNAL SUPREMO. MARÍA TERESA MATA SIERRA

1. CONSIDERACIONES PREVIAS.....	1891
2. EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO	1894
3. EL BENEFICIARIO EFECTIVO EN LA JURISPRUDENCIA EUROPEA RECIENTE	1907
4. EL CONCEPTO DEL BENEFICIARIO EFECTIVO EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y EN LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA	1914
4.1. Doctrina administrativa y jurisprudencia anterior a los «casos daneses»	1915
4.2. Doctrina del TEAC posterior a los «casos daneses»	1924
4.3. Criterio jurisprudencial tras los «casos daneses»	1933
4.4. La última jurisprudencia del Tribunal Supremo	1938
5. BIBLIOGRAFÍA	1946

LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITAL Y LA TRIBUTACIÓN DE LOS DIVIDENDOS TRANSFRONTERIZOS DISTRIBUIDOS A INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA Y ENTIDADES ASEGURADORAS NO RESIDENTES. J. SALVADOR PASTORIZA VÁZQUEZ

1. INTRODUCCIÓN	1952
2. MARCO NORMATIVO DE REFERENCIA	1953
2.1. Notas sobre el concepto de IIC en el Derecho español	1953
2.2. Régimen fiscal español: fiscalidad de los dividendos en el IRNR y tratamiento de entidades residentes comparables..	1956
2.3. Problemática «clásica» derivada de la plena liberalización de los mercados de capitales a través del artículo 63 del TFUE ..	1957
2.4. Artículo 63 TFUE y doctrina del TJUE: el test de restricción por carga fiscal efectiva final.....	1964
2.5. Los convenios para evitar la doble imposición en el juicio de justificación de las restricciones a la libre circulación de capitales: ¿acto aclarado?.....	1968
2.6. ¿Hacia un principio de autonomía de la responsabilidad tributaria del Estado infractor?.....	1970



3.	LA CONSTRUCCIÓN DE UN CRITERIO JURISPRUDENCIAL UNITARIO POR EL TRIBUNAL SUPREMO: DE LOS FONDOS ARMONIZADOS A LAS ENTIDADES ASEGURADORAS NO RESIDENTES	1973
3.1.	Los fondos armonizados (UCITS): las sentencias fundacionales de la doctrina del Tribunal Supremo.....	1973
3.2.	La extensión de la doctrina a los fondos residentes en terceros Estados	1975
3.3.	La consolidación del criterio funcional de comparabilidad: la extensión de la doctrina a los fondos de inversión no armonizados (<i>non-UCITS</i>)	1979
3.4.	La extensión del canon de comparabilidad funcional a las entidades aseguradoras no residentes.....	1982
3.4.1.	De la diferencia de tipos impositivos a la determinación de la base imponible: un nuevo estadio en la evolución jurisprudencial.....	1982
3.4.2.	La consolidación jurisprudencial del vínculo económico directo: la deducibilidad de las provisiones técnicas	1984
4.	CONCLUSIONES.....	1985
5.	JURISPRUDENCIA CITADA	1988
6.	BIBLIOGRAFÍA	1989

LOS PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS FISCALES TRANSFRONTERIZAS ESTABLECIDOS POR LA DIRECTIVA UE 2017/1852. JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

1993

1.	INTRODUCCIÓN	1994
2.	PERSPECTIVA GENERAL DE LA DIRECTIVA (UE) 2017/1852, COMO MECANISMO DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES TRANSFRONTERIZOS EN LA UE	1995
3.	ORIGEN, ANTECEDENTES, OBJETIVOS Y CONFIGURACIÓN TÉCNICA DEL MECANISMO DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES TRANSFRONTERIZOS ARTICULADO A TRAVÉS DE LA DIRECTIVA 2017/1852	1999
4.	ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES.....	2003
5.	ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES.....	2007
6.	LAS REGLAS DE INTERPRETACIÓN DE LA DIRECTIVA DE RESOLUCIÓN DE LITIGIOS FISCALES.....	2009



7. EL PROCEDIMIENTO DE RESOLUCIÓN DE LAS CONTROVERSIAS FISCALES TRANSFRONTERIZAS ARTICULADO POR LA DIRECTIVA 2017/1852	2010
7.1. Aspectos generales.....	2010
7.2. La presentación de la reclamación e inicio del PA	2010
7.2.1. Forma de presentación de la solicitud, la documentación necesaria y plazo.....	2010
7.2.2. Requerimientos de información adicional.....	2012
7.2.3. La aceptación expresa de la solicitud, plazo y efectos del silencio positivo.....	2013
7.2.4. El rechazo de la solicitud de inicio, los recursos contra el mismo y la posibilidad de constitución de la comisión consultiva para conflictos de aceptación .	2014
7.2.5. Procedimiento simplificado de inicio para personas físicas y empresas que no tengan la calificación de gran empresa.....	2016
7.2.6. Retirada de la solicitud y terminación anticipada..	2017
7.3. La fase del PA entre autoridades competentes	2017
7.4. La fase arbitral y final del PA.....	2020
7.4.1. Introducción	2020
7.4.2. El inicio de la fase arbitral.....	2020
7.4.3. Composición de la comisión consultiva y nombramiento de sus miembros	2023
7.4.4. Alternativas a la comisión consultiva	2027
7.4.5. Las reglas de funcionamiento de la comisión consultiva o de la comisión alternativa	2028
7.4.6. Reglas operativas de funcionamiento (artículos 13 y 14 de la DRL).....	2029
7.4.7. Decisión de la comisión (artículo 14 de la DRL) ...	2031
7.4.8. Decisión final (artículo 15 de la DRL)	2031
7.4.9. Forma y publicidad de las decisiones (artículo 18 de la DRL).....	2033
7.4.10. Costas del procedimiento (artículo 12 de la DRL) .	2034
7.5. Interacción con los procedimientos internos (artículo 16 de la DRL).....	2035
7.5.1. Introducción	2035
7.5.2. Interacción de los procedimientos de la Directiva con otros internos, administrativos o judiciales, anteriores o iniciados con anterioridad	2035



7.5.3.	Interacción con procedimientos internos en curso o que puedan iniciarse.....	2037
7.5.4.	La incompatibilidad de los procedimientos de la Directiva con los PA / mecanismos arbitrales de otros acuerdos o convenios.....	2040
7.6.	El procedimiento arbitral y la cuestión prejudicial	2042
7.7.	Cuestiones no reguladas	2043
8.	EL PAPEL DE LA COMISIÓN EUROPEA EN RELACIÓN CON LA APLICACIÓN DE LA DRL	2043
9.	LA TRANSPOSICIÓN, ENTRADA EN VIGOR Y APLICACIÓN DE LA DRL (ARTÍCULOS 22 Y 23 DE LA DIRECTIVA)	2043
10.	IDEAS FINALES ALREDEDOR DE LOS PROCEDIMIENTOS ARTICULADOS A TRAVÉS DE LA DRL.....	2046
11.	BIBLIOGRAFÍA	2049

2. DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

CONSECUENCIAS DE LA INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN Y SUS LÍMITES. REVISIÓN DE SITUACIONES JURÍDICAS FIRMES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL. ANTONIO HERRANZ GALLARDO		2055
1.	INTRODUCCIÓN	2055
2.	LAS CONSECUENCIAS DE LA INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	2056
2.1.	La devolución de lo indebido	2056
2.2.	El procedimiento para acordar la devolución: la autonomía procesal. Los principios de equivalencia y efectividad	2058
2.2.1.	El principio de equivalencia.....	2059
2.2.2.	El principio de efectividad	2060
2.3.	Los límites a la devolución de lo indebido	2063
2.3.1.	La prohibición del enriquecimiento injusto.....	2063
2.3.2.	Las situaciones jurídicas firmes	2065
3.	REVISIÓN DE SITUACIONES JURÍDICAS FIRMES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL	2071
3.1.	La revisión de oficio.....	2072
3.2.	La revocación	2080
3.2.1.	La legitimación	2080
3.2.2.	La infracción manifiesta de la ley.....	2082
3.2.3.	Circunstancias sobrevenidas	2084



3.3. El recurso extraordinario de revisión	2088
4. LA IMPOSIBILIDAD DE REVISAR SITUACIONES CONFIRMADAS POR SENTENCIA JUDICIAL FIRME	2090
5. CONCLUSIONES	2093
6. BIBLIOGRAFÍA	2094

LA REVISIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS FIRMES CONTRARIOS AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL Y CUESTIONES PENDIENTES. JOSÉ ÁNGEL GÓMEZ REQUENA

1. PLANTEAMIENTO	2098
2. EL NECESARIO EQUILIBRIO ENTRE LOS PRINCIPIOS DE EFECTIVIDAD Y PRIMACÍA DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA CON EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	2103
3. EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL DE LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS CUANDO UN TRIBUTOS ES CONTRARIO AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: REVISIÓN DE ACTOS NULOS DE PLENO DERECHO Y REVOCACIÓN	2110
3.1. Ideas generales	2110
3.2. La revisión de actos nulos de pleno derecho	2113
3.2.1. Evolución de una línea jurisprudencial restrictiva respecto a la nulidad de pleno derecho de actos tributarios firmes en aplicación de leyes declaradas inconstitucionales	2121
3.2.2. Evolución de una línea jurisprudencial flexible respecto a la nulidad de pleno derecho de actos tributarios firmes contrarios al Derecho de la Unión Europea	2126
3.3. La revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones	2133
4. CONCLUSIONES	2137
5. BIBLIOGRAFÍA	2139

IV. DERECHO ADUANERO Y REGÍMENES ESPECIALES

LA CONSTRUCCIÓN JURISPRUDENCIAL DEL DERECHO ADUANERO. MONTSERRAT HERMOSÍN ÁLVAREZ

1. INTRODUCCIÓN	2144
-----------------------	------



2.	LA RECONSTRUCCIÓN MATERIAL DEL PRESUPUESTO DE LA DEUDA ADUANERA	2146
2.1.	La venta relevante: del territorio aduanero como espacio físico al mercado de destino	2146
2.2.	El momento jurídicamente relevante del valor: depósito aduanero, ventas sucesivas y congelación procedimental .	2152
2.3.	La prueba aduanera frente al automatismo documental: origen, plazo y motivación administrativa	2155
3.	LA REVISIÓN <i>A POSTERIORI</i> DE LA DEUDA ADUANERA: PLAZOS DE CONTRACCIÓN Y EFICACIA DE LA LIQUIDACIÓN ...	2157
3.1.	La diferenciación de planos: recursos propios y relación Estado-deudor	2157
3.2.	El rechazo a la convalidación automática	2159
4.	LA DELIMITACIÓN SUBJETIVA DE LA DEUDA ADUANERA Y EL ALCANCE DE LAS GARANTÍAS DEL REPRESENTANTE.....	2160
5.	DEVOLUCIÓN Y CONDONACIÓN EN EL CAU: EL PLAZO DEL REMEDIO RESTITUTORIO.....	2162
6.	LA AGENDA ABIERTA: EL ALCANCE DEL «MISMO ESTADO» EN EL RÉGIMEN DE LAS MERCANCÍAS DE RETORNO	2164
6.1.	Bienes fungibles y alcance del «mismo estado» en el régimen de las mercancías de retorno.....	2165
6.2.	Alteraciones funcionales y relevancia jurídica en el régimen de las mercancías de retorno.....	2167
7.	CONCLUSIONES.....	2169
7.1.	La consolidación de una doctrina jurisprudencial aduanera sistemática	2169
7.2.	El diálogo prejudicial como técnica de construcción jurisprudencial	2170
7.3.	La primacía de la realidad económica en la determinación del valor en aduana	2170
7.4.	La revisión <i>a posteriori</i> entre eficacia recaudatoria y control judicial pleno	2170
7.5.	La garantía como límite a la expansión subjetiva de la deuda aduanera.....	2171
7.6.	La preclusión temporal como rasgo estructural del remedio restitutorio.....	2171
7.7.	El «mismo estado» como estándar abierto de identidad aduanera en el régimen de retorno	2171



8.	BIBLIOGRAFÍA	2172
----	--------------------	------

EL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DEL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN. VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ		2175
--	--	-------------

1.	INTRODUCCIÓN	2176
2.	RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS	2178

2.1.	La no pérdida del beneficio fiscal de la RIC por el incumplimiento de la obligación de comunicar las inversiones anticipadas y su sistema de financiación.....	2178
------	--	------

2.2.	La posible eliminación en la base imponible de un grupo de consolidación fiscal del beneficio de una entidad dependiente derivado de operaciones con otras entidades del mismo grupo con el que dotó la RIC reduciéndose su base imponible individual.....	2181
------	--	------

2.3.	La no posible materialización de la RIC en inmuebles destinados al arrendamiento realizado a través de una comunidad de bienes por la no participación directa del comunero en la gestión de la actividad y por no tratarse de arrendamientos cualificados	2184
------	--	------

2.4.	El cumplimiento del requisito de mantenimiento en las materializaciones indirectas de la RIC con la permanencia en el patrimonio del contribuyente sin exigirse la continuación en la actividad económica	2188
------	---	------

2.5.	La no imputación a la sociedad absorbente de las anteriores inversiones de la sociedad absorbida para ser materializaciones de la RIC dotada por la sociedad absorbente....	2190
------	---	------

3.	LA DEDUCCIÓN PARA INVERSIONES EN CANARIAS: LA APLICACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE 1978 Y SU REGLAMENTO DE 1982	2194
----	--	------

4.	ZONA ESPECIAL CANARIA: EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LAS RESOLUCIONES DENEGATORIAS DE LA AUTORIZACIÓN DEL CONSORCIO DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA	2200
----	---	------

5.	BIBLIOGRAFÍA	2205
----	--------------------	------



LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 42.2.A) LGT. DE SU PECULIAR NATURALEZA JURÍDICA Y DE LAS CONSECUENCIAS DE LA MISMA

Víctor ROMO BLANCO
AEAT

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN, PLURALIDAD DE OPINIONES Y EL SURGIMIENTO DE UN CONSENSO
2. EL SURGIMIENTO DEL CONSENSO EN LA HABITUAL CONTROVERSIA DOCTRINAL
3. LA CONSOLIDACIÓN DEL CONSENSO SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT. LA VOZ UNIFORME DEL CONSEJO DE ESTADO, DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DE EUROPA
4. ESTO DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT ¿DE QUÉ VA? DE FRAUDE DE ACREEDORES, A NO DUDARLO
 - 4.1. Que no falte una mirada a los clásicos
 - 4.2. El fraude más familiar, siendo deudor uno de los miembros del grupo familiar todos los esfuerzos irán dirigidos a alejar los bienes del mismo
 - 4.3. La entrada en escena de las pantallas societarias, un paso más en la sofisticación del fraude, aquí el deudor es una sociedad
 - 4.4. El caso de la *omnia bona* bien entendida, no es cuestión de deshacerse de todo, sino de lo más expuesto a la ejecución provechosa en subasta
 - 4.5. Los mecanismos que salen al paso de las dificultades crecientes, deven-go posterior, cadenas de responsabilidad y procesos de ocultación. Los casos de sofisticación fraudatoria
5. LA TODAVÍA INCOMPLETA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT DESDE SU GÉNESIS COMO NORMA ESPECÍFICA DE PROTECCIÓN DE LA ACCIÓN RECAUDADORA HASTA SU PECULIAR FUN-



DAMENTO Y CONEXIÓN, NO CON LAS DEUDAS, SINO CON LOS BIENES DEL DEUDOR. LOS MÁS MARCADOS COROLARIOS DE LA PATRIMONIALIDAD DE LA FIGURA

- 5.1. El camino recorrido hasta llegar al peculiar fundamento de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT
- 5.2. La evolución jurisprudencial del artículo 42.2 a) LGT: los más marcados corolarios de la patrimonialidad de la figura
6. UNA CUESTIÓN PENDIENTE DE CASACIÓN: LA DE LA EXTENSIÓN SUBJETIVA DE ESTA RESPONSABILIDAD O ¿HASTA DÓNDE LLEGA EL CONCEPTO DE COLABORADOR EN LA OCULTACIÓN?
 - 6.1. La cuestión casacional planteada por el ATS de 11 de noviembre de 2025, Sala de lo Contencioso sección 1.^a, recurso de casación 7744/2024 – ECLI:ES:TS:2025:10371A
 - 6.2. Una reflexión: nos enfrentamos a la necesidad de un concepto, a la necesidad de adscribir la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT a lo que es su *alma mater*, la responsabilidad extracontractual, cosa que nos están diciendo desde la Sala de lo Civil del Supremo hasta el Consejo de Estado, pasando por Europa
7. REFLEXIONES SOBRE LA CONTROVERTIDA CUESTIÓN DEL ELEMENTO SUBJETIVO DE ESTA RESPONSABILIDAD Y LAS POSIBLES CONSECUENCIAS DE HABER QUEDADO A MEDIO CAMINO EN SU INTENTO PAULIANO
 - 7.1. Introducción a lo que debería ser el elemento subjetivo de esta responsabilidad, el pauliano, y a cómo ha quedado la cuestión
 - 7.2. La muy controvertida cuestión del elemento subjetivo de esta responsabilidad, o el intento frustrado de llegar a la mera *sciencia fraudes* del remedio pauliano
8. LA CUESTIÓN DE LA MENOR EDAD: UNA HERIDA ABIERTA DE PAR EN PAR
 - 8.1. El curioso debate de las tres sentencias de menores
 - 8.2. Las observaciones y sugerencias del Consejo de Estado sobre el empleo del patrimonio de los menores de edad como «paraíso fiscal»
 - 8.3. Sobre los esfuerzos civiles de la recaudación tributaria en dar contestación al fraude urdido en abuso de la menor edad
 - 8.4. Una notable aportación doctrinal que queremos destacar
9. NUESTRAS CONCLUSIONES DE ESTE ESTUDIO O COMO LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT NO HA LLEGADO A SER LO QUE PODÍA HABER SIDO, Y LA NECESIDAD DE ACUDIR A LOS REMEDIOS CIVILES
10. BIBLIOGRAFÍA



1. INTRODUCCIÓN, PLURALIDAD DE OPINIONES Y EL SURGIMIENTO DE UN CONSENSO

Esto de las responsabilidades tributarias en general y de la figura del artículo 42.2 a) LGT —que es la pieza basal del sistema de reacción frente a la elusión recaudatoria— en particular, está siendo cosa de controversia agotadora e interminable.

Veremos con detalle que no cede un ápice la pretensión de algunos de tener las responsabilidades, todas ellas sin excepción, por sancionadoras, para al punto lastrar su eficacia con mil y una exigencias, no siendo la menor de ellas la de dar entrada a la presunción de inocencia.

Y esta controversia es particularmente frustrante en el caso del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria —en lo sucesivo LGT—, cuando se revela tan prístina y nítida su naturaleza meramente indemnizatoria o aquiliana.

Baste una lectura de su tenor literal, así nos dice el precepto —es nuestro el subrayado— que:

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

No puede evitar preguntarse uno ¿cómo es posible que una figura que busca reparar el daño pueda ser tenida por sancionadora?

Nosotros, y no estamos solos en ello, no lo vemos tan distante de la figura contenida en el artículo 1.902 del Código Civil —en lo sucesivo CC—, cuando nos dice —es nuestro el subrayado—:

El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.

Tomemos el ejemplo de la tutela pauliana, que es sabido opera la reconstrucción del patrimonio del deudor indebidamente socavado —si bien las más recientes corrientes jurisprudenciales abogan por la repristinación del embargo—, pues bien, es revelador el artículo 1.298 CC, cuando nos dice que —es nuestro el subrayado—:



El que hubiese adquirido de mala fe las cosas enajenadas en fraude de acreedores, deberá indemnizar a éstos de los daños y perjuicios que la enajenación les hubiese ocasionado, siempre que por cualquier causa le fuera imposible devolverlas.

Por lo referido a la nulidad por simulación, podemos ubicarnos en el artículo 1.307 CC, cuando nos dice que —es nuestro el subrayado—:

Siempre que el obligado por la declaración de nulidad a la devolución de la cosa no pueda devolverla por haberse perdido, deberá restituir los frutos percibidos y el valor que tenía la cosa cuando se perdió, con los intereses desde la misma fecha.

O si acudimos al derecho ganancial, observaremos cómo la tutela del acreedor es conservativa de sus derechos, así en el artículo 1.317 CC se nos dice que —es nuestro el subrayado—:

La modificación del régimen económico matrimonial realizada durante el matrimonio no perjudicará en ningún caso los derechos ya adquiridos por terceros.

En el derecho sucesorio también encontramos fórmulas conservativas de los derechos del acreedor, así el artículo 1.001 CC nos dice que —es nuestro el subrayado—:

Si el heredero repudia la herencia en perjuicio de sus propios acreedores, podrán éstos pedir al Juez que los autorice para aceptarla en nombre de aquél.

La aceptación sólo aprovechará a los acreedores en cuanto baste a cubrir el importe de sus créditos. El exceso, si lo hubiere, no pertenecerá en ningún caso al renunciante, sino que se adjudicará a las personas a quienes corresponda según las reglas establecidas en este Código.

Y si acudimos al derecho mercantil, el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, —en lo sucesivo LSC— en su artículo 236 apartado 1.º encontramos una norma tuitiva frente a los administradores sociales, limitada al daño y con una presunción de culpa, que como es sabido está también a disposición de los acreedores sociales, cuando nos dice —es nuestro el subrayado—:

1. Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa.



La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales.

Todas estas figuras son tuitivas del crédito y todas, tanto la del artículo 42.2 a) LGT, como las civiles y mercantiles, son meramente reparadoras, conservativas o indemnizatorias, pues o bien limitan cuantitativamente su respuesta al daño causado o bien preservan los derechos del acreedor.

Realmente nadie tendría por sancionadora ninguna de las figuras civiles y mercantiles referidas, y si alguien lo hiciese abiertamente acaso levantase sorpresas, sino suspicacias o abiertos reparos entre los interlocutores.

Y sin embargo, es moneda corriente tener a la facultad del artículo 42.2 a) LGT por sancionadora, sin reparos ni empachos, y acaso no por ser lo que es, sino por usarla quien la usa.

No obstante, de un tiempo a esta parte sí se vislumbra un consenso, al que acaso sean reacios los más recalcitrantes, pero al que a buen ritmo se están sumando las voces más autorizadas. Veremos este consenso tanto en la doctrina como en Europa, tanto en la Sala primera del Supremo como en la sala tercera o en el mismísimo Consejo de Estado; todos lo están diciendo, con diversos matices, con apreciaciones diversas, pero lo están diciendo: la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT no es sancionadora, es un remedio que entronca con las figuras civiles de tutela del crédito, que tiene una naturaleza resarcitoria e indemnizatoria indudable, incontestable.

2. EL SURGIMIENTO DEL CONSENSO EN LA HABITUAL CONTROVER-SIA DOCTRINAL

Es suyo, sino el de la doctrina, la polémica, siempre enriquecedora, siempre apasionante, que ya podemos decirlo, no ha faltado en esta cuestión de lo que pueda ser el artículo 42.2 a) LGT, pero que de un tiempo a esta parte, anuncia el surgimiento de un consenso, que pasamos a exponer.

Comenzaremos esta singladura con un trabajo pionero y preclaro, la aportación de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS⁽¹⁾ que si bien referido a la responsabilidad del artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963, es plenamente aplicable a la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, de la cual fue precedente.

(1) ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., «La responsabilidad tributaria solidaria por conducta obstativas del embargo en el apremio administrativo (artículo 131.5 de la Ley General Tributaria)». Tribuna Fiscal núm. 109, noviembre de 1999, págs. 61 y ss.



Es muy destacable su reflexión de que la respuesta del artículo 131.5 de la LGT de 1963, —antecedente casi idéntico a la figura del artículo 42.2 a) LGT que estamos estudiando— sin atacar directamente la validez o eficacia de los negocios, «permitirá salvaguardar el crédito tributario con efectos indemnizatorios análogos a los que resultan de las obligaciones de restituir o indemnizar derivadas de la acción de nulidad (art. 1.307 CC) o de las impuestas al adquirente de mala fe de cosas enajenadas en fraude de acreedores (art. 1.298 CC)».

Y al abordar la cuestión de la naturaleza jurídica de esta figura, destaca su autonomía sistemática, al basarse esta responsabilidad en la idea del resarcimiento y no en la más amplia de aseguramiento o garantía de la obligación; de ahí la limitación de su alcance al daño irrogado y de ahí que opere «sin traslado [de la deuda] al responsable de la obligación tributaria».

Esto lo queremos subrayar, fue su acierto temprano afirmar que a este responsable no se le está trasladando la deuda, sino el daño por él causado.

Ya en una obra posterior, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS⁽²⁾ llevó su análisis al artículo 42.2 a) LGT, señalando que el mismo sigue las pautas del artículo 131.5 de la LGT de 1963, con algunas precisiones.

Acaso la más llamativa haya sido la eliminación del término «malicioso» que exigía el artículo 131.5 de la LGT de 1963. Y nos dice que esta previsión adolecía de redundancia innecesaria, pues es sabido que de acudir a la jurisprudencia civil referida al fraude de acreedores bastarán actos que preparen, provoquen, simulen o agraven una aparente insolvencia del deudor, para lo que sólo se precisa conocer o tener conciencia de esta posibilidad y no un específico ánimo de perjudicar.

Comentaremos, siquiera brevemente, la aportación hecha en su día por GONZÁLEZ ORTIZ⁽³⁾ cuando analizando la figura de responsabilidad contenida en el artículo 131.5 a) LGT de 1963 reparó en que el alcance de la responsabilidad a los bienes o derechos que se hubieran podido embargar era una particularidad de este supuesto de responsabilidad.

Y de ello, con gran acierto a nuestro juicio, llegó a la conclusión de que yendo más allá de la responsabilidad entendida como garantía de deuda, nos hallamos ante un supuesto entroncado en la responsabilidad civil extracontractual o aquiliana.

(2) ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., «Comentario a los arts. 41, 42 y 43», en AA.VV., *Comentarios a la Nueva LGT*, Aranzadi, Pamplona, págs. 291 y ss.

(3) GONZÁLEZ ORTIZ, D., *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, ed. Dykinson 2002, pág. 142.



Tenemos pues por muy acertadas las aportaciones de los dos autores anteriores y a nuestro parecer no menos acertada fue la contribución de MARTÍN JIMÉNEZ⁽⁴⁾, cuando precisando posiciones doctrinales pretéritas, apuntó que para la responsabilidad del artículo 42.2 LGT, entre otras «se trata, pensamos, de regulaciones tributarias especiales de supuestos en los que, a falta de la norma tributaria, podría perfectamente resultar de aplicación la normativa civil o mercantil (general o especial) en materia de responsabilidad extracontractual o aquiliana».

Así, entrando el autor en un estudio específico de la naturaleza y función de la responsabilidad del artículo 42.2 LGT, destaca lo que denomina sus notas distintivas, que le llevan a sostener que:

Más que perseguir la garantía de una obligación tributaria o tener vocación sancionadora, en el artículo 42.2 LGT se trata de regular una forma específica de responsabilidad extracontractual (una variante del artículo 1.902 CC) que persigue hacer responder el daño causado a la persona a la que el mismo es imputable cuando su conducta determine que se ponga en peligro el procedimiento administrativo de ejecución con respecto a un bien o derecho determinado, ya se haya iniciado tal procedimiento o se trate de conductas anteriores al mismo.

Debemos destacar la contribución de DE MIGUEL ARIAS⁽⁵⁾ cuando reconoce la función de garantía del crédito tributario de la figura del responsable, pero no sin destacar que «[...] el concreto supuesto al que aquí nos referimos encuentra su fundamento en la responsabilidad extracontractual derivada de los actos u omisiones lesivos realizados por una persona ajena a una determinada relación crediticia (art. 1902 CC)».

Tenemos por muy acertada la aportación de MARCOS CARDONA⁽⁶⁾ que nos ofrece un meritorio esfuerzo vinculando el artículo 42.2 a) LGT con las potencias del remedio pauliano. Así la autora nos recuerda lo que, por otra parte, como veremos, es jurisprudencia reiterada, cual es que: «Mediante el ejercicio de esta acción con fundamento en la protección de la autotutela ejecutiva, se evita el tener que acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión para la defensa y garantía del crédito público».

(4) MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. Aranzadi 2007. pág. 51 y págs. 218 y ss.

(5) DE MIGUEL ARIAS, S., *La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria*. Aranzadi 2011, págs. 429 y ss.

(6) MARCOS CARDONA, M., Alcance de la responsabilidad del 42.2 a) LGT respecto de las estrategias preparatorias de ocultación o transmisión de bienes previas al devengo de la obligación tributaria principal. Nueva fiscalidad, núm. 3, julio-septiembre de 2021, págs. 112 y siguientes.



Tenemos por muy valiosa la aportación de REBOLLO PUIG⁽⁷⁾ cuando afirma que, ya en su día, se opuso al pretendido carácter sancionador de ciertas responsabilidades tributarias, y abunda ahora en esta línea, y para ello, reitera los argumentos que veremos en la Sala de lo Civil del Supremo (el derecho de reembolso y la ausencia de finalidad represiva, retributiva o de castigo) y da un argumento adicional, pensando ya en la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, que nos parece sumamente acertado así sostiene que «[...] cuando con estas responsabilidades lo que la Administración consigue a la postre es algo análogo a lo que podría lograr todo acreedor ante la jurisdicción civil, hay un indicio contrario a su carácter sancionador».

3. LA CONSOLIDACIÓN DEL CONSENSO SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT. LA VOZ UNIFORME DEL CONSEJO DE ESTADO, DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DE EUROPA

Vista la doctrina queremos ahora exponer lo que en una publicación anterior nuestra en el Blog Fiscal de Crónica Tributaria (IEF)⁽⁸⁾ hemos llamado el consenso, que es algo ya innegable, salvo acaso para los más atrincherados en las posiciones sancionadoras de las responsabilidades tributarias.

Queremos comenzar por el Consejo de Estado que en el apartado XII de su memoria de 2024⁽⁹⁾ se ha pronunciado ampliamente sobre el modo en que debe ser entendida la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, y no queremos llegar al extremo de *Roma locuta causa finita*, pero sí advertir de que es ésta una voz que debe ser escuchada con suma atención y respeto.

En el punto 1.º de este apartado XII se nos ofrece un relevante análisis de la naturaleza jurídica del responsable de los artículos 41, 42 y 43 LGT, concretando este estudio para la figura del artículo 42.2 a) LGT. Así, la define como una responsabilidad subjetiva con base en la realización de un ilícito civil en fraude de la Hacienda acreedora, que entronca con el artículo 1902 CC y que pone a disposición de la Administración un resultado indemnizatorio equivalente al que ofrece el remedio pauliano.

(7) REBOLLO PUIG, M., *Responsables de las infracciones administrativas*, editorial Universidad de Sevilla 2023, pág. 163 y págs. 348 y siguientes.

(8) ROMO BLANCO, V. F. (2026). La discusión sobre la naturaleza jurídica del artículo 42.2 a) LGT, o la paradoja de hacer oídos sordos al consenso. Blog Fiscal de Crónica Tributaria (Instituto de Estudios Fiscales), entrada de 18 de marzo de 2026. <https://blogfiscal.cronica-tributaria.ief.es/>

(9) <https://www.consejo-estado.es/wp-content/uploads/2025/09/Memoria-2024.pdf>



Sabemos todos que la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo lleva años saliendo al paso de las pretensiones interesadas de llevar las responsabilidades tributarias al ámbito sancionador y ya en seis Sentencias ha refutado tales pretensiones.

Destacaremos la STS de 4 de noviembre de 2025, Sala de lo Civil sección 1.^a, recurso de casación 7897/2021 – ECLI:ES:TS:2025:4867, por venir referida a una responsabilidad del artículo 42.2 b) LGT. En su FJ 2.^o punto 3.^o la define como indemnizatoria o resarcitoria y nos dice que no se trata de una sanción, sino de una responsabilidad que trae su causa de una obligación de resarcimiento del daño provocado por el incumplimiento de la orden de embargo emanada de la AEAT.

La Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo cuando se ha planteado abiertamente la cuestión de su pretendida naturaleza sancionadora, nunca ha dudado en negar tal cosa, sin ambages, sin matices.

Son por todos conocidas las SSTS de 28 de abril de 2023, Sala de lo Contencioso sección 2.^a recurso de casación 546/2021 – ECLI:ES:TS:2023:1848 y recurso de casación 72/2021 – ECLI:ES:TS:2023:1849, en las que se dejó sentada como doctrina jurisprudencial «que la declaración de responsabilidad solidaria por la causa prevista en el art. 42.2.a) LGT no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio *ne bis in idem* que impera en el derecho sancionador».

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea no ha analizado aún la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, todo llegará, pero sí ha habido dos casos, MENCI y MC, que entendemos ofrecen razones de peso aplicables a la misma.

No podemos pasar por alto la contundente afirmación de la STJUE de 20 de marzo de 2018, MENCI, Gran Sala, asunto C-524/15 ECLI:EU:C:2018:197, cuando para una figura italiana, sostuvo que una medida de autotutela administrativa, tuitiva del crédito público tributario, que se limita a reparar el perjuicio causado por una infracción ni tiene ni puede tener carácter penal.

Y no podemos evitar trasladar estas razones a la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, que ha sabido limitarse en su alcance al daño irrogado, siendo pues, por ello, meramente indemnizatoria y no sancionadora.

Aún más contundente, opinamos, fue la precisión de la STJUE (Sala Séptima) de 13 de octubre de 2022, Asunto C-1/21, [MC] ECLI:EU:C:2022:788, donde para una previsión normativa búlgara se nos dijo que una modalidad de responsabilidad limitada en su cuantía al daño causado por colaborar en el vaciamiento patrimonial de la sociedad deudora no podrá suponer una infracción penal. Igualmente se afirmó —y esto es vital— que, al limitarse



el alcance de la responsabilidad al daño, el responsable no se convierte en deudor de la deuda originaria.

Pero, es más, —y esto es auténticamente importante— a continuación, el TJUE, destacando expresamente en su apartado 51 la contribución del Gobierno Español, señala como —es nuestro el subrayado—:

En el caso de autos, como han alegado acertadamente el Gobierno español y la Comisión, es preciso señalar, no obstante, que un mecanismo de responsabilidad solidaria como el controvertido en el litigio principal no tiene por objeto designar a una persona deudora del impuesto por una determinada operación gravada, en el sentido del artículo 205 de la Directiva del IVA.

Vemos aquí una nota auténticamente distintiva de estas responsabilidades indemnizatorias o resarcitorias, cual es que no buscan trasladar la deuda al responsable, sino hacerle responder del daño por él causado y hasta el importe de dicho daño irrogado.

Esta es la consecuencia más notable, siguiendo la terminología de MARTÍN JIMÉNEZ⁽¹⁰⁾, de que estemos ante una figura indemnizatoria o resarcitoria y no ante una responsabilidad como garantía de deuda. Esta consecuencia notabilísima, que ya veíamos apuntada para la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT en ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS⁽¹¹⁾ es que este tipo de responsabilidades operan sin traslado de la deuda al responsable.

Es decir, tiene afirmado el TJUE, y ello gracias al empeño entre otros del Gobierno Español, que, en este tipo de responsabilidades indemnizatorias o resarcitorias, como es el caso del artículo 42.2 a) LGT no se deriva o traslada la deuda al responsable, sino el daño y hasta el daño.

Y queremos y debemos detenernos en la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso Latorre Atance contra España, decisión de 18 de diciembre de 2025 de la sección 5.^a, aplicación núm. 33818/22⁽¹²⁾, supuso el primer contacto del Tribunal de Estrasburgo con la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, pieza central en la lucha contra el fraude y la simulación en perjuicio del crédito público.

(10) MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*. Aranzadi 2007. págs. 25 y ss.

(11) ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., «La responsabilidad tributaria solidaria por conducta obstativa del embargo en el apremio administrativo (artículo 131.5 de la Ley General Tributaria)». Tribuna Fiscal núm. 109, noviembre de 1999, págs. 61 y ss.

(12) LATORRE ATANCE v. SPAIN (coe.int).



Recayeron en su día sentencias de la Audiencia Nacional indebidamente divergentes sobre sendas responsabilidades del artículo 42.2 a) LGT a tres administradores concursales, y lo que se pretendía por la parte demandante era la aplicación a las mismas de la parte tanto civil como penal del artículo 6 § 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Esto debemos subrayarlo, a una responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT se le intentaba aplicar la parte penal del Convenio Europeo de Derechos Humanos, y ello en base a los criterios Engel⁽¹³⁾, poniendo el acento, para afirmar su naturaleza sancionadora, en la inclusión de sanciones en el alcance y en lo ilusorio del reembolso en una situación de insolvencia.

El TEDH hasta en tres ocasiones afirma que estamos ante una responsabilidad civil por una conducta ilícita en relación con el patrimonio del deudor y que, a este responsable, ni se le atribuyen las deudas fiscales, ni se le trata como contribuyente, ni en suma su responsabilidad está fundada en su capacidad de pago. Es por ello que, para solucionar la controversia, decide el Tribunal, basta y sobra con acudir a la parte civil del Convenio.

Nosotros hemos sostenido⁽¹⁴⁾ que esta responsabilidad es «otra cosa», es una respuesta indemnizatoria frente al fraude de acreedores y la simulación, y es por ello que, en la misma, ni atisbo hay de naturaleza sancionadora, como no la hay, ni la puede haber, en la respuesta pauliana o en la de nulidad por simulación, —remedios civiles que está utilizando la Recaudación con invariable éxito— por mucho que algunos se empeñen en lo contrario.

Y será desde esta base de la naturaleza meramente indemnizatoria de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT que vamos a intentar exponer la evolución jurisprudencial de la figura, que ya avanzamos, ilustra un muy meritorio esfuerzo, pero que a nuestro juicio, no ha llegado a buen puerto.

Acaso, lo veremos, el artículo 42.2 a) LGT no haya llegado a desplegar todo su potencial, y este quedarse a medio camino es lo que está poniendo de manifiesto la necesidad de volver en cierta medida a los remedios civiles, vamos, para que se entienda, volver a hacer paulianas.

Pero antes de este estudio de la evolución jurisprudencial de la figura, del meritorio y demediado esfuerzo de la Sala de lo contencioso hecho en este

(13) ENGEL AND OTHERS v. THE NETHERLANDS [Spanish Translation] summary by the Spanish Cortes Generales (coe.int).

(14) ROMO BLANCO, V. F. (2026). La discusión sobre la naturaleza jurídica del artículo 42.2 a) LGT, o la paradoja de hacer oídos sordos al consenso. Blog Fiscal de Crónica Tributaria (Instituto de Estudios Fiscales), entrada de 18 de marzo de 2026. <https://blogfiscal.cronica-tributaria.ief.es/>



sentido, se antoja no solo necesario, sino imperativo, para zanjar polémicas y salir al paso de diatribas, dejar sentado de una vez por todas que estamos hablando de fraude de acreedores, de *fraus creditoris*.

Es decir, la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT no es una alambicada construcción administrativa, que con más o menos criterio designa garantes de lo debido. Todo lo contrario, es un remedio tuitivo, que entre otros, reacciona frente a algo muy concreto, el fraude de acreedores.

4. ESTO DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT ¿DE QUÉ VA? DE FRAUDE DE ACREEDORES, A NO DUDARLO

4.1. Que no falte una mirada a los clásicos

A ver si tanta controversia viene de no haber parado mientes en qué pueda ser esta realidad que nos ocupa, y en este punto sobran especulaciones, son muchas ya las sentencias de la sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso del Supremo que recogen ejemplos triunfantes de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT y las conductas son elocuentes, esto es fraude de acreedores que se define⁽¹⁵⁾ como el «acto del deudor, generalmente simulado y rescindible, que deja al acreedor sin medio de cobrar lo que se le debe».

Siempre es aconsejable acudir a los clásicos y en este menester nuestro es cita insuperable el FERRARA⁽¹⁶⁾ cuando nos decía que:

El fin primordial que las partes se proponen al realizar un acto simulado es el de producir una disminución ficticia del patrimonio o un aumento aparente del pasivo para, de este modo, frustrar la garantía de los acreedores e impedir su satisfacción.

E igualmente, es cita obligada MUÑOZ SABATÉ⁽¹⁷⁾ cuando en su obra ya clásica sobre la prueba de la simulación, centrándose en la «simulación de insolvencia», nos ofrece este revelador texto —es nuestro el subrayado—:

Cuando un deudor malicioso pretende sustraerse a la ejecución forzosa de sus bienes por deudas patrimoniales o convertibles patrimonialmente, burlando así a sus acreedores, suele ser frecuente que se provoque artificialmente una evasión de dichos bienes al objeto de advenir a un estado de ficticia o simulada insolvencia, que haga imposible la ejecución y convierta el título crediticio, y en último

(15) Definición de fraude de acreedores —Diccionario panhispánico del español jurídico— RAE.

(16) FERRARA, F., La simulación de los negocios jurídicos, Revista de Derecho Privado 1931. 2.^a edición. Pág. 192.

(17) MUÑOZ SABATÉ, L., La prueba de la simulación. Editorial Temis 2011. Págs. 17 y ss.



caso, la sentencia judicial, en una tristísima victoria pírrica, desacreditando de paso la eficacia del proceso que posibilitó dicha resolución y consecuente traba. En ocasiones, incluso, la provocación de tal insolvencia opera como mecanismo disuasorio frente al acreedor, que antes de enzarzarse en un proceso deduciendo la acción pauliana o cualquier otra simulatoria, prefiere dar el asunto por perdido y ventilado, no siendo asaz extraño que entre los motivos mayormente determinantes de dicho desistimiento sean los debidos a la dificultad probatoria.

Prosigue el autor señalando que la finalidad más común y frecuente de esta simulación negocial es el *fraus creditoris*. Y, es que, sucede que esto en esencia es simple, se busca evadir los bienes a la ejecución de los acreedores, para lo cual «[...] o bien se simula un total desapoderamiento de dichos bienes, substrayéndolos de la esfera patrimonial del deudor, o bien se les deprecia ficticiamente a unos extremos que hagan poco apetecible su persecución. Tanto en uno como en otro supuesto, el simulador recurre a la técnica del negocio jurídico que habrá de dar apariencia legal a la operación fraudulenta, valiéndose para ello del concurso de un cómplice quien completará el otro extremo de la relación jurídica frustratoria».

Concluye esta reflexión el autor ofreciendo una relación, no exhaustiva, de las formas corrientemente empleadas para lograr la simulación contractual de insolvencia. Así refiere:

- Ventas a vinculados dirigidas a impedir una ejecución judicial o en última instancia posibilitar una tercería de dominio.
- Constitución de gravámenes reales en garantía de deudas simultáneamente reconocidas.
- Ejecuciones judiciales por créditos simulados, que posibilitan la traslación de los bienes a vinculados.
- Aportaciones a sociedades las más veces recibiendo a cambio acciones o participaciones que, como es sabido, sí pueden ser trabadas, pero difícilmente ejecutadas con provecho.
- Y los inevitables actos de liberalidad que, advierte al autor, no son tan frecuentes, pues desatan las presunciones civiles de fraude.

Y es un hecho que, todas estas características, toda esta casuística, vamos a verla, a continuación, en la producción de la sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso del Supremo recaída en relación a la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, de la que ya avisamos, vamos a acometer un estudio exhaustivo.



4.2. El fraude más familiar, siendo deudor uno de los miembros del grupo familiar todos los esfuerzos irán dirigidos a alejar los bienes del mismo

Sin dificultad logramos identificar la conducta fraudatoria por excelencia, cual es el refugio de los bienes del deudor en su grupo familiar, bien sea con o sin pantallas societarias interpuestas, argucia primaria que al tiempo que aleja los bienes más preciados del acreedor hace posible mantener el uso y disfrute de los mismos, aunando así dos indicios axiales de la simulación fraudatoria, a saber, *affectio* y *retentio possessionis*.

Debemos insistir en que, lo determinante de este esquema básico es que la deuda nace y lógicamente permanece, en un miembro del grupo familiar. La estrategia claro está, consiste en alejar los bienes del acreedor y la temida venta en subasta, pero permitiendo mantener su uso y disfrute por el deudor y por el resto de miembros del clan fraudatorio. Podemos ver que la estructura íntima del *fraus creditoris* es «gatopardiana», pues se pretende que todo ha cambiado para que a la postre, todo siga igual.

En puridad, el estudio de esta casuística sorprende, pues en un grupo familiar en el que sus miembros mantienen o incluso acrecientan su riqueza, hay una nota discordante, uno de ellos se revela insolvente y, casualidades de la vida es ese, quien no titula bienes, quien titula las deudas. Vendría a ser un «pobre rodeado de ricos» que con seráfica resignación parece asumir su amarga suerte. Como veremos la realidad es muy otra, aquí todo es fraude y simulación.

Así, es frecuente acudir a la capitulación matrimonial oportuna, aderezada con actos ulteriores para zafarse de la inoponibilidad ganancial que opone la regulación civil. Está el caso del deudor que capitula y prosigue en el proceso de ocultación implicando en este afán a los hijos, como leemos en la STS de 9 de marzo de 2012, Sala de lo Contencioso sección 2.^a recurso de casación para la unificación de la doctrina 467/2009 – ECLI:ES:TS:2012:1658; o quien tras la capitulación acude no a parientes, sino a pantallas societarias como expone la STS de 9 de junio de 2014, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 432/2012 – ECLI:ES:TS:2014:2307.

La casuística capitular se muestra fecunda como pocas, y en ocasiones sorprendente, como es el caso de la STS de 18 de noviembre de 2015, Sala de lo Contencioso, sección 2.^a, recurso de casación 860/2014 – ECLI:ES:TS:2015:4975, en el que, tras capitular y pasar a separación de bienes, quien se sabía deudor adquiere bienes como privativos simulando su venta a su esposa, que ultimando el proceso de ocultación lo grava con hipotecas. Tenemos, en este último paso, un notable ejemplo de cómo gravando el bien con cargas reales, se logra obstaculizar la temida ejecución.



En esta línea es notable el caso referido por la STS de 29 de septiembre de 2014, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación para la unificación de la doctrina 2485/2012 – ECLI:ES:TS:2014:3699, en el que la deuda se genera al poner un bien inmueble a nombre de un hijo menor de edad, y que, recibido el apremio, el padre y deudor, constituye una sociedad, aporta a la misma el inmueble que era del menor de edad y aún lo grava con una hipoteca, preferente al crédito tributario. Se declara y confirma la responsabilidad de la mercantil receptora del bien.

Dentro de la fenomenología fraudatoria familiar, es frecuente acudir a las donaciones en favor de miembros del grupo familiar —en abierto y osado desafío a las presunciones fraudatorias del Código civil—, así podemos destacar la STS de 14 de diciembre de 2017, Sala de lo Contencioso, sección 2.^a recurso de casación 1847/2016 – ECLI:ES:TS:2017:4513, en la que el padre dona al hijo como paso previo a su propia declaración de concurso; o el caso de la STS de 10 de julio de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2.^a recurso de casación 4540/2017 – ECLI:ES:TS:2019:2694, en el que el patrimonio de los cónyuges deudores se ubica en los hijos aunando ventas y donaciones.

No es infrecuente que esta insolvencia simulada se logre tras una pluralidad de operaciones, pues no es sencillo desprenderse de todo lo que le pueda resultar provechoso al acreedor, así las SSTs 12 de mayo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 62/2020 – ECLI:ES:TS:2021:2036 y de 22 de octubre de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 3020/2020 – ECLI:ES:TS:2021:3943, ilustran un dilatado proceso de ocultación con varias donaciones espaciadas a lo largo de los años en favor de los hijos.

Ya se sabe que la sangre tira más que el agua y lo cierto es que los donatarios preferidos son casi siempre los hijos, pero no faltan ejemplos en los que el donatario agradecido es el cónyuge del deudor, es el caso de la STS de 11 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 7004/2019 – ECLI:ES:TS:2021:1251.

4.3. La entrada en escena de las pantallas societarias, un paso más en la sofisticación del fraude, aquí el deudor es una sociedad

El esquema familiar, el del pobre y deudor rodeado de ricos, era como dijimos, el esquema más básico o primordial. En un segundo nivel de sofisticación fraudatoria aparecen ya las pantallas societarias, que pueden ser utilizadas como refugio de bienes, para así alejarlos del acreedor, o como infructuoso —para el acreedor se sobreentiende— receptáculo de las deudas.



Esto no es difícil, sino burdo, todo se reduce a la interposición de una o varias pantallas societarias y/o personales entre el acreedor público y los bienes que deberían haber honrado lo debido. Las personas interpuestas estarán conchabadas, y por lo referido a las sociedades, es apodíctica su mansedumbre resignada.

Para que se entienda, en la truculenta lógica del *fraus creditoris* las sociedades se emplean como herramientas para separar bienes de deudas, frustrando así el mandato del artículo 1.911 CC, es por ello que las susodichas mercantiles bien pueden ser depósitos de deudas —es frecuente en tal caso abandonarlas al cese de hecho, y esto es tan epidémico que ya se denomina «el cierre a la española»— o como depósitos o refugios de bienes que, así se alejan de la temida ejecución mientras se posibilita su disfrute por grupo familiar de control.

La casuística societaria tiene un «caso estrella», cual es, que las deudas nacen en una sociedad mercantil, las más veces abandonada al cese, como estéril receptáculo de deudas, y es su administrador, de hecho o de derecho, que suele ser cabeza rectora del grupo familiar, quien descontando su segura e ineludible responsabilidad tributaria frecuentemente de las letras a) y b) del artículo 43.1 LGT oculta su propio patrimonio en miembros de su grupo familiar y de control.

Esta conducta, sin lugar a dudas la más frecuente, tiene adecuada réplica con el mecanismo de la «concatenación de responsabilidades». Encontramos un notable ejemplo en la STS de 28 de noviembre de 2011, Sala de lo Contencioso sección 2.ª, recurso de casación 4707/2009 – ECLI:ES:TS:2011:7881, en la que el administrador que se sabe responsable aporta sus bienes inmuebles a una sociedad por él dominada, ultimando la ocultación vía reparto de las participaciones recibidas entre los miembros de su grupo familiar.

Similar es la STS de 9 de marzo de 2012, Sala de lo Contencioso sección 2.ª recurso de casación para la unificación de la doctrina 467/2009 – ECLI:ES:TS:2012:165, en la que el marido que se sabe responsable capitula, y la esposa para soslayar la inoponibilidad ganancial, vende los bienes recibidos a la hija común.

O la STS de 10 de julio de 2012, Sala C-A, sección 2.ª, recurso de casación 4802/2009 – ECLI:ES:TS:2012:5306, en la que sendos cónyuges tenían sus responsabilidades tributarias como administradores y buscaron el refugio de su patrimonio inmobiliario en una sociedad mercantil bajo control y titularidad de ellos mismos y de su grupo familiar.



Estrategias similares encontramos en las STS de 18 de noviembre de 2015, Sala de lo Contencioso, sección 2.^a, recurso de casación 860/2014 – ECLI:ES:TS:2015:4975, STS de 10 de julio de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2.^a recurso de casación 4540/2017 – ECLI:ES:TS:2019:2694, y STS de 11 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 7004/2019 – ECLI:ES:TS:2021:1251.

Dentro de este apartado de casuística societaria, es común que siendo deudora la sociedad, se proceda a su vaciamiento patrimonial, refugiendo los bienes propicios a la subasta en miembros del grupo familiar y de control que, aquiescentes, a la par que se zafan de la subasta se procuran su disfrute.

Es prototípica la STS de 26 de abril de 2012, Sala de lo Contencioso, sección 2.^a recurso de casación 5411/2008 – ECLI:ES:TS:2012:3165, en la que el vaciamiento de la sociedad deudora, se acomete mediante un elaborado proceso de ocultación urdido con pantallas vinculadas —aportación no dineraria, ventas, créditos no satisfechos y reconocimientos de deudas—.

En esta mecánica fraudatoria es común el uso y abuso de los mecanismos societarios que el derecho mercantil provee, para otros fines y, entre ellos tanto el reparto de dividendos, como la reducción de capital, pueden ser aprovechados en el afán fraudatorio. A nuestro juicio esto merece o merecería un reproche adicional, pues herramientas mercantiles pensadas para otros menesteres y finalidades se aplican sin rubor a la consecución del fraude.

Casos elocuentes encontramos en las SSTS de 24 de octubre de 2017, Sala C-A sección 2.^a, recurso de casación 2881/2016 – ECLI:ES:TS:2017:3764 y 25 de octubre de 2017, Sala de lo C-A sección 2.^a, recurso de casación 2707/2016 – ECLI:ES:TS:2017:3763, en las que el vaciamiento de la sociedad deudora se urde acudiendo al grupo familiar de control y se orquesta acudiendo a reducciones de capital y reparto de dividendos que, a la postre, dan al traste con las expectativas de cobro del acreedor público.

O qué decir de las SSTS de 19 de enero de 2023, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 1693/2020 – ECLI:ES:TS:2023:183 y de 19 de enero de 2023, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 3904/2020 – ECLI:ES:TS:2023:193, en las que se optó por un reparto de dividendos, con deuda tributaria devengada en la sociedad, que dejó en nada el activo de la sociedad.

Si bien, este propósito de vaciar patrimonialmente la sociedad deudora, también puede lograrse con las herramientas más comunes que dispensa el derecho civil, esto es, simulando contratos que drenan los recursos de la sociedad deudora, en favor de miembros del grupo societario y de control.



Así, la STS de 27 de septiembre de 2012, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, casación 3103/2009 – ECLI:ES:TS:2012:6479 nos ofrece un caso de concertación de un supuesto préstamo entre sociedades vinculadas, como forma de ocultación de la tesorería de la supuesta prestamista y deudora tributaria. O la prosaica STS de 11 de abril de 2013, Sala de lo Contencioso, sección 2.^a, recurso de casación 3934/2009 – ECLI:ES:TS:2013:1861 que relata el caso del vaciamiento de la sociedad deudora, urdido entre sociedades vinculadas, con salidas de inmuebles y tesorería a cambio de la cancelación por compensación de supuestos créditos frente a la deudora que, de ningún modo se acreditan.

En ocasiones estas conductas son decididamente indisimuladas, así puede sorprender la relatada por la STS de 10 de febrero de 2014, Sala de lo Contencioso sección 2.^a recurso de casación 4370/2010 – ECLI:ES:TS:2014:363, en la que el vaciamiento de la sociedad deudora por parte de sus dueños y administradores, se logra vendiendo sus bienes a un tercero y apropiándose los susodichos controladores del precio satisfecho. Se ultima el proceso de ocultación vendiendo las participaciones de la sociedad deudora, dando entrada a un tercero que asume la administración.

Una cierta suerte de desfachatez fraudatoria o si se quiere de insolencia en la insolvencia encontramos en la STS de 6 de junio de 2014, Sala de lo Contencioso sección 2.^a recurso de casación 560/2012 – ECLI:ES:TS:2014:2619, en la que el vaciamiento de la sociedad deudora se urde acudiendo a sociedades vinculadas, a las que se venden las fincas, —si bien bajo condición suspensiva de la suerte que corran los pleitos contenciosos frente a las liquidaciones— y las rentas se ocultan acudiendo a los menores de edad del grupo familiar, —a los que se les compromete la devolución de sus aportaciones, constituyendo garantía sobre las susodichas rentas—.

4.4. El caso de la *omnia bona* bien entendida, no es cuestión de deshacerse de todo, sino de lo más expuesto a la ejecución provechosa en subasta

La casuística, en suma, bien parece ser tan prolífica e inagotable como la imaginación de los defraudadores, siempre azuzados por el afán de conservar sus bienes, la axial *retentio possessionis*.

Pero no debe desconocerse que el propósito de salvaguardar los bienes, no implica necesariamente el vaciamiento total del deudor, que sería una *omnia bona* de primer nivel. Las más veces, las conductas son más sofisticadas, más rebuscadas o ladinas si se quiere, y es frecuente que, ante la salida de los bienes inmuebles, sí haya habido como contrapartida el pago de un precio real, otra cosa será que ese pago aproveche al acreedor.



Vemos que una estrategia de ocultación, a modo de *omnia bona* de segundo nivel, es la sustitución de bienes provechosos en subasta, —los bienes inmuebles— por otros más volátiles, que no aparecerán —los dineros—; o las más veces por bienes que sí aparecen, pero se revelan estériles en subasta —como participaciones minoritarias en sociedades no cotizadas, o derechos de crédito de dudosa realización—, esto último, junto con la introducción de cargas en los bienes, sería una suerte de *omnia bona* de tercer nivel.

Y es que la *omnia bona*, otro de los indicios capitales de la simulación contractual de insolvencia, nos avisa de que el fraude bien se puede lograr meramente devaluando la «calidad recaudatoria» de los bienes que se presentan al acreedor.

Así una primera configuración de esta devaluación recaudatoria pasa por evitar la donación y promover la venta a precio de mercado, evitando así, como decimos, la potencia indiciaria de la disposición a título gratuito, y las presunciones civiles de fraude inherentes a la misma. Sólo resta la ocultación del precio, cosa sencilla habida cuenta que el dinero es bien volátil por excelencia.

Ejemplos palmarios de esta *omnia bona* de segundo nivel no faltan, así por ejemplo la STS de 21 de junio de 2016, Sala de lo Contencioso sección 2.^a recurso de casación 1312/2015 – ECLI:ES:TS:2016:2958 relata el caso de dos sociedades vinculadas, en el que la sociedad deudora vende fincas a la vinculada y el precio que sí fue satisfecho, finalmente es transferido al extranjero.

Otro ejemplo de pago de precio y refugio del mismo aprovechando la volatilidad de los dineros lo encontramos en la STS de 22 de diciembre de 2016, Sala de lo Contencioso, sección 2.^a, recurso de casación 159/2015 – ECLI:ES:TS:2016:5811. Es peculiar este caso, pues sucedió que se fraguaron ocultaciones sucesivas, así la mercantil deudora procedió a la venta de sus bienes, y recibido que fue el precio al punto se refugió, sin justificación y sin solución de continuidad, en una mercantil vinculada. Esta última sociedad receptora sin motivo de los dineros no quedó ociosa y al punto procedió, a su vez, a ocultar sus bienes en el patrimonio del controlador común. Por ello se declaró una primera responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, y después una segunda responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, desde la primera responsable, ya al administrador.

Otra modalidad, ya más elaborada de esta devaluación recaudatoria de los bienes es la denominada alteración cualitativa, que ya no requiere la ocultación de lo recibido, que con gusto se expone al acreedor, que sí podrá trabarlo, pero no ejecutarlo con provecho. Esto se logra por dos vías, bien trocando bienes realizables en subasta por otros por los que nadie en su sa-



no juicio pujaría, o bien, sin necesidad de cambio de bienes, introduciendo en los habidos, cargas y gravámenes que lastrarían sin remedio la ejecución.

Debemos ya decirlo, son muchas las ocasiones que atestiguan que lo que temen los simuladores no es la traba, sino la ejecución y de ahí que no falten estrategias fraudulentas que pasan por exponer bienes a la traba en el bien entendido de que la misma será pírrica victoria ante lo infructuoso de la ejecución.

Son ejemplos notables de la primera modalidad las SSTS de 2 de noviembre de 2016, Sala de lo Contencioso, sección 2.ª, recurso de casación para la unificación de la doctrina 3363/2015 – ECLI:ES:TS:2016:4739 y 22 de diciembre de 2016, Sala de lo Contencioso sección 2.ª, recurso de casación 2629/2015 – ECLI:ES:TS:2016:5543, que recogen casos de modificación cualitativa de bienes en fraude del acreedor público o ejemplos de lo que hemos denominado *omnia bona* de tercer nivel. Como decimos, estamos ante alteraciones cualitativas de bienes hechas para perjudicar la subasta. Así, estando dos sociedades vinculadas, los bienes provechosos en subasta salieron de la deudora en aportación a la ampliación de capital de la vinculada, recibiendo a cambio participaciones en la misma, minoritarias y con una valoración fantasiosa de las mismas. Se declara la responsabilidad de la receptora, que confirma el Supremo.

Ejemplos de la segunda variante de esta *omnia bona* de tercer nivel, sería la STS de 18 de noviembre de 2015, Sala de lo Contencioso, sección 2.ª, recurso de casación 860/2014 – ECLI:ES:TS:2015:4975, en la que, tras capitalizar y pasar a separación de bienes, quien se sabía deudor adquiere bienes como privativos simulando su venta a su esposa, que ultimando el proceso de ocultación lo grava con hipotecas. Como decimos, tenemos en este último paso, un notable ejemplo de cómo gravando el bien con cargas reales, se logra obstaculizar la temida ejecución.

O el caso de la STS de 29 de septiembre de 2014, Sala de lo Contencioso sección 2.ª, recurso de casación para la unificación de la doctrina 2485/2012 – ECLI:ES:TS:2014:3699, en el que la deuda se genera al poner un bien inmueble a nombre de un hijo menor de edad, y que, recibido el apremio, el padre y deudor, constituye una sociedad, aporta a la misma el inmueble que era del menor de edad y aún lo grava con una hipoteca, preferente al crédito tributario. Se declara y confirma la responsabilidad de la mercantil receptora del bien y nos interesa destacar cómo las cargas reales y preferentes limitan sin remedio la eficacia de la ejecución en subasta.



4.5. Los mecanismos que salen al paso de las dificultades crecientes, devengo posterior, cadenas de responsabilidad y procesos de ocultación. Los casos de sofisticación fraudatoria

Es un hecho, en la mecánica fraudatoria todo se reduce a una simulación contractual de insolvencia de mayor o menor intensidad, abarcando también, claro está, los contratos típicamente onerosos que a la postre son lesivos para el acreedor público. Es decir, el fraude y la simulación son lo que son y no van a cambiar por el hecho de que el acreedor burlado lo sea el público tributario.

Y estas mecánicas fraudatorias, combatidas desde siempre con la nulidad y el remedio pauliano, y de un tiempo a esta parte además con la facultad sita en el artículo 42.2 a) LGT, pueden llegar a adoptar niveles asombrosos de sofisticación y complejidad.

No será infrecuente, sino todo lo contrario, que estas conductas cursen con anticipación al nacimiento de las deudas, pues está en el ánimo fraudatorio el zafarse del acreedor venidero, esto ha hecho preciso desarrollar la posibilidad, para el artículo 42.2 a) LGT, de abordar estas conductas preparatorias que se han denominado de «devengo posterior».

De igual modo puede suceder, y sucede con una frecuencia pasmosa, que la orquestación del fraude haga necesario el concurso de diversos hitos fraudatorios dilatados a lo largo del tiempo, lo que ha hecho necesario el desarrollo del concepto de «proceso de ocultación»; o que incluso, sea preciso dar entrada a otras figuras de responsabilidad, destacando sobremodo la construcción de las «responsabilidades concatenadas».

Una reflexión necesaria es que el acreedor público es reactivo a estas conductas, se las encuentra, se topa con ellas y se ve en la obligación de dotar al remedio del artículo 42.2 a) LGT de capacidad de respuesta a las mismas, y no innovando, sino adoptando las soluciones que, desde siempre, la tutela civil ha dispensado al acreedor burlado, fuere este público o privado.

Debe desterrarse desde ya mismo que estas mecánicas sean una peculiaridad del fraude sufrido por el acreedor público.

4.5.1. Sobre la cuestión de la inclusión en el alcance de la responsabilidad de deudas de devengo posterior al acto de ocultación. Las estrategias preparatorias previas al devengo

Esta cuestión, como todo lo que atañe a la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, pero esta cuestión especialmente, ha sido muy controvertida, y han pugnado dos visiones contrapuestas, una que buscaba ceñir esta he-



ramienta de la autotutela a un escenario muy limitado, cual es el de las ocultaciones hechas con la deuda ya nacida o devengada, y otra que puso sobre la mesa la tozudez de la realidad, pues las más veces el fraude es preparatorio, previo al nacimiento de lo debido, como bien ha sabido siempre el remedio pauliano.

Decimos bien remedio pauliano, pues aquí nada se inventa, *nihil novum sub sole*, tratándose de fraude de acreedores todo está ya visto y discurrido.

Es tanto así, que fueron «argumentos paulianos» los que inspiraron la «1.ª de devengo posterior», la STS de 11 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2.ª, recurso de casación 7004/2019 – ECLI:ES:TS:2021:1251, suscitada a instancias de la Recaudación.

En la misma, esta esencia pauliana queda nítidamente recogida en dos aspectos, a saber:

– La adopción sin reservas del canon subjetivo pauliano, así en su FJ 2.º nos decía que cuando la participación del responsable «[...] no se limita a aceptar la posibilidad de un perjuicio para la Administración tributaria (*sciencia fraudis*), sino que se extiende a la conciencia de participar en un plan urdido para impedir la traba de los bienes (*consilium fraudis*), parece que la extensión de su responsabilidad debería recaer también sobre aquellas deudas tributarias y sanciones que, si bien no se han devengado, pueden entenderse comprendidas o abarcadas por la conciencia o dolo tendente a evitar la traba o, al menos, en lo que afecta a aquellas deudas y sanciones anudadas a las mismas que pueden calificarse como de seguro acaecimiento».

– Y, en relación a la aplicabilidad de la jurisprudencia civil referida a la tutela pauliana a la acción del artículo 42.2 a) LGT, en la parte final de su FJ 2.º refería la Sala que «[...] La recurrente alega además la doctrina de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo sobre la extensión de la responsabilidad del partícipe en un acto realizado en fraude de acreedores, responsabilidad que se extiende no sólo a las deudas ya nacidas, sino a aquellas otras que van a surgir con toda seguridad. Así, la sentencia de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2006, rec. cas. 2117/1999, y la sentencia de la Sala 1.ª del TS de 21-12-2016, rec. cas. 2334/2014, supuestos en el que la doctrina de la Sala 1.ª del TS elude la aplicación automática de la regla de “preexistencia del crédito” y que puede aplicarse también a los supuestos del art. 42.2.a) LGT cuando las cantidades por las que se responde, si bien se devengan con posterioridad, pueden calificarse como de próxima y segura existencia posterior».

Y dicho esto, quedó fijada como doctrina jurisprudencial que:



En interpretación del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación.

La sabemos confirmada en las «2.^a y 3.^a de devengo posterior», las STS de 12 de mayo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 62/2020 – ECLI:ES:TS:2021:2036, y la STS de 22 de octubre de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 3020/2020 – ECLI:ES:TS:2021:3943, mismo caso que la anterior y mera reiteración de argumentos.

Al poco llegó la voz discrepante, con la STS de 14 de octubre de 2022, Sala de lo contencioso sección 2.^a, recurso de casación 6321/2020 – ECLI:ES:TS:2022:3819 que extramuros del interés casacional, en el apartado 6.º de su FJ 3.º pretendió ceñir esta responsabilidad a «[...] conductas, todas ellas acontecidas en fase recaudatoria, encaminadas, en su conjunto, al propósito de hacer estéril la acción de cobro de aquellas deudas».

Finalmente, como sabemos, han ido remitiendo las controversias que otrora arreciaran, y la conciliación llegó con las STS de 15 de febrero de 2023, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 3001/2021 – ECLI:ES:TS:2023:414, STS de 22 de febrero de 2023, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 3005/2021 – ECLI:ES:TS:2023:650, STS de 9 de mayo de 2023, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 8053/2021 – ECLI:ES:TS:2023:1928 y STS de 20 de septiembre de 2023, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 1836/2022 – ECLI:ES:TS:2023:3673 en las que la constante voz discordante, si bien a regañadientes, se avino a consentir que el nacimiento de la obligación en el responsable demanda del conocimiento de la deuda en el principal, si bien con la excepción de la prueba del insospechado *pactum scaelaris*, a modo de trasunto del *consilium fraudis*.

Nosotros tenemos una reflexión firme, esto no es cosa de doctrinas, esto la realidad pura y dura que con terca contumacia se impone. Negarle esta potencia al artículo 42.2 a) LGT es desconocer la mecánica y psicología del fraude de acreedores, que lógicamente será preparatorio y ello por la sencilla razón de que la deuda tributaria no es un azar, se ve venir —es hecho venidero que proyecta su sombra por anticipado— y quien busca zafarse de la misma, con estrategias recaudatorias de vaciamiento patrimonial bien se cuidará en hacerlo cuanto antes.



Doctores tendrá la Iglesia, nosotros podemos decir que este empeño de la Recaudación de imbuir en el artículo 42.2 a) LGT —figura resarcitoria de corte aquiliano— las potencialidades paulianas, no es mero capricho, sino que muy al contrario es necesidad. Y ello es así porque si la facultad del artículo 42.2 a) LGT no llega al nivel pauliano de tutela, más valdría jubilarlo con honores y llevarse la música a otra parte, a los juzgados civiles.

4.5.2. Sobre las cadenas de responsabilidad y sus muchas controversias

Ya vimos que más allá del esquema primario fraudatorio muñado acudiendo al grupo familiar, cuando entran en escena las pantallas societarias, su casuística tiene un «caso estrella», cual es, que las deudas nacen en una sociedad mercantil, las más veces abandonada al cese, como estéril receptáculo de deudas, y es su administrador, frecuentemente cabeza rectora del grupo familiar, quien descontando su segura e ineludible responsabilidad tributaria de las letras a) y b) del artículo 43.1 LGT oculta su propio patrimonio en miembros de su grupo familiar y de control.

Esta conducta, sin lugar a dudas la más frecuente, tiene adecuada réplica con el mecanismo de la «concatenación de responsabilidades», que vamos a estudiar con detalle.

Podemos comenzar nuestra singladura con la STS de 10 de julio de 2012, Sala C-A, sección 2.ª, recurso de casación 4802/2009 – ECLI:ES:TS:2012:5306, en cuyo FJ 3.º ya se reflexionaba sobre el hecho de que en las responsabilidades en cadena el responsable último por ocultación no responde de las deudas del obligado principal originario, sino de las deudas propias y derivadas del primer responsable y su antecedente en la cadena.

Fue una importante llamada de atención la STS de 14 de diciembre de 2012, Sala de lo Contencioso sección 2.ª recurso de casación 380/2010 – ECLI:ES:TS:2012:8525 cuyo FJ 3.º puso sobre la mesa un primer límite para las responsabilidades concatenadas, el «efecto arrastre» o cómo la anulación de la responsabilidad subsidiaria antecedente provoca ineludiblemente el decaimiento de la responsabilidad solidaria consecuente.

Podemos proseguir con lo que nos dijo la STS de 18 de noviembre de 2015, Sala de lo Contencioso, sección 2.ª, recurso de casación 860/2014 – ECLI:ES:TS:2015:4975, cuyo FJ 4.º dejó sentado que no será necesaria la previa declaración de la 1.ª responsabilidad al tiempo de la realización del presupuesto de la 2.ª, pues lo que se concatenan son los respectivos orígenes legales.

Desde luego que esta doctrina de la concatenación de orígenes legales deberá ser matizada con la posibilidad de la inclusión en el alcance de la



responsabilidad por ocultación de deudas de devengo posterior al acto de ocultación. Un perfecto ejemplo de ello encontraremos en la STS de 11 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 7004/2019 – ECLI:ES:TS:2021:1251.

Es ineludible la cita de la STS de 10 de julio de 2019, Sala de lo Contencioso sección 2.^a recurso de casación 4540/2017 – ECLI:ES:TS:2019:2694, FJ 5.º, que supuso su confirmación ya sin reservas, como remedio tuitivo a disposición del acreedor público y cierre de controversias, y ello en base al «peculiar fundamento» de esta responsabilidad, que sale al paso del vaciamiento patrimonial hecho por cualquier obligado al pago de la deuda tributaria.

Más recientemente, ha recaído la STS de 25 de enero de 2022, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 2297/2018 – ECLI:ES:TS:2022:259 en cuyo FJ 3.º se nos dice que el responsable solidario, último de la cadena, podrá alegar la ausencia del fallido, al ser el primer eslabón de la cadena una responsabilidad subsidiaria.

Y la anterior doctrina debe ser perfilada con la contenida en la STS de 25 de enero de 2022, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 8315/2019 – ECLI:ES:TS:2022:266, FJ 3.º, pues si bien el responsable solidario en el esquema cadena, sí puede impugnar la inexistencia del fallido —a lo que alcance que hubiere sido meramente formal— no podrá impugnar la pretendida por él improcedencia de un fallido que sí existió y no fue meramente formal.

4.5.3. *Una figura ineludible, el proceso de ocultación. Posibilidades, ventajas y problemas*

Ya hemos advertido de una realidad contumaz, el fraude y la simulación recaudatoria son como son, arteros y complejos y con dosis crecientes de sofisticación que hacen precisas herramientas que se mantengan a la par y que les puedan hacer frente con solvencia.

En este terreno de la sofisticación fraudatoria es una realidad que la orquestación del fraude recaudatorio es plural y sostenido en el tiempo, con diversos hitos fraudatorios simultáneos o sucesivos, protagonizados por diversos personajes vinculados, y ha sido este *dramatis personae* de semejante representación lo que ha hecho necesaria la importación del concepto de «proceso de ocultación».

Y decimos bien «importación» porque es este del «proceso de ocultación» un concepto basal de la lucha contra el fraude y la simulación en el orden civil.



Su génesis jurisprudencial contenciosa podemos ubicarla en la importantísima STS de 9 de marzo de 2012, Sala de lo Contencioso sección 2.^a recurso de casación para la unificación de la doctrina 467/2009 – ECLI:ES:TS:2012:1658, en el que en su FJ 2.º se sostuvo un proceso de ocultación con tres implicados, y cómo en el seno del mismo, cabría la derivación *per saltum*.

En este estudio del mecanismo del «proceso de ocultación» acudimos ahora a la notable STS de 20 de junio de 2014, Sala de lo C-A sección 2.^a, casación 2866/2012 – ECLI:ES:TS:2014:2529 en cuyo FJ 3.º se apuntaba cómo la despatrimonialización del deudor puede ser resultado de un conjunto de actos posteriores al nacimiento de las deudas, realizados por las empresas vinculadas a dicho deudor.

Y en esta singladura del «proceso de ocultación» como herramienta más elaborada frente al fraude sofisticado, llegamos a la que sin duda ha sido la más fundamental sentencia, la que por así decirlo le dio «carta de naturaleza» la STS de 12 de mayo de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 62/2020 – ECLI:ES:TS:2021:2036, que sostuvo que «lo determinante para poder apreciar el hallarnos ante un proceso de ocultación es apreciar una unidad de propósito fraudulento, un diseño previo, una actuación única, aunque se haya manifestado en varias operaciones».

Concluimos este periplo con lo que podemos denominar la consolidación del «proceso de ocultación» de la mano de la STS de 22 de octubre de 2021, Sala de lo Contencioso sección 2.^a, recurso de casación 3020/2020 – ECLI:ES:TS:2021:3943, y su énfasis en que lo esencial, será apreciar una unidad de propósito fraudulento, un diseño previo, una actuación única, aunque se haya manifestado en varias operaciones.

5. LA TODAVÍA INCOMPLETA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL DEL ARTÍCULO 42.2 A) LGT DESDE SU GÉNESIS COMO NORMA ESPECÍFICA DE PROTECCIÓN DE LA ACCIÓN RECAUDADORA HASTA SU PECULIAR FUNDAMENTO Y CONEXIÓN, NO CON LAS DEUDAS, SINO CON LOS BIENES DEL DEUDOR. LOS MÁS MARCADOS COROLARIOS DE LA PATRIMONIALIDAD DE LA FIGURA

5.1. El camino recorrido hasta llegar al peculiar fundamento de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT

Una primera posición jurisprudencial sostuvo que la facultad atribuida por el artículo 42.2 a) LGT venía a ser una norma tuitiva específica de la acción recaudadora, que hacía innecesario acudir a la jurisdicción civil con



a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley.

Se observa de esta previsión normativa que la comprobación de valores es el procedimiento en virtud del cual la Administración tributaria puede ve-



rificar el valor de rentas, productos, bienes y demás elementos de la obligación tributaria, y que esta verificación puede realizarse a través de distintos medios.

Uno de estos medios es el reconocido en la letra g) del número 1 de dicho precepto legal, y es aquel en virtud del cual se va a comprobar el valor de un bien utilizando el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

La utilidad de este valor es clara: al igual que se valoran los bienes a efectos de contratar un seguro de hogar, y que éste es definitivo para casos de siniestro, también se valoran los bienes a la hora de ofrecerlos como garantía para conseguir un préstamo, por si el acreedor tiene que ejecutar la garantía y subastar el bien.

En efecto. A nadie se le escapa que, a la hora de otorgar una escritura de préstamo hipotecario, es preciso tener la tasación de la finca a hipotecar para determinar el valor de la garantía, ya que ha de establecerse el valor de subasta ante un eventual impago al acreedor. Eso sí, ha de precisarse que esto no siempre había sido obligatorio, sino que fue la Ley 1/2013 la que estableció una vinculación obligatoria entre tasación y tipo de subasta: hasta entonces, la Ley Hipotecaria no exigía tasación para conceder un préstamo hipotecario, si bien las entidades financieras siempre la pedían⁽⁶⁾.

Queda claro, pues, que el valor de tasación hipotecaria no es el valor real de un inmueble, sino el valor que servirá como base para el tipo de subasta en caso de ejecución. Tampoco el valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros es el valor real de un inmueble, ni lo son tampoco los precios medios en el mercado. Porque, en realidad, ninguno de los medios previstos en el artículo 57 de la LGT puede decirse que determinen el concreto y exacto valor real de un bien, puesto que, ya lo hemos dicho, este concepto de «valor real» es un oxímoron o una contradicción en sí misma.

Pero la Ley prevé que se pueda comprobar el valor real de un bien utilizando uno de estos métodos.

De la mera lectura literal del precepto y de la aplicación del sentido común a su interpretación, así como de la constatación de que ninguno de los valores recogidos en el precepto constituye el valor real de un bien o derecho, se puede deducir que siempre que la Administración decida comprobar

(6) ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA, S., «La tasación en los préstamos hipotecarios: para qué sirve y cuándo es necesaria», 12 de diciembre de 2016/en Blog, <https://www.hayderecho.com/2016/12/12/la-tasacion-en-los-prestamos-hipotecarios-para-que-sirve-y-cuando-es-necesaria/>



que el valor declarado no es el valor real y utilice uno de estos métodos previstos en el artículo 57 de la LGT, el sujeto afectado por esta comprobación podrá oponerse a la misma, argumentando por qué, en su concreto caso, la valoración comprobada por la Administración no determina el valor real del bien. No siendo el valor real un concepto único, la polémica, la litigiosidad es inevitable.

Claro que los tribunales nunca van a poder acotar un concepto que, en sí mismo, no puede delimitarse. Pero lo que sí pueden hacer es juzgar si el proceso que ha llevado a su fijación es ajustado a derecho. Y en este sentido, la motivación es la clave.

3. PRECEDENTES JURISPRUDENCIALES SOBRE ESTE MÉTODO DE COMPROBACIÓN DE VALORES

Puede afirmarse que el Tribunal Supremo cuenta con una constante y reiterada jurisprudencia sobre el deber de motivación de las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios.

Desde la entrada en vigor de la modificación de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, operada por la Ley Orgánica 7/2015, se han dictado importantes sentencias sobre este deber de motivación, que deben tenerse presentes en todo caso; si bien estas resoluciones se habían dictado a propósito de la aplicación de otros métodos, no ha sido hasta diciembre de 2024 que se ha sentado doctrina particular y especial sobre el método que tratamos en estas líneas.

En efecto, en tres sentencias de diciembre de 2024, el Tribunal Supremo completa su jurisprudencia en materia de comprobación de valores, pronunciándose al respecto de este método utilizado por la Administración tributaria para advertir la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el valor real.

Pero para realizar un análisis profundo de la cuestión, debemos partir de una sentencia de 7 de diciembre de 2011 y de otra de 6 de abril de 2017, porque son las que se han considerado precedentes de la doctrina jurisprudencial actual, establecida en las tres sentencias de 4, 9 y 17 de diciembre de 2024.

3.1. La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, del Tribunal Supremo, de 7 de diciembre de 2011

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, del Tribunal Supremo, de 7 de diciembre de 2011, dictada en el recurso de



casación en interés de la ley núm. 71/2010 y de la que fue ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce, estudió un asunto en que se había pedido por quien tenía legitimación para interponer este especial recurso —la abogacía del Estado— que se fijara como doctrina legal la siguiente:

«Que la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT (*“Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”*), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores (es decir, ni que la Administración tenga que motivar la elección de ese medio de comprobación de valores, ni que ese medio de comprobación deba confirmarse con *“una valoración por parte de la Administración”*, ni que ésta debe justificar que ese valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas *“viene a coincidir con el valor ajustado a la base imponible del impuesto”* ni, en fin, que la Administración deba señalar algún elemento de defraudación que se trate de corregir)».

Este tipo de recurso, que desapareció con la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa operada por la LO 7/2015, estaba pensado exclusivamente para el interés público del derecho (*ius constitutionis*) y no tenía como objetivo revisar los hechos ni atender el interés particular del litigante (*ius litigatoris*), quien de hecho no tenía la condición de parte demandada en el proceso. Se centraba en cuestiones de derecho, no revisaba pruebas y su objetivo era que se fijara jurisprudencia. No producía efecto alguno sobre la situación particular derivada del fallo impugnado y se limitaba a fijar la doctrina legal⁽⁷⁾.

El Tribunal Supremo decidió dar la razón a la abogacía del Estado, estimar el recurso de casación en interés de ley interpuesto, y declarar como doctrina legal que:

«la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT (*“Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”*), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse».

(7) COSCULLUELA MONTANER, L. M., «El recurso en interés de la Ley», *Revista de Administración Pública*, núms. 100-102, enero-diciembre 1983, págs. 1242 y 1264.



La sentencia impugnada provenía de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que había sostenido:

«Es necesario partir de que el medio de comprobación previsto en el apartado 1, g) del artículo 57 LGT no puede referirse a un criterio abstracto y desligado del tributo a que se refiere, cuya normativa deba observarse por imperativo de lo dispuesto en el artículo 57.3. A ello es preciso añadir que, de alguna manera, y en la medida en que lo dispuesto en el mencionado apartado g) puede contradecir el valor asignado mediante el medio del apartado e) —dictamen de Peritos de la Administración— habría de motivarse tanto la elección del medio de comprobación como la divergencia entre el referencial para el tipo de subasta, el declarado y el asignado por la propia Administración a efectos del artículo 90 LGT. Y ello como consecuencia de que el apartado g) del artículo 57.1 LGT se introdujo por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, lo que implica que la comprobación atiende de este modo a tal finalidad, que debe justificarse implícita en el negocio jurídico que configura el tributo.

De este modo, al utilizar este medio de comprobación hay una carga adicional para la Administración (artículo 105.1 LGT) consistente en acreditar la correspondencia entre el valor que considera correcto y el que corresponde de acuerdo con la normativa del impuesto para fijar su base imponible; operación en la que ha de incluirse la justificación concreta del modo en el cual una tasación que, notoriamente, le viene impuesta al contribuyente, quien sólo corre con los gastos, y que es obligatoria para éste por imposición de la entidad bancaria prestamista, viene a coincidir con el valor ajustado a la base imponible del impuesto. Y ello porque en dicha tasación ninguna intervención tiene el contribuyente quien se limita, como se dijo, al abono de su importe y a beneficiarse del préstamo concedido al efecto, con las consiguientes obligaciones derivadas del contrato y consistentes en la devolución del principal y abono de los intereses. Hay en esta operación —el préstamo con garantía hipotecaria— una finalidad que responde al interés de las partes —prestamista y prestatario— y que no puede conceptuarse como relevante a los efectos tributarios que nos ocupan pues en ella están presentes intereses ajenos a la satisfacción del tributo discutido, que ni se menciona en la escritura correspondiente.

De este modo, en fin, sería preciso establecer, al menos indiciariamente, algún elemento de la defraudación que la ley 36/2006 trata de corregir; y para ello nada mejor que acudir a una valoración por parte de la Administración que no se signifique en valores de conveniencia entre partes, sino según sea la modalidad del impuesto, el valor real o la divergencia al alza en el declarado».

El abogado del Estado había fundado su recurso, no tanto en si el valor comprobado era el valor real, sino en otra cuestión: en que la sentencia de instancia había considerado equivocadamente que se requería una car-



ga adicional para llevar a cabo una comprobación de valores del artículo 57.1.g) LGT.

Y ahí es donde el Tribunal Supremo ve el principal error de la sentencia de instancia: en entender que, puesto que este método había sido introducido por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, era preciso establecer los indicios sobre la eventual defraudación cometida en la operación del tráfico sometida a gravamen.

Ha de recordarse que ese error de la sentencia de instancia debía ser grave y no de hecho, sino de derecho; debía versar sobre el sentido e interpretación de la Ley; y era un requisito fundamental del recurso de casación en interés de ley⁽⁸⁾.

A juicio del Tribunal Supremo, el segundo error de la sentencia de la Sala gallega había sido creer que la tasación, que viene impuesta al prestatario por la entidad bancaria prestamista, no tiene más efectos que los hipotecarios, y que su uso por la Administración limitaba el derecho de defensa del ciudadano. La abogacía del Estado había resaltado en su recurso que esa interpretación era errónea, porque la utilización de este medio de comprobación de valores no supone limitación alguna al derecho de defensa del interesado, en cuanto éste siempre tiene la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria.

La Sentencia de 7 de diciembre de 2011 razona que «durante la vigencia de la LGT de 1963 (art. 52), así como en la primera redacción de la actual ley 58/2003 (art. 57), el legislador incluyó, a efectos de las actuaciones de comprobación de valores, un catálogo de medios de los que podía servirse la Administración para tal fin, mencionando expresamente en ese listado la tasación pericial contradictoria. Esta situación, sin embargo, cambió como consecuencia de la entrada en vigor de la ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal que, entre otras cuestiones, provocó la modificación del artículo 57 de la LGT, excluyendo a la tasación pericial contradictoria de entre los aludidos medios de comprobación de valores y pasando a considerarla como un medio de impugnación de una comprobación de valores acordada por la aplicación de los medios enumerados en el apartado 1».

Tras ello, precisa que «el artículo 57 de la ley no establece la preferencia de ningún medio de comprobación sobre los demás» y que no hay ninguna otra disposición que prevea ninguna particularidad en relación con el método del valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumpli-

(8) COSCULLUELA MONTANER, L. M., «El recurso...», *op. cit.*, pág. 1258.



miento de lo previsto en la legislación hipotecaria. La lógica conclusión de todo ello la expone en el fundamento jurídico CUARTO:

«Ante esta regulación, hay que considerar erróneo el criterio que sienta la sentencia impugnada en relación con el medio que aplicó la Administración tributaria, no siendo posible, por tanto, confirmar que si se opta por este medio la Administración venga obligada a acreditar previamente la existencia de indicios de fraude, ni a justificar que el valor a efectos de la hipoteca coincide con el valor real.

Por el contrario, hay que entender que el medio que introduce la ley 36/2006 es uno más de los que puede utilizar la Administración, en los casos en que no está excluida la comprobación de valores, todo ello sin perjuicio de la utilización de la vía de la tasación pericial contradictoria si el resultado no es compartido por el contribuyente afectado».

A la vista de lo expuesto sobre lo que significa una comprobación de valores y cómo en ningún caso la ley establece que el valor comprobado por alguno de los métodos legalmente previstos coincide con el valor real, es difícil no estar de acuerdo con esta sentencia de 2011 dictada en interés de ley. El Tribunal Supremo en ella sólo afirma que, lo que se desprende de la ley, es que no hay unos métodos que sean privilegiados por encima de otros, que para comprobar no hay que acreditar indicios de fraude, y que en una comprobación tampoco hay que justificar que el valor de la tasación hipotecaria es el valor real.

De ahí que el Tribunal Supremo al resolver el recurso, estableciera doctrina en interés de ley en el sentido ya expuesto: aunque sea un medio de comprobación de valores introducido por una ley de prevención del fraude, el de la tasación hipotecaria no es un método que requiera ninguna carga adicional para la Administración tributaria, que no viene obligada, ni a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni tampoco a justificar la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. Esta es la doctrina legal que quedó fijada en la sentencia.

3.2. La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, del Tribunal Supremo, de 6 de abril de 2017

Aunque se suele citar como precedente también la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, del Tribunal Supremo, de 6 de abril de 2017, dictada en el recurso de casación núm. 1183/2016 y de la que fue ponente también el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce, en realidad no fue un asunto en que se analizara el método de comprobación de valores del artículo 57.1.g) LGT.



Cabe destacar que la ponencia de esta sentencia correspondió inicialmente al Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, pero que, al discrepar éste de la mayoría en la votación final de este fallo, se designó nuevo ponente al magistrado antes indicado.

En este caso, el recurso fue interpuesto por la Generalidad Valenciana, ante una sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de dicha comunidad autónoma que anulaba indiscriminadamente y en su conjunto la Orden 4/2014 de 28 de febrero, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecían los coeficientes aplicables en 2014 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación.

Ya adelantamos que el recurso se estimó parcialmente, porque la Sala Tercera afirma, con buen criterio, que no cabe aceptar el criterio que mantiene la sentencia de instancia y que le lleva a anular en su conjunto dicha Orden 4/2014. Pero como la sentencia se refiere a otro método de comprobación de valores, en este trabajo, dedicado al método de la tasación hipotecaria, no nos resulta tan importante el fallo como los razonamientos jurídicos en los que alude a la sentencia de 7 de diciembre de 2011, dictada en el recurso de casación 71/2010 en interés de ley, comentada en el apartado precedente.

La Comunidad Autónoma recurrente había sostenido, entre otras cosas, que cuando la Administración tributaria ha optado por uno de los medios legalmente previstos, ha de estarse a las exigencias y requisitos de ese concreto medio, sin que sean exigibles cargas o requisitos adicionales propios de otros mecanismos.

La Sala dice que es cierto que la base imponible de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones viene determinada por el valor real de los bienes adquiridos y que el medio al que se acogió la Comunidad Valenciana conduce a una comprobación de valores objetiva, dado el carácter presuntivo tanto de la determinación del valor catastral como del coeficiente aplicable. Pero que eso no puede conducir a declarar inválido este método de comprobación.

La Sala recuerda la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, sobre prevención del fraude, que sancionó la práctica de algunas Comunidades Autónomas de publicar, a efectos de la comprobación de valores, unas tablas de valoración que tomaban como base el valor catastral



del bien corregido con unos índices de actualización en función del año en que se produjo la revisión de dicho valor catastral; y cómo esta reforma «tuvo por finalidad evitar la litigiosidad preexistente en la materia, ante los requisitos necesarios para una válida motivación de las valoraciones individualizadas realizadas a través del dictamen de peritos y por la propia indefinición del concepto de valor real a que se refiere la normativa reguladora de los Impuestos, que, como puso de manifiesto el Tribunal Constitucional en su sentencia 194/2000, de 19 de julio, lejos de arrojar su comprobación una cifra exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente da lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo» (fundamento jurídico TERCERO).

Tras ello, añade en ese mismo fundamento jurídico, algo que debe destacarse:

«ante el resultado final que resulte, si es superior el valor comprobado al declarado, el interesado, de no estar conforme, podrá promover tasación pericial contradictoria, como determina el apartado 2 del propio art. 57, para corregir el valor, o impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económica-administrativa, quedándole, finalmente, abierta la vía judicial para demostrar que el valor asignado no se corresponde al valor real, porque la estimación sólo puede considerarse válida y admisible en tanto en cuanto su aplicación refleje el valor real. Por tanto, si, en algún caso, no es así, lo que procede es corregir la extralimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema».

Y por eso, a continuación (fundamento jurídico CUARTO) alude a lo ya fijado en la sentencia de 7 de diciembre de 2011, en relación con el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas. Por un lado:

«que la utilización de este medio de comprobación no requería ninguna carga adicional para la Administración tributaria respecto de los demás medios de comprobación de valores, por lo que no venía obligada a justificar previamente que el valor asignado a efectos de la concesión de un préstamo hipotecario coincidía con el valor ajustado a la base imponible del impuesto ni la existencia de algún elemento de defraudación que debiera corregirse».

Y, por otro lado, indica que aquella sentencia:

«consagró expresamente la discrecionalidad de que dispone la Administración en la elección de los medios que establece el art. 57, aunque esa discrecionalidad lógicamente se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación, dando validez al medio aplicado en ese caso, porque frente al derecho de la Administración a comprobar, dentro del catálogo legal establecido, existe la garantía del ciudadano de admitir el resultado o impugnarlo en vía jurisdiccional».



En lo que aquí interesa destacar, la sentencia apuntala dos ideas: que no cabe plantear la improcedencia del método mismo, porque como tal, es tan válido como cualquier otro medio técnico y objetivo de otorgar un valor; y que, cuestión distinta es que el contribuyente que no se encuentre conforme con el valor final asignado, siempre podrá, o bien promover la tasación pericial contradictoria a que se refiere el apartado 2 del art. 57 de la LGT, o bien agotar los recursos disponibles alegando y probando que el coeficiente aprobado por la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma aplicado al valor catastral no responde al valor real del bien.

3.3. El voto particular a la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, del Tribunal Supremo, de 6 de abril de 2017

Por las razones que enseguida se expondrán, merece una mención el voto particular que el magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís emitió a la sentencia de 6 de abril de 2017, recurso de casación 1183/2016, voto al que se adhirió el magistrado Excmo. Sr. Don José Díaz Delgado.

Si merece una mención, no es tanto porque en este voto particular los magistrados disidentes expusieran que «la sentencia dictada por esta Sala y Sección el 7 de diciembre de 2011 (recurso de casación en interés de la Ley núm. 71/2010) en relación con el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas, cuyos razonamientos y fallo comparto, no es trasladable al caso ahora debatido, pese a lo que afirma en contra la sentencia, dado que tal valor asignado para valorar las fincas a efectos hipotecarios no tiene por qué prescindir para su establecimiento del elemento de la singularidad, a diferencia de lo que sucede en este caso»; sino porque contiene valiosas consideraciones acerca del valor real y la comprobación de valores que, a nuestro juicio, marcaron la pauta de la jurisprudencia que se iniciaría un año más tarde y que señalaría un antes y un después en las comprobaciones de valores realizadas por la Administración tributaria.

Ya hemos apuntado en la Introducción de este trabajo que en este voto particular se afirma que el concepto jurídico del valor real es «indeterminado», «de imprecisos contornos», que «no se ampara en definición legal alguna» y que «permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo», ya que «no arroja —no puede hacerlo— un guarismo exacto, único y necesario». Lo que arroja es «una franja admisible entre un máximo y un mínimo».

El voto particular reconoce ser cierto que «esa inexactitud es consustancial a la idea de valor real», pero cita una sentencia del Tribunal Constitucional en la que se decía que «la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación,



a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias»⁽⁹⁾.

Tras ello, sostiene que es reiterada la jurisprudencia que exige que, para concretar el valor real, se acuda a un acto de comprobación singularizado, motivado y fruto de un examen del inmueble, con visita de éste. Y que esta jurisprudencia es extensible a todos los medios de comprobación. En su literalidad:

«ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de comprobación o determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración —que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término— ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012 —recurso de casación para unificación de doctrina núm. 34/2010—; de 18 de junio de 2012 —recurso de casación núm. 224/2009—; y de 26 de marzo de 2014 —recurso de casación núm. 3191/2011—).

Que sea una doctrina referida solamente a requisitos o condiciones de la prueba de peritos de la Administración no obsta para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a inmuebles, cuando menos en el ámbito del impuesto que examinamos. De lo contrario, quedaría en manos de aquélla la decisión sobre qué grado de cumplimiento de la jurisprudencia está dispuesta a aceptar, pues nuestra doctrina, aun referida a la prueba de peritos, por ser ésta la empleada en los asuntos examinados, puede proyectarse sobre cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención del valor real».

El voto particular considera «digno de elogio» que con el método previsto en el apartado b) del artículo 57.1 de la LGT se quiera «evitar la litigiosidad», pero advierte que ello no puede hacerse «a toda costa» y que «parece que la preocupación que late en órdenes autonómicas de esta clase es la de enervar los efectos adversos de una jurisprudencia que reclamaba dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de orillar con este nuevo método que se mantenga el control judicial por el sencillo método de suprimir tales comprobaciones, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación de los coeficientes generales previstos en la orden suponga, en sentido propio y genuino, una comprobación».

(9) Se refiere a la STC 194/2000.



Me es imposible no trasladar estas palabras a lo que ha ocurrido ahora con la sustitución del concepto de valor real por el concepto de *valor de referencia del Catastro* de la que hablábamos en la Introducción, operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio (recientemente considerado ajustado a la Constitución por el Tribunal Constitucional⁽¹⁰⁾). Tampoco puedo evitar trasladar a la situación actual las subsiguientes ideas:

«En resumidas cuentas, se ha reemplazado un medio de comprobación, con ciertas imperfecciones y con un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por algo que no puede ser considerado, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación (art. 57 LGT), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar cuando se descrea del valor declarado por el contribuyente —acertado o no, veraz o falso, pero referido desde luego sobre un bien singular y concreto— y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico, de las que la orden no da cuenta formal mediante su publicación, el cual se impone *a fortiori* como expresión buscada de la norma como valor real, sin otra motivación que el reflejo numérico correspondiente».

En todo caso, y en lo que a este trabajo importa, a juicio de los magistrados que emitieron el voto particular, la doctrina fijada en esa sentencia de la que discrepan, al considerar admisible situar el valor real en el empleo de coeficientes generales y únicos, prescindir de la individualización y deferir a un hipotético y potestativo empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución de las discrepancias y objeciones del interesado al respecto, supone una «nueva doctrina» que «arrincona años de jurisprudencia aquilata caso a caso, en interés de los derechos y garantías del contribuyente».

Porque, además, la cuestión no se salva con contemplar que «siempre le queda al interesado la opción de promover una tasación pericial contradictoria y, desde luego, la ulterior impugnación jurisdiccional de la liquidación», ya que «no se puede medir la legalidad o ilegalidad de una disposición (...) en función de la capacidad de reacción *a posteriori* de quien resulte descontento con ella». Y porque, adicionalmente, «la tasación pericial contradictoria se presenta como un instrumento inútil o de utilidad muy reducida para reaccionar frente a una liquidación que se ha limitado a efectuar una pura operación aritmética».

(10) A la fecha de la última revisión de este texto se ha dado a conocer la decisión del Tribunal Constitucional de 11 de febrero de 2026 de considerar que la estimación del valor de los bienes inmuebles a través de su «valor de referencia», fijado por la Dirección General del Catastro, como método indiciario de valoración, «no solo somete a tributación una fuente de capacidad económica, sino que lo hace mediante una adecuada medición de la riqueza gravada».



Estas advertencias de los magistrados disidentes, Francisco José Navarro Sanchís y José Díaz Delgado, no pasan desapercibidas a quienes hemos estudiado la cuestión, puesto que, con sentencias posteriores de mayo de 2018 de la Sección Segunda de la Sala Tercera, cuando entre cuyos componentes no estaba ya el magistrado Emilio Frías Ponce, se va a virar la jurisprudencia y se va a insistir en la defensa de la comprobación de valores como tarea que significa confirmar la veracidad o exactitud de algo y que necesariamente ha de ser individualizada, ya que está encaminada a afinar un valor real autónomo, singular y propio del bien en cuestión. De hecho, en estas sentencias de mayo de 2018 se dice literalmente que «adoptamos como punto de partida de estas reflexiones las contenidas en el voto particular formulado a las dos sentencias de esta misma Sala y Sección de 6 de abril de 2017».

4. LAS SENTENCIAS DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2.ª, DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE 23 DE MAYO DE 2018 Y SU PROYECCIÓN A TODOS LOS MÉTODOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES

Poco más de un año después de la sentencia de 6 de abril de 2017, de la que acabamos de dar cuenta, se dictan por la Sección Segunda de la Sala Tercera dos sentencias importantísimas, que enjuician dos procedimientos de comprobación de valores en que se había utilizado el método previsto en el artículo 57.1.b) de la LGT. Estas dos resoluciones establecen que la comprobación tendente a determinar el valor real sólo será posible en la medida en que el medio comprobador seleccionado por la Administración sea apto y adecuado, por su capacidad de singularizar e individualizar la tasación económica de bienes concretos, para lograr el valor real. Estas sentencias consideran que esto no sucede, para la valoración de bienes inmuebles a efectos del ITP, con el medio consistente en la estimación por referencia al valor catastral, corregido con el empleo de coeficientes o índices multiplicadores, si su aplicación consiste únicamente en la multiplicación del valor catastral por el coeficiente único para el municipio.

Se trata de las sentencias dictadas en los recursos 1880/2017 y 4202/2017, interpuestos ambos por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, y de las que fue ponente el magistrado Francisco José Navarro Sanchís, cuando ya no estaba en la Sección Segunda el magistrado Emilio Frías Ponce y cuando era presidente D. Nicolás Maurandi Guillén, quien por su parte emitió voto particular en ambos asuntos.

Son dos sentencias que merecen destacarse también en este libro porque son las primeras que, en materia de comprobación de valores, se dictan con la nueva configuración del recurso de casación, en que las cuestiones de



EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS, SEGÚN EL TRIBUNAL SUPREMO, CON EL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN

José Ignacio RUIZ TOLEDANO
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. CUESTIONES PREVIAS
 - 2.1. La regulación de la ejecución
 - 2.2. Los diversos sentidos de la ejecución
 - 2.3. Razones que explican que la ejecución resulte polémica
3. LA RELEVANTE DISTINCIÓN DE LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS CUANDO ORDENAN LA RETROACCIÓN RESPECTO A LOS DEMÁS SUPUESTOS
 - 3.1. La regulación legal y reglamentaria
 - 3.2. La respuesta del TS
4. PLAZOS EN LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS
 - 4.1. Plazo previo para la remisión por los TEA de sus resoluciones a los órganos que deben ejecutarlas
 - 4.2. Plazo de ejecución propiamente dicho de las resoluciones de los TEA
5. LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS QUE NO RETROTRAEN
 - 5.1. Regulación legal y reglamentaria
 - 5.2. Resoluciones de los TEA sobre actos de aplicación de los tributos



- 5.3. Resoluciones de los TEA sobre sanciones
- 6. LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS QUE ESTIMAN EN PARTE ORDENANDO LA RETROACCIÓN
 - 6.1. Defectos formales que exigen la retroacción
 - 6.2. Retroacción en procedimientos gestores
 - 6.3. Retroacción en procedimientos inspectores
- 7. LA IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE EJECUCIÓN
 - 7.1. Resoluciones de los TEA que no retrotraen
 - 7.2. Resoluciones de los TEA que retrotraen
- 8. BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

La nueva regulación del recurso de casación contencioso-administrativo tras la modificación operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, ha supuesto un cambio trascendental para todos los operadores jurídicos en el ámbito administrativo y, en especial, los dedicados a la materia tributaria. No me voy a referir en detalle a esta nueva regulación, pero destaco que los estudios y comentarios sobre el recurso de casación desde el punto de vista tributario son muy numerosos, debido al importante número y trascendencia de las sentencias resueltas por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS)⁽¹⁾.

Desde el punto de vista teórico me remito a la monografía publicada en 2018 por ÁLVAREZ MENÉNDEZ⁽²⁾, aunque obviamente no pudo tener en cuenta lo que la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS ha ido aclarando y perfilando en años posteriores. Desde el punto de vista divulgativo, JIMÉNEZ, MARÍN-BARNUEVO Y SUÁREZ publican desde 2020 una obra anual dedicada a recopilar de forma completa y sistemática lo resuelto cada año en materia tributaria por el TS⁽³⁾.

(1) En adelante las citas de sentencia o sentencias del TS (STS o SSTs) se refieren, salvo que se exprese otra cosa, a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo. Las citas de auto o autos del TS (ATS o AATS), salvo que se diga algo distinto, corresponden a la Sección Primera (de Admisión) de la misma Sala.

(2) *El recurso de Casación en Materia Tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018.

(3) La última publicada en el momento de escribir estas líneas (febrero de 2026) es *Jurisprudencia casacional en materia tributaria Año 2024, Estudio de todas las sentencias dictadas*



En todo caso, es indudable que todas las personas que nos dedicamos a la materia tributaria prestamos una enorme atención a lo que dice el TS, lo que evidencia el éxito práctico que ha tenido la nueva regulación del recurso de casación. Así, ha dado lugar a numerosas SSTS que afectan a múltiples ámbitos tributarios y a todo tipo de obligados y no, como ocurría con la previa regulación, a ámbitos más limitados y, sobre todo, respecto a obligados de gran capacidad económica.

También todos los que trabajamos en los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) estatales estamos muy atentos a lo que resuelve el TS en materia tributaria. En efecto, hacemos un seguimiento exhaustivo y continuo de la doctrina jurisprudencial plasmada en las SSTS para poder aplicarla de forma inmediata a las reclamaciones y demás procedimientos económico-administrativos pendientes. En concreto, los TEA disponen de una herramienta de gestión del conocimiento, denominada BADOCTEA⁽⁴⁾, que es una base documental común interna, en la que se incluyen, entre otros documentos, SSTS y AATS para su más fácil consulta y localización por el personal de los TEA. También se utilizan otros mecanismos diversos de difusión, por ejemplo, el correo electrónico, para trasladar información sobre las recientes SSTS.

En este comentario voy a analizar únicamente las SSTS dedicadas a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y no otros temas relacionados con la vía económico-administrativa, aunque tengan gran interés. La razón es que la citada ejecución se examina en un elevado porcentaje del total de las SSTS que versan sobre la regulación económico-administrativa, siendo probablemente el tema que más interés teórico y práctico ha suscitado en los últimos años en dicho ámbito.

en *Recurso de casación de la LO 7/2015 en materia tributaria en el año 2024*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2025. La misma no sólo contiene un índice cronológico de todas las sentencias dictadas en 2024 y el resumen de las que establecen literalmente «un criterio jurisprudencial nuevo», sino también previamente tres índices (descriptivo, por materias y por preceptos) de literalmente «todas las sentencias novedosas (2017-2024)». La primera obra que publicaron fue *Jurisprudencia casacional en materia tributaria, Estudio de las sentencias dictadas en recurso de casación de la LO 7/2015 en materia tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, que examinaba hasta el 31 de diciembre de 2019.

- (4) La información sobre BADOCTEA se refleja en la Memoria de los TEA de 2009, págs. 61, 62, 67 y 68, así como en Memorias posteriores se refleja la evolución en años siguientes. Las Memorias de los TEA se publican anualmente en Internet desde 2003 y la última publicada en el momento de redactar estas líneas (febrero de 2026) es la memoria de 2024. TEAC. Memorias anuales de los Tribunales Económico-Administrativos. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Páginas/Impuestos%20TEAC.aspx>



Al comentar las SSTS expresaré, cuando lo entienda relevante, mi opinión. El máximo respeto a la labor que realiza el TS con el nuevo recurso de casación, no impide que, como estudioso, pueda compartir o discrepar razonadamente. Distinto es que en mi trabajo diario acate y aplique los criterios del TS porque tiene la interpretación última de la normativa, que vincula a todos los demás operadores jurídicos⁽⁵⁾. Por supuesto, sin perjuicio de lo que puedan señalar, en el ámbito de sus competencias respectivas, el Tribunal Constitucional (TC), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) o el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH).

Para encuadrar mejor todo el comentario, tras esta introducción, dedicaré un apartado a cuestiones previas relacionadas con la ejecución, incluyendo la normativa, aunque aclaro que no pretendo exponer con detalle la misma, que es lo que he hecho en otras ocasiones, al igual que otros autores, como se refleja en las obras que enumero en la bibliografía. En este trabajo sólo trato de analizar las respuestas del TS con la nueva regulación del recurso de casación a diversas cuestiones de ejecución económico-administrativa, aunque al hilo de la exposición obviamente examine algunos aspectos normativos. Por otro lado, adelanto que utilizo un concepto amplio de ejecución económico-administrativa, pero que no incluye cuestiones de gran interés como la posible reiteración de actos anulados.

Posteriormente dedicaré diversos apartados a los temas examinados por las SSTS, pero no voy a seguir un orden cronológico, ni el orden de la normativa legal y reglamentaria, sino que diferenciaré cinco grandes apartados, a efectos meramente didácticos. Primero, que el TS ha establecido una distinción muy relevante entre resoluciones de TEA que ordenan la retroacción respecto a las que no lo hacen. Segundo, las cuestiones sobre plazos para la ejecución a los que el TS ha dedicado especial atención. Tercero, el comentario de diversas SSTS sobre resoluciones económico-administrativas que no retrotraen. Cuarto, el comentario de SSTS sobre resoluciones económico-administrativas que sí retrotraen. Quinto, el tema de la impugnación de los actos de ejecución y las SSTS que se refieren a los mismos.

Para terminar con esta introducción, advierto que hay diversos aspectos de ejecución económico-administrativa sobre los que el TS no se ha pro-

(5) Como expresó el magistrado del Tribunal Supremo de Estados Unidos de América (*associate justice of the U. S. Supreme Court*), Robert H. Jackson, especialmente famoso porque fue fiscal jefe (*Chief Counsel for the prosecution*) en los juicios de Nuremberg, «*We are not final because we are infallible but we are infallible only because we are final*», *Brown v. Allen*, 344 U.S. 443, 540 (1953). Puede traducirse, de una forma un poco tosca, no somos los últimos porque seamos infalibles, sino que somos infalibles sólo porque somos los últimos.



nunciado y, por ello, no voy a referirme a ellos. La razón de que no existan SSTS puede ser que los interesados no han considerado relevante plantear recursos de casación, no han sido admitidos o, habiendo sido admitidos, todavía no se ha dictado sentencia. Además, aunque pueda llamar la atención porque trabajo en los TEA, no voy a citar resoluciones sobre ejecución dictadas por los TEA, ni siquiera del TEAC que constituyan doctrina reiterada, en cuanto el objeto de este trabajo es únicamente comentar lo resuelto por el TS sobre la materia tras el nuevo recurso de casación.

2. CUESTIONES PREVIAS

Antes de examinar las SSTS tras el nuevo recurso de casación dedicadas a la ejecución económico-administrativa, voy a referirme a varias cuestiones que me permitirán encuadrar mejor la posterior exposición y que diferencio en tres subapartados. Son la regulación de la ejecución, los diversos sentidos de la ejecución y las razones que explican que la ejecución resulte polémica y haya dado lugar a numerosas SSTS. En todas ellas me voy a referir a la ejecución en general, aunque preste especial atención a la ejecución económico-administrativa.

2.1. La regulación de la ejecución

La ejecución económico-administrativa está regulada en la LGT y el RGRVA, que también contemplan la ejecución de todos los procedimientos de revisión administrativa e, incluso, judicial. Sin embargo, la normativa de ejecución de las resoluciones judiciales, en particular de las sentencias, está detallada en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), en concreto en los artículos 103 a 113 dentro del capítulo IV del título IV⁽⁶⁾. Por ello, el RGRVA al referirse a la ejecución de las resoluciones judiciales se limita lógicamente a remitir, como hace el artículo 70, a la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

La redacción original de la LGT dedicaba escasísima atención a la ejecución. Fundamentalmente, el artículo 150.5 (actual artículo 150.7) con un párrafo a la ejecución de resoluciones económico-administrativas y judiciales que ordenaran la retroacción de actuaciones inspectoras, mientras que el artículo 239.3, al regular los sentidos de la resolución económico-administrativa, contemplaba en un párrafo el caso de retroacción por defectos formales que hubieran disminuido las posibilidades de defensa del reclamante.

(6) Me remito a VARIOS AUTORES, *Memento Procesal Contencioso-Administrativo 2026*, Francis Lefebvre, Madrid 2025, núms. 3950 s.



Por el contrario, el RGRVA dedica un título V en exclusiva a la ejecución con numerosos preceptos (artículos 66 a 79), incluyendo alguna referencia a la ejecución de sentencias. Así, da normas generales para todas las resoluciones de los procedimientos administrativos de revisión y normas específicas para las resoluciones económico-administrativas y para las sentencias judiciales, pero además contempla el reembolso del coste de las garantías. La regulación de la ejecución de las resoluciones económico-administrativas (artículos 68 y 69 del RGRVA) no constituye una novedad, pues figuraba en los previos Reglamentos de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas desde hacía tiempo, aunque ahora es más detallada y presenta novedades. Por otro lado, también es aplicable a las resoluciones económico-administrativas la regulación general de ejecución para todas las resoluciones de revisión que, en muchos aspectos, parece más pensada para las mismas que para las que corresponden a los demás procedimientos de revisión. No voy a exponer esta normativa, aunque advierto que no es una regulación tan completa o sistemática como pudiera parecer a primera vista, ni resuelve todos los problemas prácticos⁽⁷⁾.

Como las cuestiones de ejecución comenzaron a suscitar polémica, la reforma realizada por la Ley 34/2015 incorporó algunos aspectos de ejecución económico-administrativa en la regulación de la LGT (en concreto dentro del artículo 239) y creó un nuevo recurso contra la ejecución (artículo 243 ter) en vía económico-administrativa, que sustituye al previo incidente de ejecución del artículo 68 del RGRVA. Este último precepto fue modificado por el Real Decreto 1073/2017, que también modificó otros aspectos reglamentarios sobre ejecución. Por otro lado, la citada Ley 34/2015 modifica el artículo 150.5 (que pasa a ser el artículo 150.7). Me referiré con más detalle a estas modificaciones al hilo de los comentarios posteriores a SSTs que han tratado sobre las mismas.

2.2. Los diversos sentidos de la ejecución

La LGT o el RGRVA no dan una definición explícita tributaria de qué es ejecución de las resoluciones administrativas, por lo que es posible entender ejecución en varios sentidos. Personalmente, opto por uno amplio, aunque no tan extenso que incluya la reiteración de actos anulados. Voy a referirme

(7) Me remito a los comentarios teóricos realizados por RUIZ TOLEDANO, J. I., *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado*, La Ley, Wolters Kluwer, Madrid 2006, págs. 973 a 1072, así como a VEGA BORREGO, F. A., *La ejecución de actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión*, Monografía núm. 4 (noviembre 2008) AEDAF. Un comentario actualizado se encuentra en VARIOS AUTORES, *Memento Procedimientos tributarios 2026-2027*, Francis Lefebvre, Madrid 2025, núms. 12050 s. (págs. 1347 a 1357).



primero a la ejecución en general y luego a la ejecución económico-administrativa.

2.2.1. Sentidos de ejecución en general

La ejecución, de forma sencilla, consiste en cumplir lo establecido por la resolución administrativa o judicial. Así, el artículo 66.1 del RGRVA dedicado a las resoluciones administrativas comienza señalando que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos y, para las resoluciones económico-administrativas, el artículo 241 ter.1 de la LGT establece que los *«actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas»*. Esto es coherente con el artículo 103.2 de la LJCA según el cual *«Las partes están obligadas a cumplir las sentencias en la forma y términos que en éstas se consignen»* y el artículo 104.1 que señala *«Luego que sea firme una sentencia, el letrado o letrada de la Administración de Justicia lo comunicará en el plazo de diez días al órgano previamente identificado como responsable de su cumplimiento, a fin de que, recibida la comunicación, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo»*.

Es decir, en muchos casos la ejecución consiste en que el órgano que dictó el acto de aplicación de los tributos o imposición de sanciones cumpla lo establecido por la resolución administrativa o judicial. Sin embargo, la existencia de diversos recursos administrativos y judiciales pueden provocar que la resolución no se refiera al acto inicialmente impugnado, sino a los posteriores actos de revisión o resoluciones judiciales. Por ejemplo, si una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) inadmite un recurso de alzada ordinario, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN) que resuelva el recurso contencioso-administrativo puede limitarse a declarar incorrecta dicha inadmisibilidad para que el TEAC entre en el fondo del asunto. En este caso, la ejecución se realiza por el TEAC y consiste, conforme a lo señalado en el citado artículo 104.1 de la LJCA, en cumplir lo establecido en la sentencia, en concreto entrar en el fondo del asunto planteado en el recurso de alzada, lo que, a su vez, puede provocar, por ejemplo, que se estime el recurso y se anule la liquidación inicial dictada por la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT). Por otro lado, no hay que olvidar que también pueden revisarse actuaciones de particulares (por ejemplo, retención) y en estos casos la ejecución supone que es un obligado y no un órgano administrativo el que debe realizar lo señalado por la resolución.



Este sería el concepto más estricto de ejecución, pero hay que tener en cuenta que, a diferencia del ámbito contencioso-administrativo, en que las pretensiones de las partes están reguladas con gran detalle (artículos 31 a 33 de la LJCA), ello no ocurre en el ámbito de la revisión administrativa, ni siquiera en la vía económico-administrativa, lo que provoca que las resoluciones administrativas no sean tan precisas. Además, en la práctica las mismas no siempre son todo lo claras que sería deseable, a pesar de que en vía económico-administrativa la LGT en el artículo 238.2 (para los acuerdos de archivo) y el artículo 239.3 (para las resoluciones) ha tratado de sistematizar las diversas posibilidades de los TEA, dando lugar a doctrina del TEAC, así como a SSTs. Por otro lado, lo señalado en la resolución puede tener consecuencias en otros actos relacionados o, por ejemplo, en las garantías utilizadas para conseguir la suspensión del acto.

Este concepto más amplio de ejecución es el que, a mi juicio, utiliza la LGT (por ejemplo, el artículo 239.7 en la redacción dada por la Ley 34/2015 incluye la regularización de la obligación conexas del mismo obligado con la recurrida cuando la resolución económico-administrativa estime total o parcialmente la reclamación contra una liquidación) o el RGRVA (por ejemplo, el artículo 66.5 cuando la resolución estime totalmente se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que tengan causa del anulado y, en su caso, devolver garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora).

Sin embargo, también es frecuente la utilización de ejecución en un tercer sentido más extenso de ejecución, que abarcaría todas las actuaciones posteriores a que se dicte una resolución o sentencia, aunque no fueran propiamente ejecución de la misma o actos derivados. Así, por ejemplo, incluiría el complejo e interesante tema de si es posible volver a dictar un nuevo acto tributario cuando una resolución o sentencia ha anulado una anterior, muchas veces denominado con la expresión «doble tiro» o «segundo tiro»⁽⁸⁾. Destaco la monografía publicada en 2022 por GANDARILLAS MARTOS⁽⁹⁾, que analiza la respuesta jurisprudencial, incluyendo SSTs con el nuevo recurso de casación. Dicha obra examina de forma conjunta la ejecución de resoluciones económico-administrativas y sentencias judiciales y

(8) DELGADO PACHECO, A. y CUDERO, J., «Cuál es la lógica procesal del llamado doble tiro en el ámbito tributario», blog tributario Garrigues, 07/05/2024, <https://blogtributario.garrigues.com/procedimiento/cual-es-la-logica-procesal-del-llamado-doble-tiro-en-el-ambito-tributario>

(9) *La ejecución de sentencias y resoluciones en el Derecho Tributario: Una respuesta jurisprudencial*, Tirant lo Blanch, Valencia 2022.



expone con gran extensión el tema de la reiteración de actos administrativos anulados.

Advierto que, algunos autores, aunque utilizan el sentido amplio y no el más extenso, tienen interés en analizar igualmente la cuestión de reiteración de procedimientos, por lo que los examinan a la vez, aunque diferenciándolos⁽¹⁰⁾.

2.2.2. *Sentidos de ejecución económico-administrativa*

En la ejecución económico-administrativa son aplicables todos los sentidos expuestos. Así, el primero estricto. Es decir, simplemente el cumplimiento de lo ordenado en la resolución o acuerdo económico-administrativo.

Además, hay un segundo sentido más amplio que incluye, además del cumplimiento de la resolución, los aspectos lógicos que se derivan de dicho cumplimiento, aunque no se refieran de forma estricta al acto objeto de reclamación o recurso, sino a actos relacionados o consecuencias necesarias derivadas de lo señalado por la resolución para el acto impugnado (por ejemplo, el reembolso del coste de las garantías). Creo que este es el sentido más frecuentemente empleado por los autores. Destaco el trabajo publicado en 2024 por HUESCA BOADILLA⁽¹¹⁾, pues analiza la doctrina jurisprudencial sobre la ejecución económico-administrativa, que es precisamente el objeto de estas páginas, pero existen muchos otros⁽¹²⁾. En este trabajo voy a utilizar este segundo sentido más amplio, que es el que considero más adecuado y que se encuentra implícito en la normativa y, dado el ámbito de este trabajo, lo limito a las resoluciones económico-administrativas.

También es aplicable a la ejecución económico-administrativa el tercer sentido más extenso, que incluye el tema citado de la reiteración de actos tras uno previo anulado.

(10) Por ejemplo, MUÑOZ DOMÍNGUEZ, M. y FLORES NAVARRO, M., «Capítulo VII. Ejecución y reiteración de procedimientos» en VARIOS AUTORES, *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid 2022, págs. 241 a 275.

(11) «Problemática de la ejecución de las resoluciones estimatorias parciales, por defectos formales o de fondo, de las reclamaciones económico-administrativas en la doctrina jurisprudencial» en VARIOS AUTORES (Director Isaac Merino Jara), *Procedimientos tributarios*, La Ley 2024, págs. 1117 a 1183. Reconociendo que no es estrictamente ejecución económico-administrativa, el citado autor también analiza la ejecución de sentencias estimatorias parciales en materia tributaria (págs. 1172 a 1181).

(12) RUIZ TOLEDANO, J. I., «La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos», *Revista técnica tributaria*, núm. 87, 2009, págs. 79 a 106. También entiendo que lo utiliza, por ejemplo, VEGA BORREGO, F. A., ob. cit. (*La ejecución ...*).



Para terminar este apartado, recuerdo que no hay que confundir la ejecución de la resolución económico-administrativa por el órgano que corresponda (normalmente el que dictó el acto reclamado), con que, como cualquier acto administrativo, dicha resolución económico-administrativa sea inmediatamente ejecutiva, pero se excepcione la ejecución cuando se mantenga la suspensión del acto reclamado. Precisamente la existencia de diversos procedimientos económico-administrativos (reclamación, recurso de alzada ordinario, recurso de anulación, etc.) y la posibilidad de suspender o no los actos reclamados (que puede o no mantenerse a través de los diversos procedimientos) complican notablemente los temas de ejecución, no sólo desde el punto de vista teórico, sino también en la práctica.

2.3. Razones que explican que la ejecución resulte polémica

En este subapartado voy a tratar de responder por qué la materia de ejecución es polémica y ha dado lugar a numerosos comentarios, resoluciones económico-administrativas y sentencias judiciales, entre ellas las SSTS resolviendo recursos de casación que son el objeto de ese trabajo. En todo caso, no cabe duda que la ejecución de resoluciones y sentencias es uno de los *«puntos en conflicto candentes entre contribuyentes, Administración, jurisprudencia y doctrina...»*⁽¹³⁾. Como a lo largo del tiempo he examinado la materia de ejecución, en varios comentarios específicos o dentro de comentarios generales, he ofrecido algunas explicaciones de forma puntual, pero a continuación haré una enumeración más completa, aunque seguramente no exhaustiva, de las causas que entiendo relevantes⁽¹⁴⁾.

En primer lugar, la insuficiencia de la normativa, en especial legal, que es la explicación más habitual⁽¹⁵⁾. Es cierto que el RGRVA pretendía proporcionar una regulación más amplia y sistemática, pero no lo consigue. Posteriormente se han realizado modificaciones normativas, pero sólo de aspectos puntuales. Sin embargo, aunque la dispersa regulación legal y la

(13) GANDARILLAS MARTOS, ob. cit. (*La ejecución de sentencias y resoluciones en el Derecho Tributario: ...*), pág. 26.

(14) Advierto que otros autores dan explicaciones diferentes. Por ejemplo, HUESCA BOADILLA, ob. cit. (*«Problemática ...»*), págs. 1124 a 1126, destaca, con cita de otros autores, la tensión entre dos principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico-tributario, que son el de tutela judicial efectiva de los contribuyentes y el de autotutela ejecutiva de la Administración tributaria. También menciona el principio de buena Administración que el TS toma como inspirador en muchas de sus decisiones.

(15) Por ejemplo, es la explicación que destacan SUÑÉ NEGRE, X. y PÉREZ TENA, J. R., «El recurso contra la ejecución y la retroacción», blog fiscal Crónica Tributaria Instituto de Estudios Fiscales, Publicado el 7 de junio de 2023, <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/el-recurso-contra-la-ejecucion-y-la-retroaccion/>



más amplia reglamentaria plantea problemas, no es la única explicación y quizás tampoco sea la más importante.

En segundo lugar, como he expuesto, la ejecución puede entenderse en varios sentidos, lo que complica y puede provocar errores. Además, en ocasiones, las resoluciones y sentencias no son tan claras como deberían, lo que dificulta su ejecución por los órganos que dictaron los actos o actuaciones objeto de impugnación.

En tercer lugar, la ejecución es muy casuística porque no sólo depende del posible contenido o sentido de la resolución (desestimar, estimar totalmente, etc.) o del motivo del acuerdo de archivo⁽¹⁶⁾, sino de si el acto inicial está o no suspendido. Además, pueden existir sucesivos procedimientos de revisión administrativa y judicial, lo que dificulta la materia de ejecución, pues puede que la suspensión se mantenga o no a lo largo de los diversos procedimientos de impugnación. Por otro lado, los actos reclamados pueden ser muy variados (liquidaciones, sanciones, providencias de apremio o embargo, etc.) como consecuencia de procedimientos diferentes (gestión, inspección, sancionador, etc.) lo que puede provocar especialidades a la hora de ejecutar. Finalmente, las propias resoluciones de los procedimientos administrativos de revisión son actos administrativos y, por ello, también deben ejecutarse.

En cuarto lugar, existe un aspecto de gran trascendencia práctica, que no es jurídico, sino psicológico porque participan seres humanos, que tienen sesgos cognitivos, incluso cuando tratan de cumplir lo mejor posible sus obligaciones tributarias (en el caso de contribuyentes y demás obligados) o de servir con objetividad los intereses generales (en el caso de los que conforman la voluntad de los órganos administrativos). Por ello, el obligado tributario y el órgano administrativo muchas veces tienden a mantener su decisión inicial (el obligado sobre el alcance de su obligación y el órgano administrativo sobre la regularización de dicha obligación). Cuando una resolución o sentencia llega a una conclusión distinta, no es infrecuente que

(16) Por ejemplo, cabría pensar en una primera aproximación que un acuerdo de archivo por desistimiento de una reclamación económico-administrativa no tendría que ejecutarse. Sin embargo, en caso de que al interponer la reclamación se hubiera suspendido la ejecución del acto impugnado puede tener consecuencias, de las que debe ocuparse el órgano que dictó el acto al recibir el acuerdo de archivo, lo que en un sentido amplio podría entenderse que implicaría ejecución. GANDARILLAS MARTOS, ob. cit. (*La ejecución de sentencias y resoluciones en el Derecho Tributario: ...*), págs. 114 a 120, examina detalladamente el tema por lo que se refiere a las resoluciones que inadmiten (no menciona los acuerdos de archivo), pero parece inclinarse por considerar que, más que a la ejecución de la decisión, afecta al terreno de la ejecutividad del acto impugnado.



las personas humanas intenten sostener, aunque sea en parte, su decisión inicial, lo que puede provocar que la ejecución por el órgano administrativo no sea tan correcta como debería o que el obligado tributario considere que la ejecución del órgano administrativo es defectuosa, aunque no sea cierto.

En quinto lugar, hay otro motivo que puede explicar la elevada litigiosidad de la ejecución y consiste en que la experiencia de los obligados tributarios a lo largo de los años les ha llevado a concluir que los Tribunales Contencioso-Administrativos son especialmente sensibles a los temas de plazos y muchas veces han dado la razón no por motivos de fondo, sino por motivos relacionados con los plazos y las consecuencias referidas a la caducidad y prescripción por incumplimiento de dichos plazos. Por ejemplo, cabe recordar que la interpretación jurisprudencial de las dilaciones en el procedimiento inspector provocó la reforma del artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015⁽¹⁷⁾. Esto seguramente explica que muchas discusiones en materia de ejecución económico-administrativa hayan estado relacionadas con los plazos.

En sexto y último lugar, aunque sólo resulte aplicable a la ejecución de resoluciones económico-administrativa, otra razón sería que, en principio, las dificultades para la ejecución serían mayores que en una resolución de un recurso de reposición (porque el que ejecuta es el propio órgano que dictó el acto) o en una sentencia judicial (porque el Tribunal Contencioso-Administrativo tiene una verdadera potestad de ejecución y ello provoca que el órgano que dictó el acto sea más proclive a ejecutar correctamente). Ahora bien, tampoco hay que magnificar el número de casos en que existen problemas de ejecución ante los TEA. En efecto, aunque no existen datos oficiales publicados, parece que las resoluciones de recursos contra la ejecución estarían bastante por debajo del 1% del total de las dictadas⁽¹⁸⁾.

3. LA RELEVANTE DISTINCIÓN DE LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS CUANDO ORDENAN LA RETROACCIÓN RESPECTO A LOS DEMÁS SUPUESTOS

El TS con el nuevo recurso de casación de forma inmediata tuvo que enfrentarse a los problemas de ejecución económico-administrativa, desta-

(17) Me remito a JUAN LOZANO, A. M., «La regulación del plazo de inspección prevista en el Anteproyecto de modificación de la Ley General Tributaria. Sobre la búsqueda de la reducción de litigiosidad, seguridad jurídica y eficacia sin menoscabo de garantías». *Crónica Tributaria*. Nueva Época, 4 (153), 2014, págs. 177 a 220.

(18) Ello supondría, en el año 2024 que es el último del que se disponen datos publicados en el momento de escribir estas líneas, menos de 2.000 resoluciones de recursos contra la ejecución, que no sería una cifra elevada respecto al total, aunque afecten a casos importantes desde el punto de vista económico o que resulten conflictivos.



cando la STS de 31-10-2017 recurso 572/2017. No sólo es una de las primeras dictadas con el nuevo recurso de casación, por lo que tiene especial trascendencia para analizar cómo el TS entiende el mismo, sino que refleja con claridad que para el citado TS existe una radical diferencia entre la ejecución de las resoluciones económico-administrativas que retrotraen y las que no lo hacen.

La mencionada STS resuelve realmente otras cuestiones con interés casacional objetivo que comentaré en otros apartados de este comentario (de forma resumida, si el nuevo procedimiento de gestión de comprobación de valores y posterior liquidación tras una anulación previa estimando en parte con retroacción deben entenderse producidos en un nuevo procedimiento de gestión o en uno de ejecución y cuál es el plazo que resulta aplicable). Ahora bien, lo que deseo destacar en este apartado es que el TS establece una distinción especialmente relevante o destacable entre resoluciones económico-administrativas que ordenan la retroacción y las que no lo hacen, aunque ello no fuera tan claro en la normativa legal y reglamentaria.

3.1. La regulación legal y reglamentaria

Como he señalado, la LGT y el RGRVA no definen realmente en qué consiste la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y tampoco el TS ha dado de forma expresa una definición, pero ha tenido en cuenta la regulación legal sobre el «*contenido posible*» (es decir, el sentido) de las resoluciones económico-administrativas, así como su desarrollo reglamentario, lo que resulta totalmente lógico.

El problema es que la LGT tiene una norma general sobre el posible contenido o sentido de las resoluciones en el artículo 239.3 de la LGT (aunque los TEA también pueden dictar acuerdos de archivo de las actuaciones en los casos que establece el artículo 238 de la LGT) pero también una norma específica en el artículo 150.5 de la LGT en su redacción original (actual artículo 150.7) sobre el plazo para finalizar el procedimiento inspector cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción. Además, el artículo 66.2 del RGRVA, aplicable a la ejecución de todas las resoluciones de procedimientos administrativos de revisión tributaria, señala en el actual párrafo tercero (original segundo, aunque la redacción no ha cambiado) que «*Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en que tuviese su origen el acto objeto de impugnación*».

En concreto, el primer párrafo del artículo 239.3 de la LGT establece que la resolución económico-administrativa podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad (en los supuestos enumerados en el artículo 239.4 de la LGT), pero este contenido posible no implica ejecución, aun-



que obviamente la ejecución de una resolución está condicionada por su sentido. El mismo párrafo añade que la resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por razones formales y el segundo párrafo expresa que *«Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal»*. Estos dos párrafos mantienen la redacción original, añadiendo la Ley 34/2015 otros dos párrafos. Según el nuevo tercer párrafo los actos resultantes de ejecución, incluyendo las liquidaciones que se deriven, con excepción de los casos de retroacción por motivos formales, no formarán parte del procedimiento en que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. Da rango legal al actual párrafo tercero (segundo en la redacción original) del artículo 66.2 del RGRVA, aunque añade que incluye las liquidaciones y que no abarca los casos de retroacción.

El citado artículo 239.3 de la LGT al establecer los diversos *«sentidos»* de la resolución (desestimar, estimar, etc.) no aclara la consecuencia sobre el acto impugnado (nulidad, anulabilidad, rectificar, etc.), lo que provoca que algunas resoluciones económico-administrativas no sean suficientemente precisas y generen dudas que se trasladan a la ejecución. En todo caso, estoy de acuerdo con HUESCA BOADILLA⁽¹⁹⁾ que el TEA al estimar una reclamación en su resolución, en su caso, anula el acto y no ordena al órgano de aplicación o sancionador que lo anule.

3.2. La respuesta del TS

La citada STS de 31-10-2017 recurso 572/2017 en su argumentación acude a la regulación en el tiempo de los hechos del litigio (2012) en que la LGT no regulaba la ejecución de las resoluciones económico-administrativas, sino que se encontraba en el RGRVA, fundamentalmente en el artículo 66. En los supuestos de resoluciones estimatorias de los órganos de revisión económico-administrativos, aunque previamente a explicitar con más detalle las razones que llevan a dicha conclusión, el TS señala literalmente que hay que distinguir dos situaciones:

«1. La anulación (del acto originario) por razones materiales, supuesto en el que despliega sus efectos, con toda su intensidad, el artículo 66 RGRVA, en sus apartados 2 y 3: el órgano competente para la ejecución debe adoptar, en el plazo de un mes, las medidas necesarias para dar cumplimiento estricto a la resolución del órgano de revisión.»

(19) Ob. cit. (*«Problemática ...»*), pág. 1146.



2.) La anulación por razones de forma que han provocado indefensión con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones, supuesto en el que el plazo de un mes al que se refiere el artículo 66.2 RGRVA carece por completo de operatividad, pues de la dicción literal del artículo 66.4 RGRVA se desprende claramente la inaplicabilidad de dicho plazo».

Estoy totalmente de acuerdo con el TS en que las dos situaciones son diferentes, aunque no comparta, desde el punto de vista teórico, las consecuencias que anuda en su totalidad. En efecto, en el momento en que leí la STS por primera vez, no recuerdo si a finales de 2017 o a comienzos de 2018, compartía lo señalado para la primera situación, pero me llamó la atención lo que expresaba respecto a la segunda, pues personalmente consideraba que era aplicable también el plazo del artículo 66.2 del RGRVA a los casos de retroacción, pero sólo para ejecutar y no para continuar el procedimiento retrotraído⁽²⁰⁾. Es decir, mi opinión era que el procedimiento de ejecución consistía en caso de retroacción en volver al momento (del procedimiento inicial) en que se produjo el defecto formal. El órgano competente debía precisamente volver a dicho momento en el plazo de un mes de ejecución desde la comunicación de la resolución. A partir de este momento continuaba el procedimiento inicial conforme a sus reglas, sometido a otro plazo que no era el de un mes mencionado. Por ello, estaba de acuerdo con la STS en que el plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA no era aplicable al procedimiento retrotraído, pero no en que no fuera aplicable al procedimiento de ejecución previo, pues luego continuaba el procedimiento retrotraído. Ha pasado tiempo desde que realicé esta primera lectura, pero sigo considerando que resultaría más acertada mi posición desde el punto de vista teórico, aunque, si se me permite una pequeña broma en un asunto tan serio, quizás se deba al sesgo cognitivo de tratar de mantener y defender mi idea inicial. En todo caso, la posición del TS resulta clara y muchas SSTs posteriores parten de la citada STS y reiteran esa distinción.

Los autores, en general, acogen esta distinción, de una forma u otra. Por ejemplo, SESMA SÁNCHEZ diferencia entre retroacción (se vuelve al procedimiento originario y, en concreto, al momento en que se produjo el vicio o defecto formal) y reposición de actuaciones (opera en los supuestos de invalidez parcial del acto, generalmente por razones de fondo y consiste en dictar otro en sustitución, que esté ajustado a la resolución), ambos que diferencian de la reiteración de actuaciones anuladas (supuestos de estimación íntegra de reclamaciones o recursos en los que, a pesar de haberse declarado la invalidez total del acto, la Administración intenta la regularización de nuevo desplegando un nuevo procedimiento y dando lugar a un segundo

(20) Me remito a la explicación en RUIZ TOLEDANO, J. I., ob. cit. (El Nuevo Régimen ...), pág. 997.



acto)⁽²¹⁾. Estoy de acuerdo con la aclaración de estos conceptos, aunque el último, para mí, no es propiamente ejecución, salvo que se entienda en el sentido más extenso que he comentado.

4. PLAZOS EN LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Los temas referidos a los plazos en la ejecución de las resoluciones de los TEA son probablemente los que el TS ha examinado en más ocasiones, probablemente por una de las razones que apunté al examinar las causas que explican que la materia de ejecución resulte polémica. Es decir, que los obligados tributarios han constatado que los Tribunales Contencioso-Administrativos son especialmente sensibles a los temas referidos a plazos en todo tipo de procedimientos. Voy a analizar de forma separada el plazo que tienen los TEA para remitir sus resoluciones a los órganos que deben ejecutarlas, aunque sea previo a la ejecución, para luego examinar los plazos de ejecución propiamente dichos.

4.1. Plazo previo para la remisión por los TEA de sus resoluciones a los órganos que deben ejecutarlas

El órgano que debe ejecutar la resolución económico-administrativa debe recibirla antes del TEA y, por ello, un primer tema que ha generado discusión es precisamente el plazo que tiene el TEA para remitir su resolución o, en la expresión utilizada por HUESCA BOADILLA⁽²²⁾, el retraso en la remisión por los TEA de sus resoluciones a la Administración tributaria.

4.1.1. La falta de regulación legal o reglamentaria

Ni la LGT ni el RGRVA establecen un plazo específico para que los TEA remitan sus resoluciones a los órganos administrativos que dictaron los actos reclamados y, en el caso del RGRVA, no se trata de un olvido, ya que el previo Reglamento de Procedimientos en las reclamaciones económico-administrativas de 1996 lo contemplaba expresamente. En el ámbito de la relación entre TEA y AEAT la Resolución de 21-12-2005⁽²³⁾ tampoco decía

(21) «Retroacción, reposición y reiteración de actos tributarios anulados por defectos de forma y fondo y por causas de anulabilidad y nulidad radical» en VARIOS AUTORES, *La Ley General Tributaria: una visión crítica tras veinte años de aplicación*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, págs. 568 y 569.

(22) Ob. cit. («Problemática ...»), págs. 1154 s.

(23) BOE 3-1-2006.



nada, aunque regulaba, si bien dentro del punto séptimo dedicado a la ejecución, el denominado «*envío a cumplimiento de las resoluciones*» de los TEA a la AEAT⁽²⁴⁾. La vigente Resolución de 24-09-2025⁽²⁵⁾, a la que me refiero al final de este apartado, sí regula un plazo expreso.

4.1.2. La respuesta del TS

El TS tuvo ocasión de pronunciarse sobre este tema en la STS de 18-12-2019 recurso 4442/2018, reiterando lo plasmado en previas SSTs con la anterior regulación del recurso de casación, basadas en el principio de buena Administración. En el recurso se planteaba la aplicación del artículo 150.5 (actual artículo 150.7) de la LGT.

El TS reitera como doctrina de interés casacional, la previamente fijada con el anterior recurso de casación⁽²⁶⁾, señalando literalmente «... *que del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva. No se trata, por tanto, de una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable*».

En el caso concreto, desde la resolución del TEAC de 15-03-2012 hasta que se remite al TEAR el 15-06-2012 transcurrieron tres meses, pero el TEAR envió erróneamente el 03-10-2012 al Director y, tras respuesta en este sentido, el 29-10-2012 remitió a la Dependencia Regional de Inspección que dictó el acuerdo el 29-11-2012. La STS consideró «... *que no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo, por lo que no cabe apreciar infracción del art. 150.5 LGT, debiendo rechazar las pretensiones del recurso de casación*».

Esta STS fue objeto de críticas por los autores⁽²⁷⁾, pero fue reiterada por la STS de 23-07-2020 recurso 7483/2018, que, en su argumentación, rechaza que sea aplicable el plazo de 10 días previsto en el artículo 104.1 de la LJCA.

(24) Me remito para más detalle a mi comentario en RUIZ TOLEDANO, ob. cit. (*El nuevo régimen ...*), págs. 999 a 1001.

(25) BOE 6-10-2025. Esta nueva Resolución produce efectos a partir del día siguiente al de su publicación en el BOE.

(26) STS de 5-12-2017 recurso 1727/2016.

(27) Por ejemplo, MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «La relevancia jurídica del plazo de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. Análisis de la STS de



En el caso concreto examinado por la STS de 23-07-2020 recurso 7483/2018, la resolución del TEAC de 09-07-2013 (notificada a la recurrente el 30-07-2013) fue remitida al TEAR, por tratarse de un recurso de alzada, el 03-10-2013, que lo envió a la Delegación Especial de la AEAT el 14-10-2013 que envió a la Dependencia Regional el 22-10-2013, por lo que el TS considera «... *que no ha existido una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo, por lo que no cabe apreciar infracción del art. 150.5 LGT, debiendo rechazarse las pretensiones del recurso de casación*». Sin embargo, el propio TS posteriormente, aunque reiterando la doctrina jurisprudencial, al evaluar los casos concretos no admite, en la práctica y por diversas razones, plazos tan amplios como en las SSTS citadas.

Así, la STS de 03-11-2023 recurso 1266/2022, aunque reitera la jurisprudencia previa, expresa literalmente:

«4. Teniendo en consideración las circunstancias concurrentes en el presente caso, resulta contrario al principio de buena administración y vulnera el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección “se desarrollen en los plazos previstos en esta ley” (art. 34.1.ñ LGT), el desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado (11 de abril de 2019) y a la Administración tributaria autonómica (13 de junio de 2019), en particular, por la ausencia de justificación plausible y ante la posibilidad de que la Administración tributaria autonómica pudiera haber obtenido la ventaja de “avanzar” la propia valoración que comportaba el acuerdo de “reinicio”, al incorporar éste ya las nuevas propuestas de liquidación».

La STS de 14-03-2024 recurso 3050/2022, también reitera la jurisprudencia previa, pero se pronuncia de forma más extensa. Destaca «*Esta jurisprudencia exhibe que la aplicación del principio de buena administración debe acometerse con extrema prudencia y, desde luego, teniendo en consideración las circunstancias del caso, por lo que no resulta posible extraer o proyectar consecuencias con carácter general sin atender a tales circunstancias*». Posteriormente señala:

«En consecuencia, la respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo, es, en base a las circunstancias vistas, la siguiente: el desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración tributaria, sin que exista justificación razonable alguna ni concurren

18 de diciembre de 2019, rec. núm. 4442/2018», Revista Contabilidad y Tributación CEF, núm. 447 (junio 2020), págs. 144 a 154, que considera excelente la fundamentación jurídica, pero desafortunada la «*fundamentación concreta*» y valora negativamente el «*fallo*». El mismo autor dedica un posterior comentario más amplio a «El incierto plazo (y lugar) de notificación de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos», Revista Contabilidad y Tributación CEF, núm. 454 (enero 2021), págs. 5 a 32.



circunstancias objetivas excepcionales que justifiquen el decalaje constatado de tres meses, cuando además este ha sido buscado de propósito para procurar una ventaja a la Administración tributaria, vulnera el principio de buena administración en su manifestación de dilaciones indebidas y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección “se desarrollen en los plazos previstos en esta ley” (art. 34.1.ñ LGT), por lo que procede reparar los derechos vulnerados y los perjuicios, en este caso procedimentales, sufridos por el contribuyente, en el sentido de que el desfase temporal transcurrido entre ambas notificaciones a los efectos de efectuar el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT, debe considerarse como una dilación imputable a la Administración.

(...)

Descendiendo al caso concreto, en el que queda constatada la existencia de una desproporción en cursar la notificación a la AEAT para dar cumplimiento a la resolución de 3 de noviembre de 2016 del TEAR que ordenaba la retroacción de actuaciones procede adicionar en el cómputo del plazo restante el período temporal de 92 días, lo que implica que el plazo de 6 meses para la ejecución se superó, habiendo por ello prescrito el derecho a liquidar en relación con el IS ejercicios 2005 y 2006».

Esta sentencia tiene un voto particular de un magistrado porque «... *no puedo compartir, por ende, la taxativa afirmación de la sentencia, relativa a que la notificación de la resolución del TEAR deba ser simultánea a las partes de la relación tributaria*».

HUESCA BOADILLA comenta con detalle el tema⁽²⁸⁾. Desde el punto de vista personal (como estudioso y no como integrante de los TEA) preferiría que la resolución del TEA al órgano que debe ejecutar se realizara al mismo tiempo que la notificación al interesado, aunque la ejecución tuviera que esperar a que el TEA comunicara posteriormente la fecha de notificación efectiva al interesado. La mejora de los medios digitales de comunicación entre los órganos administrativos permite que se realice de forma muy rápida y que exista constancia fidedigna de las fechas de comunicación, que pueden evitar cualquier suspicacia.

4.1.3. La fijación de un plazo en la Resolución de 24-09-2025

La Resolución del Presidente de la AEAT y Secretario de Estado de Hacienda⁽²⁹⁾ de 24-09-2025, como he adelantado, establece un plazo concreto en el número Séptimo.1.2.2:

(28) Ob. cit. («Problemática ...»), págs. 1160 a 1165.

(29) Dicha resolución, a diferencia de la 2005, sólo menciona en su encabezamiento al Presidente de la AEAT y no se refiere al Secretario de Estado de Hacienda, aunque en ambas



«El Tribunal Económico-Administrativo, en el plazo de diez días computados desde el día siguiente al que tenga constancia de la notificación al reclamante, o transcurrido el plazo preceptivo desde la publicación del anuncio de su notificación en el BOE, enviará a cumplimiento a la Oficina de Relación con los Tribunales que corresponda, las resoluciones que hubiere adoptado, con indicación de la fecha de notificación al interesado.

Se generará un acuse de recibo, que formará parte del correspondiente expediente administrativo, en el que quede constancia de la fecha en que la Agencia Tributaria ha recibido de manera telemática el envío a cumplimiento de la resolución de la reclamación económico-administrativa, identificándose el número de reclamación».

Por tanto, la remisión a cumplimiento por el TEA se hace depender de la constancia de la notificación al reclamante y, en caso de que los reclamantes consideren adecuado lo reflejado en la Resolución, se habrá mejorado la situación. Por el contrario, si consideran lo contrario podrán impugnar y, en su caso, plantear algún recurso de casación para que el TS se pronuncie, si fuera admitido mediante el correspondiente ATS.

No voy a extenderme, pues excede del comentario sobre la ejecución económico-administrativa, pero reitero mi opinión personal de que resultaría preferible que la notificación al reclamante y la comunicación por la que se envía a cumplimiento se hicieran a la vez, sin perjuicio de que se comunicara posteriormente por el TEA a la AEAT la fecha en que se realizó la notificación al reclamante y demás interesados, quizás en un plazo muy corto, señalando que la ejecución por la AEAT comenzaría a partir de esta posterior comunicación. Por otro lado, entiendo que hubiera sido deseable que la regulación se incorporara a la LGT o, al menos, al RGRVA, para mayor seguridad jurídica.

4.2. Plazo de ejecución propiamente dicho de las resoluciones de los TEA

El tema del plazo de ejecución de las resoluciones de los TEA ha sido muy polémico, pero el TS, si bien con votos particulares, ha aclarado diversas cuestiones.

4.2.1. La regulación legal y reglamentaria

La LGT en su redacción original no contemplaba expresamente el plazo de ejecución de resoluciones económico-administrativas, salvo la mención

Resoluciones coinciden en la misma persona firmante. Sin embargo, a mi juicio, hay que entender que ha sido emitida, a la vez, por el Secretario de Estado de Hacienda para que pueda aplicarse a los TEA, pues el Presidente de la AEAT, como tal, no es superior desde el punto de vista organizativo de los TEA, que tienen garantizada su independencia funcional conforme al artículo 228.1 de la LGT.



puntual del artículo 150.5 (actual artículo 150.7) juntamente con la ejecución de sentencias. Tampoco lo hacía el RGRVA, aunque establecía para la ejecución de todas las resoluciones administrativas, en el párrafo primero del artículo 66.2, que los actos resultantes de la ejecución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para la ejecución.

La Ley 34/2015 introduce un nuevo párrafo cuarto en el artículo 239.3 de la LGT estableciendo que *«Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para la ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes»*. Por tanto, da rango legal al citado párrafo primero del artículo 66.2 del RGRVA, aunque sólo para la ejecución de resoluciones económico-administrativas y añade que no impliquen la retroacción, así como la no exigencia de interés de demora que antes no se reflejaba de forma expresa en el texto reglamentario.

Podría parecer que la regulación reglamentaria no plantea problemas e, incluso, que la legal es todavía más clara y solucionaría las dudas. Sin embargo, ha sido uno de los temas más relevantes referidos a la ejecución y, por ello, el TS ha dictado diversas sentencias. Voy a diferenciar entre la cuestión del *dies a quo* del cómputo del plazo y la referida a la consecuencia del incumplimiento del plazo para ejecutar, a efectos de una mayor claridad en mi comentario, aunque es frecuente el análisis conjunto⁽³⁰⁾, probablemente porque la STS de 2020 que inmediatamente comento resuelve las dos cuestiones a la vez y otras SSTS posteriores se basan en la misma.

4.2.2. Dies a quo del cómputo del plazo de un mes

Una redacción literal del precepto legal (para la ejecución de resoluciones económico-administrativas) y del reglamentario (para la ejecución de todo tipo de resoluciones administrativas de revisión) parece indicar que el día inicial (*dies a quo*) del cómputo del plazo es precisamente desde la entrada en el registro del órgano competente para la ejecución.

Sin embargo, el ATS de 16-01-2019 (174/2019) consideraba como cuestión de interés casacional si el cómputo del plazo del mes del artículo 66.2 del RGRVA, cuando derivaba de un procedimiento de gestión, debía realizarse desde el momento que la resolución económico-administrativa fue re-

(30) Por ejemplo, HUESCA BOADILLA, R., ob. cit. (*«Problemática ...»*), págs. 1165 a 1171.



gistrada en la AEAT o sólo desde que la resolución tuvo entrada en el órgano competente para su ejecución.

Para comprender el problema hay que tener en cuenta que la AEAT es una organización con una estructura central y territorial compleja. Los actos de liquidación, objeto de un significativo número de reclamaciones económico-administrativas, son dictados por órganos de gestión e inspección territoriales o centrales, pero la AEAT hace muchos años por motivos organizativos entendió conveniente crear Oficinas de Relación con los Tribunales (ORT)⁽³¹⁾ para «canalizar» las relaciones entre la AEAT y los Tribunales (TEA y Tribunales Contencioso-Administrativos). Tras la aprobación de la LGT y el RGRVA se reguló de forma detallada cómo debían relacionarse los TEA y la AEAT a través de las citadas ORT⁽³²⁾. Por lo que se refiere a la ejecución, los TEA remitían la resolución a las ORT y éstas, a su vez, lo hacían al órgano que dictó el acto impugnado, que era el que debía ejecutar la resolución.

La STS de 19-11-2020 recurso 4911/2018 responde a la cuestión de interés casacional señalando que el cómputo del plazo del mes previsto en el artículo 66.2 del RGRVA, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse (*dies a quo*) desde el momento que la resolución del TEA tenga entrada en el registro de la AEAT.

De forma resumida, las razones que explicita el TS son el principio de personalidad jurídica de la Administración, que otra interpretación dejaría a «voluntad» de la AEAT el cumplimiento del plazo fraccionando el mismo en dos tramos, el objetivo de la norma de garantizar el derecho del contribuyente a una buena Administración y, en último término, la doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena Administración. Esta última se argumenta especialmente por el TS, que concluye expresando literalmente que «*No parece compatible con el principio de buena administración que el inicio de un plazo para dictar un acto que afecta a los derechos de los ciudadanos sea el de un registro interno de la propia Administración, inaccesible a éstos y sujeto, en definitiva, a las modificaciones que decida en cada momento la propia Administración*».

Parece claro que el TS hace una interpretación correctiva, en base al principio de buena administración, de la redacción literal del precepto reglamentario. También aplica la misma interpretación en el caso de ejecución de sanciones, como señala la posterior STS de 05-05-2021 recurso 470/2020, en base a la citada previa STS de 19-11-2020 y dado que el artículo 66.2 del

(31) Resolución de 30-12-2002 BOE 07-01-2003.

(32) Resolución de 21-12-2005, recientemente sustituida por la Resolución de 24-09-2025.



RGRVA no diferencia entre la ejecución de resoluciones relativas a liquidaciones y a sanciones. Igualmente tiene en cuenta esta interpretación en el plazo para interponer un Director el recurso de alzada ordinario del artículo 242 de la LGT, pues la STS de 17-06-2021 recurso 6123/2019 no distingue entre la remisión de la resolución del TEA Regional o Local a la AEAT para ejecutar y la remisión al Director a efectos de que pudiera, en su caso, impugnar la resolución. En efecto, el TS expresa como doctrina jurisprudencial «1) A los efectos de establecer el dies a quo para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme».

Posteriormente, la misma interpretación se aplica, si bien teniendo en cuenta la regulación legal del artículo 239.3 de la LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015 y referida a la ejecución de procedimientos de inspección y sancionadores, por la posterior STS de 27-09-2022 recurso 5625/2020, que expresa «la respuesta a la cuestión de interés casacional es que en un caso como el de autos, en que la resolución económico-administrativa a ejecutar consiste en la anulación, por motivos de fondo, del acuerdo de liquidación de un procedimiento inspector, para dictar nueva liquidación conforme a lo resuelto por el órgano económico-administrativo, así como la anulación de sendas resoluciones sancionadoras para adecuar el importe de la sanción a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, el órgano administrativo debe notificar los correspondientes acuerdos de ejecución en el plazo de un mes previsto en el artículo 239.3 LGT, y art. 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, a contar desde el día en que la resolución del tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, incluido el Registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales ...».

4.2.3. Consecuencia del incumplimiento del plazo de un mes

Esta segunda cuestión es más trascendente desde el punto de vista práctico y, si bien el RGRVA no daba una respuesta expresa, parecía evidente que, de superarse, dejaban de devengarse intereses de demora⁽³³⁾. Más claro era el nuevo párrafo cuarto del artículo 239.3 de la LGT, antes transcrito, que

(33) Me remito a RUIZ TOLEDANO, J. I., ob. cit. (*El nuevo Régimen ...*), págs. 997 y 998.



señalaba, para las resoluciones económico-administrativas y salvo en los casos de retroacción, la consecuencia de no exigencia de interés de demora.

El mencionado ATS de 16-01-2019 (174/2019) consideraba también como cuestión de interés casacional si el incumplimiento del plazo del mes del artículo 66.2 del RGRVA determinaría no la nulidad del acto administrativo, sino únicamente, una mera irregularidad no invalidante, con los efectos jurídicos que contemple la normativa vigente, como la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.

La misma STS de 19-11-2020 recurso 4911/2018 responde a esta cuestión de interés casacional concluyendo *«que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del mes ..., al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo»*.

Las razones que llevan al TS a esta conclusión son que no está contemplada como nulidad en el artículo 62.1 de la Ley 30/1992, la jurisprudencia previa que lo consideraba como irregularidad no invalidante en base al artículo 110.2 del derogado Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1996, que no acarrea la anulabilidad del acto al no imponerle la naturaleza del término o plazo, que no procedería apreciar la caducidad del procedimiento al no estar prevista legalmente, la voluntad del legislador expresada en determinados preceptos legales al anudar concretas consecuencias al no respetar los plazos legales, como el artículo 26.4 de la LGT que impone la imposibilidad de exigir intereses de demora y que el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo es de dos meses superior al de un mes de la Administración para ejecutar la resolución revisada. La misma STS aclara que sólo analiza por razones temporales el artículo 66.2 del RGRVA y no limita las consecuencias que pueda extraer en el futuro cuando analice la nueva redacción del artículo 239.3 de la LGT. Cabe advertir que esta STS tiene un voto particular de tres magistrados, lo que pone de relieve que fue una cuestión especialmente discutida.

La previamente citada STS de 05-05-2021 recurso 470/2020 aplica también la misma interpretación a las sanciones, al igual que la STS de 6-4-2022 recurso 2054/2020, pero que analiza el tema teniendo en cuenta la nueva regulación del artículo 239.3 LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015, que considera tiene *«vocación de aplicarse, con carácter general, a todas las resoluciones económico-administrativas»*, añadiendo que *«a la vista del artículo 239.3 de la LGT tampoco procede apreciar la caducidad del procedimiento por no estar legalmente prevista para este caso, ni resulta posible declararla a partir de una interpretación extensiva del procedimiento*



sancionador (recordemos que, aquí nos situamos en el seno de un procedimiento de ejecución de una reclamación económico-administrativa)» y posteriormente hace unas reflexiones que considero de gran interés y, por ello, transcribo literalmente a continuación:

«Por lo demás, al incorporar a nivel legal la mera previsión reglamentaria únicamente se ha previsto como efecto jurídico derivado del transcurso del plazo de un mes, la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido el referido plazo (artículo 239.3 LGT).

Esta circunstancia, esto es, que únicamente se decante como efecto del incumplimiento la no exigibilidad de los intereses de demora refuerza, precisamente, la jurisprudencia anterior. En efecto, piénsese que, al igual que muestran otros preceptos, el legislador podría haber incorporado alguna previsión específica relativa a los efectos derivados del incumplimiento de dicho plazo, lo que, sin embargo, no ha hecho.

Y es que, las categorías jurídicas —léase, la prescripción o la caducidad— deben ser aplicadas dentro de los estrictos contornos del procedimiento de que se trate sin que resulten intercambiables, de forma indistinta, en distintos ámbitos.

En casos como el que nos ocupa —anulación de sanción sin retroacción— nos encontramos ante un procedimiento de ejecución, tramitado por la Administración, sin que el legislador haya considerado necesario sujetarlo a más límites temporales que el de la prescripción de la infracción. Sin embargo, dicha circunstancia contrasta con el diferente régimen jurídico aplicable a situaciones que, en definitiva, pueden entenderse referidas a un —digamos, primigenio— procedimiento sancionador (...)

Y es que, por mucho que la ejecución sea también un procedimiento, cabe advertir que la ejecución de un recurso o reclamación no puede concebirse como una mera prolongación o apéndice de otro procedimiento que, eventualmente, opere como matriz (procedimiento sancionador), es decir, no cabe fundamentar o traer analógicamente una consecuencia jurídica sobre la base de reconducir esa ejecución al procedimiento primigenio en el que se dictó el acto final anulado sin transgredir las categorías jurídicas.

Debe insistirse en que, en casos como el que nos ocupa, la ejecución de esa resolución administrativa no constituye un procedimiento sancionador y, por dicha fundamental razón, no pueden aplicarse preceptos tales como los artículos 104, 209 o 211 LGT, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, “[c]uando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”, escenario éste en el que el propio artículo 239.3 LGT lo contempla como una “excepción” a la directriz de que los actos de ejecución “no



formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación”».

Advierto, no obstante, que dicha STS tiene un voto particular de un magistrado (uno de los tres que hizo voto particular a la de STS de 2020).

Posteriormente, la STS de 15-09-2022 recurso 5684/2020 aplica el mismo criterio de que el incumplimiento del plazo de un mes para ejecutar es una irregularidad no invalidante, sin efectos prescriptivos, con la consecuencia de la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo a un caso de derivación de responsabilidad. Luego la previamente citada STS de 27-09-2022 recurso 5625/2020, aplica para la ejecución de los procedimientos de inspección y sancionadores, si bien teniendo en cuenta la regulación legal del artículo 239.3 de la LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015. Las posteriores SSTs de 16-03-2023 recurso 3634/2021 y 17-11-2023 recurso 1931/2022 reiteran el mismo criterio para sanciones. Algunas de ellas tienen voto particular del mismo magistrado.

5. LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS QUE NO RETROTRAEN

Una vez comentadas las SSTs que se refieren a los temas de plazos en la ejecución de las resoluciones de los TEA voy a examinar las que tratan de las resoluciones que no retrotraen, dejando el apartado siguiente para analizar las que retrotraen.

El TS ha dedicado atención a algunos aspectos puntuales de las resoluciones económico-administrativas que no retrotraen, que abarcan las que desestiman, las que estiman totalmente y las que estiman en parte por motivos de fondo. Sin embargo, el TS ha examinado fundamentalmente estas últimas, pues las que desestiman no parecen plantar problemas significativos que requieran que dicho TS se pronuncie (más allá de los referidos a plazos expuestos previamente con detalle), mientras que las que estiman totalmente suscitarían el complejo problema del denominado «*doble tiro*», pero no voy a referirme al mismo porque excede del concepto amplio de ejecución que utilizo en este trabajo.

Para sistematizar el análisis, voy a distinguir tres subapartados. El primero dedicado a la regulación legal y reglamentaria. En el segundo y tercero diferencio según las SSTs se refieren a resoluciones de los TEA sobre actos de aplicación de los tributos o sobre sanciones.

5.1. Regulación legal y reglamentaria

La redacción original de la LGT no contenía ninguna regulación específica sobre ejecución para casos en que no existiera retroacción. Por el con-



trario, el artículo 66 del RGRVA en su redacción original, que sólo ha sido modificada por el Real Decreto 1073/2017 respecto al artículo 66.2, regula con detalle la ejecución de resoluciones administrativas, incluida retroacción al que dedica el artículo 66.4. En mi opinión, el precepto reglamentario contiene una regla general de ejecución (artículo 66.1), normas generales de ejecución (artículo 66.2), normas especiales de ejecución dependiendo del contenido de la resolución (artículo 66.3 a 6), norma para la devolución de la garantía prestada (artículo 66.7) y aplicación de todo lo anterior también a los acuerdos que resuelvan los procedimientos especiales de revisión (artículo 66.8). Ahora bien, no voy a exponer esta regulación reglamentaria⁽³⁴⁾.

La reforma de la LGT por la Ley 34/2015 modifica el artículo 239 de la LGT afectando a diversas cuestiones relacionadas directa o indirectamente con la ejecución de resoluciones económico-administrativas. En el artículo 239.3 se incluyen dos nuevos párrafos, que he expuesto anteriormente. Además, en el artículo 239.5 a 7 se realizan diversas modificaciones referidas a las resoluciones económico-administrativas, para que las referidas a reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares vinculen a la Administración tributaria una vez que hayan adquirido firmeza (artículo 239.5), para que si no se cumple la resolución en caso de las que impongan la obligación de expedir factura el reclamante pueda emitir la factura (artículo 239.6) y cómo afecta a una obligación conexa con otra la resolución que estima total o parcialmente la reclamación referida a una liquidación (artículo 239.7).

Las SSTs no han examinado las modificaciones del artículo 239.5 a 7, pero han tenido en cuenta en numerosas ocasiones la nueva regulación del artículo 239.3, como he tenido ocasión de comentar en apartados anteriores de este mismo trabajo.

5.2. Resoluciones de los TEA sobre actos de aplicación de los tributos

En este subapartado voy a referirme, en primer lugar, a que no basta que el TEA exprese que retrotrae, sino que debe tratarse de una verdadera retroacción. Posteriormente, distingo según las resoluciones versen sobre actos derivados de un procedimiento de inspección o de un procedimiento de gestión.

5.2.1. No basta que el TEA exprese que retrotrae

El TS ha aclarado que hay resoluciones económico-administrativas que no retrotraen, aunque el TEA expresa que existe retroacción, siempre que no

(34) Para un comentario detallado me remito a RUIZ TOLEDANO, ob. cit. (*El Nuevo Régimen* ...), págs. 987 a 1011, o a VEGA BORREGO, ob. cit., págs. 23 a 77.



se trate de una verdadera retroacción. Es decir, la retroacción sólo es posible en el caso expresamente previsto en el artículo 239.3 de la LGT y no depende de que, equivocadamente, el TEA mencione la retroacción.

En este sentido, destaco la STS de 15-09-2022 recurso 5684-2020, ya que tiene gran interés no sólo por delimitar un supuesto concreto que no implica retroacción, aunque el TEA lo exprese, sino porque se trata de un procedimiento recaudatorio y se aplica, en ejecución, una normativa más favorable.

En el supuesto planteado la AEAT había dictado un acuerdo de responsabilidad subsidiaria que incluía una sanción impuesta al deudor principal y el responsable interpuso una reclamación ante el TEAC. Antes de que éste resolviera la Ley 7/2012 modificó el artículo 41.4 de la LGT y el TEAC consideró que el acuerdo de derivación debía mantenerse, pero estimó en parte con «*retroacción*» para que la AEAT llevara a cabo un nuevo requerimiento de pago, que permitiera al responsable acogerse a la reducción (nueva para él) del artículo 188.3 LGT que no estaba vigente en el momento de la derivación.

El TS, a mi juicio de forma totalmente correcta, concluye que realmente no ha existido retroacción de actuaciones propiamente, pues el TEAC no anuló la derivación, no se inició un nuevo procedimiento, ni se produjo su reapertura. Además, se superó el plazo de un mes del artículo 66.2 del RGRVA para la ejecución, pero la consecuencia, al tratarse de una irregularidad no invalidante, sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo, siguiendo el mismo criterio de otras muchas SSTs expuestas previamente.

5.2.2. *Resoluciones sobre actos derivados de un procedimiento de inspección*

El TS con la regulación previa a las modificaciones realizadas por la Ley 34/2015 en la LGT consideraba que el artículo 150.5 de la LGT en su redacción original no sólo era aplicable a los casos de anulación por razones formales que determinaran la retroacción, sino que el límite temporal y las consecuencias debían aplicarse también a los casos de anulación de liquidaciones por motivos de fondo⁽³⁵⁾, aunque del artículo 66.2 del RGRVA se desprendía claramente, a mi juicio, que los actos de ejecución no forman parte de un procedimiento de aplicación de los tributos (gestión, inspección

(35) HUESCA BOADILLA, ob. cit. («Problemática ...»), págs. 1142 y 1143 cita las SSTs de 04-04-2013 recurso 3369/2012, 30-01-2015 recurso 1198/2013, 25-01-2017 recurso 2253/2015 y 27-03-2017 recurso 3570/2015, todas previas al nuevo recurso de casación.



y recaudación), continuando la posición tradicional⁽³⁶⁾, sino de un procedimiento de ejecución, con normas propias.

Sin embargo, con el nuevo recurso de casación y, en especial, teniendo en cuenta la regulación del artículo 239.3 de la LGT el TS ha aclarado que para todos los procedimientos, incluidos inspección y sancionadores, la regulación del nuevo artículo 150.7 (anterior 150.5) sólo resulta aplicable a los supuestos de retroacción y no a la anulación de liquidaciones por motivos de fondo, como se desprende de las numerosas SSTS referidas a los plazos de ejecución que he expuesto en un previo apartado de este trabajo.

5.2.3. *Resoluciones sobre actos derivados de un procedimiento de gestión*

La STS de 19-01-2018 recurso 1094/2017, a mi entender de forma acertada, aclara que, al ejecutar una resolución económico-administrativa estimatoria en parte, por razones de fondo, en una liquidación consecuencia de un procedimiento de gestión tributaria, no es aplicable el artículo 150.5 de la LGT (actual artículo 150.7) sino lo dispuesto en el artículo 66.2 y 3 del RGRVA (actual artículo 239.3 de la LGT). Aunque se trata de un acto resultante de un procedimiento de gestión, lógicamente está relacionado con que la regulación del nuevo artículo 150.7 (anterior 150.5) sólo resulta aplicable a los supuestos de retroacción y no a la anulación de liquidaciones por motivos de fondo.

5.3. Resoluciones de los TEA sobre sanciones

La ejecución de las resoluciones económico-administrativas referidas a sanciones ha sido objeto de diversas SSTS. Voy a distinguir entre la estimación en parte que afecta a una sanción por razones sustantivas o materiales y la estimación en parte que anula la liquidación y sus consecuencias en las sanciones derivadas.

5.3.1. *Estimación en parte que afecta a una sanción por razones sustantivas o materiales*

Las SSTS de 21-09-2020 recurso 5684/2017, 05-05-2021 recurso 470/2020 o 06-04-2022 recurso 2054/2020 dejan claro, a mi juicio acertadamente, que no hay infracción del principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal⁽³⁷⁾ cuando una resolución económico-administrativa estima en par-

(36) Me remito a RUIZ TOLEDANO, ob. cit. (*El Nuevo Régimen ...*), págs. 998 y 999.

(37) Algunas SSTS se refieren a la «*dimensión procedimental del principio non bis in idem*».



te la reclamación referida a una sanción, pues la ejecución no implica un nuevo procedimiento sancionador, ni reabrir un previo procedimiento sancionador. En estos casos, en mi opinión, en ejecución lo único que ocurre es que se ajusta la sanción a lo señalado por la resolución del TEA.

Desarrollo con más detalle la STS de 21-09-2020 recurso 5684/2017, que es la primera de las citadas. Al examinar la cuestión con interés casacional consistente en determinar si, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria, en ejecución de la resolución anulatoria, puede imponer una nueva sanción sin sometimiento a plazo alguno o, por el contrario, está sujeta a algún plazo, tiene en cuenta que existía un único procedimiento sancionador y la resolución dictada por la AEAT en ejecución de la resolución del TEAR no procede de un nuevo procedimiento sancionador, distinto del que fue inicialmente objeto de impugnación. Como expresa dicha STS *«... más bien nos encontramos con la ejecución de una resolución económico-administrativa. Mediante ese acuerdo de ejecución se ha procedido a la sustitución de la sanción inicialmente impuesta, sin necesidad de iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, puesto que el instruido se mantiene, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 66 del RGRVIA»*.

Posteriormente concluye:

«Por consiguiente, a la cuestión con interés casacional consistente en determinar si, anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria, en ejecución de la resolución anulatoria, puede imponer una nueva sanción sin sometimiento a plazo alguno o, por el contrario, está sujeta a algún plazo, en particular al plazo de caducidad de tres meses establecido en el artículo 209.2 LGT, respondemos declarando que anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada en el plazo de un mes de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo».

En definitiva, cuando el TEA estima en parte la sanción para que se ajuste la misma a lo señalado en la resolución económico-administrativa no hay un nuevo procedimiento sancionador, sino la ejecución de dicha resolución y no se vulnera el principio *ne bis in idem*.

5.3.2. Estimación en parte que anula la liquidación y consecuencias en las sanciones

Distinta de la mera ejecución de una resolución económico-administrativa referida a una sanción es el caso de la sanción que deriva de una liqui-



dación cuando la resolución del TEA estima en parte la reclamación contra liquidación. Para comprenderlo mejor hay que tener en cuenta que es un supuesto de acumulación obligatoria del artículo 230.1 de la LGT la reclamación referida a una sanción con la reclamación sobre la liquidación de la que deriva dicha sanción. En todo caso, con independencia de la acumulación, nuestra regulación constitucional impide un doble procedimiento sancionador por los mismos hechos y fundamento. El problema surge porque, previamente a las SSTs que comento inmediatamente, los TEA eran poco precisos en sus resoluciones, lo que ha provocado dificultades teóricas y prácticas.

La STS de 25-10-2023 recurso 1712/2022 señala:

«La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en las circunstancias concurrentes en el presente recurso y atendiendo a los términos en que se ha planteado el debate, en que la sanción no ha sido específicamente combatida en el recurso contencioso-administrativo, cabe declarar que si el Tribunal Económico-administrativo ha estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte, por motivos de fondo, la liquidación dictada en un procedimiento inspector, para que la administración dicte una nueva liquidación ajustándose a lo resuelto por el órgano económico administrativo y, a su vez, ha confirmado la sanción impuesta por estimarla ajustada a Derecho, disponiendo únicamente su nueva cuantificación para adecuar su importe a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, no existe causa de invalidez que afecte a la sanción y que obligue a su anulación, pues la mera modificación cuantitativa o reajuste de su cálculo, como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, sin alterar los elementos objetivo y subjetivo de la sanción, no tiene relevancia para determinar su anulación».

Sin embargo, la posterior STS de 15-01-2024 recurso 2847/2022, para un caso diferente, establece lo siguiente:

«En las específicas circunstancias de este caso, en el que se anuló un primer acuerdo sancionador como consecuencia exclusiva de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que traía causa la sanción, la dimensión procedimental del principio non bis in idem se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos».

En este último supuesto, en que la resolución del TEA se limitó a anular la sanción como consecuencia de la anulación de la liquidación, el TS entiende vulnerado el principio *non bis in idem*. La misma STS expone previamente que *«no hubo retroacción con relación al procedimiento sancionador ni unas meras actuaciones de ejecución de la resolución del TEAR sino un nuevo procedimiento sancionador, de principio a fin».*



6. LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS QUE ESTIMAN EN PARTE ORDENANDO LA RETROACCIÓN

Los TEA estimarán en parte ordenando la retroacción cuando aprecien defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, anulando el acto en la parte afectada y con retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. Voy a analizar cuáles son los defectos formales que disminuyen las posibilidades de defensa y exigen dicha retroacción y luego distinguiré la retroacción en los procedimientos gestores y en los procedimientos inspectores⁽³⁸⁾.

6.1. Defectos formales que exigen la retroacción

La distinción entre defectos formales y materiales y, dentro de los primeros, los que provocan indefensión y exigen la retroacción no es fácil. Además, no se trata propiamente de una materia de ejecución, sino de un tema previo sobre el contenido de las resoluciones económico-administrativas, aunque también pueda plantearse en otras resoluciones administrativas y en las resoluciones judiciales. En todo caso, no voy a referirme detenidamente a ello y sólo destaco que, a mi juicio, únicamente los defectos de especial gravedad pueden provocar indefensión. Un detallado e interesante análisis, si bien previo al nuevo recurso de casación, del concepto de retroacción y de los supuestos en que procede fue realizado por SESMA SÁNCHEZ⁽³⁹⁾.

Ahora bien, compartiendo algunas reflexiones de dicha autora, recomiendo que, si el propio reclamante ante el TEA no alega de forma clara la indefensión, ni siquiera de forma implícita, no resulta deseable que el TEA de oficio considere que existe indefensión. La razón es que, si el propio afectado no lo ha considerado en su defensa, ni pedido la retroacción, aunque es el que puede evaluar con más facilidad si se le ha producido indefensión, tiene poco sentido que lo deba apreciar el TEA, salvo que concurra alguna circunstancia digna de mención, que no es fácil delimitar *a priori*.

(38) El TS no parece haberse pronunciado claramente sobre la retroacción en procedimientos sancionadores, a diferencia de lo que ocurre con los temas de plazos (examinados en un previo apartado) y con las resoluciones estimatorias que no implican retroacción (que se comentan en el apartado anterior). HUESCA BOADILLA, ob. cit. («Problemática ...»), pág. 1141, considera que no es aplicable el plazo del artículo 150.7 de la LGT, sino el de 6 meses del artículo 211.2 de la misma LGT, de manera que el órgano administrativo tendría el plazo que restase del procedimiento cuya sanción se anula.

(39) *La Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, págs. 372 a 394. La misma autora en un comentario más reciente, SESMA SÁNCHEZ, ob. cit. («Retroacción, reposición ...»), págs. 570 s., cita algunas SSTs posteriores con el nuevo recurso de casación.



LA TRIBUTACIÓN PERSONAL DE LOS DEPORTISTAS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

José María COBOS GÓMEZ
Profesor de la Universidad Pontificia Comillas
Socio de Garrigues

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS DEPORTISTAS
 - 2.1. Consideraciones generales
 - 2.2. Criterios para determinar la residencia habitual en España
 - 2.3. Presunciones de residencia fiscal en España
 - 2.4. Asuntos abordados por el Tribunal Supremo
 - 2.5. Resolución de los conflictos de residencia en los Convenios para evitar la doble imposición
3. PARTICULARIDADES EN RELACIÓN CON LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO DE LOS DEPORTISTAS
 - 3.1. Exención de la indemnización por despido
 - 3.2. Pagos por clubes a agentes de jugadores
 - 3.3. Gastos de Seguridad Social en el extranjero
4. LA CALIFICACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN
 - 4.1. Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2024 (rec. 544/2023)
 - 4.2. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2021 (rec. 7113/2019)
5. LA CALIFICACIÓN DE LAS RETRIBUCIONES DE ÁRBITROS DE BALONCESTO
6. BIBLIOGRAFÍA



1. INTRODUCCIÓN

La actividad de los deportistas profesionales, que se caracteriza por la obtención de las rentas de forma irregular en el tiempo y, en ocasiones, en períodos muy cortos, ha dado lugar a que, en numerosas ocasiones, se haya planteado la oportunidad de establecer un régimen tributario especial que tome en consideración estas particularidades y así satisfacer, en mayor medida, el principio de progresividad⁽¹⁾.

Lo cierto es que, si nos remontamos un poco en la historia, encontramos que la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964 autorizaba al Ministerio de Hacienda para que aprobara las medidas oportunas a efectos de limitar la progresividad de la tarifa del entonces Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas cuando, por la natural y específica condición del arte o deporte que practicaran estos contribuyentes, pudiera estimarse que su vida profesional estaba reducida a períodos más cortos que los comunes a la generalidad de los contribuyentes. Esta medida, reproducida a su vez en el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1967⁽²⁾, se concretó, mediante la Orden de 4 de noviembre de 1971, básicamente en la reducción de dos tercios de los rendimientos obtenidos a efectos de determinar el gravamen medio sobre este impuesto⁽³⁾.

- (1) Como indica Rodríguez Santos, para el caso de los futbolistas, «las retribuciones que percibe un futbolista por la prestación de sus servicios alcanzan cifras considerables en casos muy determinados. Estos profesionales han mantenido que, dado que su vida profesional como deportistas es particularmente corta, debían tratarse de forma especial las rentas percibidas». RODRÍGUEZ SANTOS, F. J., «Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria*, núm. 89, 1999, pág. 98. En efecto, como apuntaba ya Drake en 1972, «la concentración de todos los ingresos de una profesión en un corto número de años, fuerza a que el gravamen se realice a los tipos más altos, por el mecanismo de sus escalas, en tanto que en las demás profesiones o actividades de ejercicio más dilatado, el gravamen de sus rendimientos queda efectuado a tipos más bajos, al resultar distribuida la retribución global en un notable número de años», a lo que añade que debe considerarse «que las retribuciones percibidas son, en cierto modo, medios de subsistencia para el futuro». DRAKE DRAKE, R., «Limitación a la progresividad en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas a determinados artistas o deportistas», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 97, 1972, pág. 66.
- (2) Artículo 33.3 del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, que hacía especial referencia a los «toreros, futbolistas, boxeadores, pelotaris, ciclistas y demás artistas o deportistas en los que se den circunstancias análogas».
- (3) Sobre esta cuestión, véase ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La progresividad del Impuesto sobre la Renta: su incidencia en artistas y deportistas», *Crónica Tributaria*, núm. 31, 1979; LASARTE ÁLVAREZ, J. y CASADO OLLERO, G., «Consideraciones sobre las rentas irregulares. Régimen fiscal de artistas y deportistas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 26, 1980; LASARTE ÁLVAREZ, J., RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN, M. y HERMO-



Sin embargo, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y las posteriores normas reguladoras de este tributo hasta la actualidad, así como su interpretación por la doctrina administrativa y jurisprudencial, no han permitido la aplicación de mecanismos correctores sobre estas rentas atendiendo a la irregularidad de su obtención.

Buen ejemplo lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1992 (RJ 1992, 4175), la cual, si bien reconoció la «peculiar problemática que encierra el gravamen de aquellas rentas del trabajo que, por cualesquiera circunstancias, sólo pueden obtenerse en un corto tiempo de vida activa», concluyó que dicha situación no puede identificarse con el concepto de «rentas irregulares» que se ha recogido en las distintas normativas del IRPF desde 1978⁽⁴⁾.

En estas circunstancias, algunos deportistas han explorado alternativas que permitieran mitigar su tributación, como el cambio de residencia a jurisdicciones más competitivas desde el punto de vista fiscal y la explotación de sus derechos de imagen a través de estructuras societarias; alternativas que no en todos los casos han sido consideradas lícitas por la Administración tributaria. A lo anterior se unen las especialidades propias del sector del deporte, a cuyo abordaje desde la visión del Tribunal Supremo abordamos en las siguientes páginas.

2. LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS DEPORTISTAS

2.1. Consideraciones generales

La residencia fiscal es una cuestión nuclear en el ámbito de la tributación directa, dado que determina, con carácter general, el Estado con capacidad para gravar la renta del contribuyente con independencia de dónde se haya generado ésta, de acuerdo con el principio de tributación por «renta mundial». Por otra parte, es preciso recordar que la residencia fiscal en España se determina por años naturales completos, no por fracciones de año, por lo que una misma persona, en un mismo año, no puede ser simultáneamente considerado residente y no residente⁽⁵⁾.

En el ámbito deportivo, resultan de aplicación las mismas reglas que para el resto de contribuyentes, si bien el componente internacional que acompaña a los deportistas de alto nivel hace que la determinación de la residencia fiscal sea particularmente relevante. De hecho, como veremos, los

(4) En similar sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de enero de 1993 (JT 1993, 198).

(5) Así lo aclara la consulta de la Dirección General de Tributos de 23 de enero de 2013 (V0176-13).



pronunciamientos más relevantes del Tribunal Supremo sobre esta cuestión se refieren a este colectivo en particular.

Con carácter general, los conflictos de residencia fiscal tienen más probabilidad de producirse en el caso de deportistas que desarrollan su práctica fuera del ámbito de organización y dirección de un empleador (es decir, aquellas que se corresponden principalmente con la práctica individual del deporte, sin mediar una relación laboral), como puede ser el caso de tenistas, golfistas o pilotos. Estos deportistas tienen una gran libertad para organizar su actividad deportiva, sus entrenamientos y sus competiciones, sin necesidad (o incluso en algunos casos sin posibilidad) de arraigar en un concreto territorio, particularmente en el caso de deportistas cuya carrera profesional se desarrolla mediante la participación en competiciones de circuitos internacionales. Este puede ser el caso, incluso, de algunos deportistas con relación laboral, como son los ciclistas. La misma problemática se encuentra en relación con los artistas internacionales⁽⁶⁾.

Por el contrario, la mayor parte de deportistas que desarrollan su actividad bajo el paraguas de una organización (club), como pueden ser los futbolistas o baloncestistas, normalmente tendrán su residencia allí donde radique el club al que pertenecen, sin perjuicio de la posibilidad de que surjan conflictos de residencia en el año de entrada o de salida de España, como veremos a continuación.

Centrándonos en el ámbito normativo, la residencia fiscal de las personas físicas se determina en función del lugar en el que se tiene la residencia habitual. Y esta se entiende localizada en España cuando se dé alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF): la permanencia en territorio español por más de 183 días durante el año natural o la localización en territorio español del núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. La mera concurrencia de alguna de estas circunstancias es suficiente para atraer la residencia fiscal a España. Además, se presume que un contribuyente es residente en España, salvo prueba en contrario, cuando residan habitualmente en este territorio el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel. Por último, se contempla en el artículo 8.2 de la LIRPF una segunda presunción, que no admite en contrario, conforme a la cual no perderán la condición de contri-

SÍN ÁLVAREZ, M., *Deporte y Fiscalidad*, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía, 2008, Sevilla, págs. 173-175.

(6) En el mismo sentido, GÓMEZ REQUENA, J. A., «Cuestiones conflictivas sobre residencia fiscal en la tributación internacional de deportistas», en MERINO JARA, I. (Dir.), *El impacto de la fiscalidad internacional*, La Ley, Madrid, 2025.



buyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Analizaremos a continuación cómo cada una de estas situaciones puede determinar que un deportista sea residente fiscal en territorio español desde el punto de vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

2.2. Criterios para determinar la residencia habitual en España

2.2.1. Permanencia en España

Como hemos adelantado, la primera circunstancia que determina la residencia en España es que la persona física permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Además, se establece que, en el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en este durante 183 días en el año natural.

Señala la STS de 11 de noviembre de 2011 (rec. 8294/2003) que la residencia en un determinado territorio, desde la perspectiva de la presencia física, exige la confluencia no solo de un elemento espiritual (la «intención» de residir en un lugar determinado), sino también de un elemento material (la residencia efectiva), siendo este último elemento objetivo el verdaderamente relevante. Por esta razón, el artículo 9 de la LIRPF alude al elemento objetivo de la «permanencia» como rasgo definidor de la residencia. Por tanto, el cambio de residencia exige no sólo una voluntad de residir en otro lugar, sino la efectividad de esa voluntad, lo que se traduce en la efectiva residencia por más de 183 días en otro territorio distinto del español.

Como ha apuntado la Audiencia Nacional, entre otras, en su Sentencia de fecha 20 de septiembre de 2001 (Rec. 1190/98), el legislador ha optado por criterios claramente objetivos (permanencia por más de 183 días), cuya constatación lleva implícita una lógica exteriorización de una voluntad de permanencia más allá de la mera situación de tránsito, razón esta por la que el período de permanencia no se ve afectado en su cómputo por las ausencias temporales salvo que se demuestre la residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural.

En efecto, el artículo 9 de la LIRPF precisa que, para determinar este período de permanencia de 183 días, se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país mediante el correspondiente certificado de residencia fiscal⁽⁷⁾.

(7) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 27 de febrero de 2019.



Con carácter general, las Autoridades fiscales españolas venían realizando una interpretación extensiva del concepto de «ausencia esporádica», entendiendo que cualquier presencia física en el extranjero (independientemente de su duración o intensidad) tendría dicha consideración. No obstante, el Tribunal Supremo, en una línea jurisprudencial que arranca con cuatro sentencias de 28 de noviembre de 2017 (recursos 815/2017, 812/2017, 807/2017 y 809/2017) ha señalado que «El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida». Esta doctrina ha sido acogida por la Dirección General de Tributos, advirtiéndole que, en caso de permanencia física durante un período continuado de más de 183 días en otro Estado, «dicha ausencia del territorio español, al no poderse reputar esporádica (según señala el propio Tribunal en sus sentencias: “no cabe reputar ocasional o esporádica una ausencia de suyo prolongada, duradera, por período superior a 183 días”), no computaría a efectos de determinar el período de permanencia del consultante en España» (V0677-19, de 27 de marzo de 2019).

Si bien dicha jurisprudencia se dictó en relación con un supuesto muy concreto (los becarios del ICEX), constituye una doctrina general que también resulta de aplicación a los deportistas, como pone de manifiesto la Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019. Esta resolución resuelve un litigio surgido a raíz de la solicitud efectuada por un club de fútbol, en el seno de un procedimiento de inspección, para que se le devolvieran las retenciones practicadas sobre las retribuciones satisfechas a dos futbolistas entre los meses de enero y mayo de 2015, al considerar que se trataban de ingresos indebidos.

Dichos jugadores mantuvieron contrato con el club hasta el 30 de junio de 2015, fecha en la que causaron baja en la Tesorería General de la Seguridad Social. A partir de ese día, uno de los futbolistas pasó a ser jugador de un equipo italiano y el otro futbolista de un equipo turco.

El club había venido practicando las retenciones conforme a la normativa del IRPF entre los meses de enero a mayo de 2015, bajo la asunción de que ambos futbolistas tendrían la consideración de contribuyentes residentes en España. A partir de junio de 2015, al tenerse conocimiento de que, una vez finalizado el contrato con el club, los futbolistas se trasladarían al extranjero, se comenzaron a liquidar retenciones conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En consecuencia, a juicio del club, las retenciones se habían practicado de forma incorrecta entre los meses de



enero a mayo de 2015, dado que en realidad ambos futbolistas tenían la condición de no residentes en el año 2015 y, por tanto, se había retenido un importe superior al debido. Recordemos, a este respecto, que la escala de retenciones aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos por los contribuyentes residentes en España puede alcanzar hasta el 47%, mientras que las retenciones correspondientes a los no residentes son del 24% (o del 19% si residen en un Estado miembro de la Unión Europea, tras la modificación que entró en vigor con efectos a partir del 1 de enero de 2015).

La Inspección rechazó tal solicitud de devolución, al entender que los deportistas habían permanecido en territorio español durante más de 183 días en el año 2015 y que el club no había acreditado la residencia fiscal de ambos jugadores en dicho año en Italia y Turquía. En concreto, el rechazo se fundamenta en que, aunque los contratos vigentes hasta el 30 de junio de 2015 únicamente acreditarían la presencia de los deportistas en territorio español durante 181 días, también habrían de computarse las ausencias esporádicas como tiempo de permanencia en España, salvo que se acreditase la residencia fiscal en otro país. Acudiendo a la doctrina de la Dirección General de Tributos (consulta V3473-15, de 12 de noviembre), consideró que las ausencias son siempre temporales o esporádicas mientras no se acredite la residencia habitual en otro país. Es decir, las ausencias dejan de ser temporales sólo cuando se acredite mediante certificado fiscal que se ha adquirido la residencia en otro Estado. Sin esta prueba, la permanencia en el exterior se entiende que es temporal y su plazo computa en España para determinar la presencia en nuestro territorio. Por lo tanto, como en el curso de las actuaciones ninguno de los dos jugadores logró acreditar la residencia fiscal en Italia ni en Turquía, respectivamente, debían considerarse las ausencias como períodos de permanencia en territorio español, con lo que se verificaría que los futbolistas habían permanecido en España más de 183 días en 2015.

Antes de seguir, hemos de matizar que la citada consulta de la Dirección General de Tributos no se pronuncia exactamente en esos términos. En dicha consulta se analizaba el supuesto de una persona física que se trasladó de España al Reino Unido para trabajar, estando en condiciones de demostrar haber percibido retribuciones del Servicio público de salud del Reino Unido durante los meses de abril a diciembre del año 2014 y de aportar un certificado de residencia fiscal en dicho país referido al año 2015. En este contexto, lo que consultaba era si la percepción de las nóminas anteriormente indicadas, así como la presentación de declaraciones de impuestos en Reino Unido, resultaban pruebas suficientes para acreditar su residencia fiscal en el Reino Unido durante 2014. La contestación a la consulta se resume de la siguiente forma:



a) En tanto el consultante no acredite la residencia fiscal en otro país (Reino Unido), las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal, por lo que continuará siendo contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) La referida residencia fiscal en otro país puede acreditarse mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal del país en cuestión, como prueba idónea, permitiendo ello desvirtuar la presunción consistente en que el abandono temporal del territorio español no es más que una ausencia esporádica.

c) En caso de que no se pueda obtener dicho certificado (como ocurre en este caso, que el certificado se refiere al ejercicio 2015, pero no al 2014), el consultante, en caso de ser requerido para ello por la Administración tributaria española, podrá emplear todos los medios de prueba admitidos en Derecho para acreditar su residencia en el Reino Unido. Por tanto, el certificado no es el único medio de prueba posible para acreditar la residencia en otro Estado.

Por tanto, en la referida consulta la discusión se centró en el análisis del primer criterio previsto en el artículo 9.1 de la LIRPF para determinar la residencia fiscal, esto es, la permanencia durante más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, y, en particular, si el traslado laboral fuera del territorio nacional podría considerarse como una ausencia esporádica a los efectos de computarlo como tiempo de permanencia en España y los medios de prueba para acreditar la residencia.

En la Resolución del TEAC que venimos comentando, el club recurrente invocó la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2017 (recurso núm. 815/2017), en relación con la consideración que debe darse al tiempo de permanencia fuera de España como consecuencia del disfrute de una beca de estudios. Conforme a dicha sentencia, la mera circunstancia de que el traslado al extranjero se produzca de manera ocasional, con clara intención de retorno al lugar de partida, no implica que la ausencia tenga el carácter de esporádica, resaltando el TEAC los siguientes párrafos:

«En un sistema como el español donde la condición de contribuyente, a los efectos de su imposición personal, viene determinada por la residencia habitual (concepto jurídico, no limitado al ámbito fiscal) descansa en otro, el de la permanencia en territorio español durante más de 183 días durante el año natural (concepto de orden físico o natural), la llamada legal a las ausencias esporádicas tiene un objeto y finalidad bien precisos, los de reforzar la regla principal, en el sentido de que esa permanencia legal no queda enervada por el hecho de que el contribuyente se ausente de forma temporal u ocasional del territorio español.



(...)

En otras palabras, no sería esporádica una ausencia que, al margen de su duración o circunstancias, determinara la permanencia fuera de España durante un período tal que neutralizase la regla general del artículo 9.1.a) LIRPF, por más que la voluntad del contribuyente fuera la de “establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida”.

Con base en lo anterior, el TEAC estima en este punto la reclamación, al entender que «no cabe reputar como ocasional o esporádica una ausencia prolongada y duradera, motivada en este caso por un traslado laboral a Italia y a Turquía respectivamente, máxime cuando además ni siquiera existen circunstancias que evidencien voluntad de regreso a España una vez finalizados los contratos laborales con el Club de Fútbol».

Añade el TEAC que la Inspección había fundado de forma equivocada la residencia en España de los futbolistas sobre la apreciación de ausencias esporádicas que no son tales. Es más, teniendo en cuenta que la Inspección únicamente había tratado de determinar la residencia fiscal en España en atención al criterio de permanencia en nuestro país, concluye que «resulta indiferente que la interesada no haya justificado la residencia fiscal de los futbolistas en otros países en el ejercicio 2015», dado que el período acreditado en España de acuerdo con la documentación que obra en el expediente no resulta superior a 183 días y no existe en el expediente ningún otro elemento que conduzca a considerar que los futbolistas fueron residentes en nuestro país en 2015.

En consecuencia, declara que procede la devolución de las cuotas de retenciones a cuenta de IRPF indebidamente ingresadas en los meses de enero a mayo de 2015 que solicitaba el club.

2.2.2. Localización del centro de intereses económicos en España

La segunda circunstancia que determina la residencia fiscal en España es que radique en territorio español el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2005 (rec. 702/2001), «[l]a consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF y del IP es un criterio que no hace alusión a vínculos personales afectivos o de otra índole que no sea puramente económica; se limita al aspecto de inversiones y fuentes de renta del sujeto pasivo».



La Ley del IRPF no concreta qué ha de entenderse o cómo ha de interpretarse la expresión «intereses económicos», por lo que, a los efectos de determinar dónde se encuentra su núcleo principal, se podría atender tanto al lugar donde se obtenga la mayor parte de la renta⁽⁸⁾ como al lugar donde esté situado la mayor parte del patrimonio, lo cual no tiene por qué coincidir.

Esta cuestión no ha llegado a ser abordada de forma completa por el Tribunal Supremo, al considerar que la respuesta dependerá de los elementos probatorios existentes en cada proceso, lo que impide establecer una doctrina con carácter general. Así se manifiesta en la Sentencia de 12 de junio de 2023 (rec. 915/2022), en la que se planteaba si la expresión «núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos» que emplea al artículo 9.1.b) de la LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España puede interpretarse en el sentido de que basta, para que se entienda cumplido tal criterio, con que el interesado sea titular de un patrimonio inmobiliario o mobiliario en nuestro país, del que no proceden ingresos.

Por otra parte, aun cuando esta cuestión no se desprende directamente de la LIRPF, a la vista de los pronunciamientos mayoritarios de la doctrina y de nuestros Tribunales, podría entenderse que el centro de intereses económicos está en España si la renta obtenida en España o el patrimonio situado en España (o la magnitud económica que, en su caso, se utilice como referencia) es mayor que la obtenida en cualquier otro país individualmente considerado (comparación del territorio español con cada uno de los demás Estados, no con el volumen exterior global). Así se ha manifestado el TEAC en su Resolución de 2 de noviembre de 2017, conforme a la cual, para apreciar que está en España el núcleo principal o la base de los intereses económicos del contribuyente, no es necesario que se demuestre que el valor de los bienes situados en España sea mayor que el de los que hay en el resto del mundo (mayoría absoluta), sino que bastará que se localice aquí más bienes que en ningún otro Estado (mayoría relativa).

Cabe resaltar que este criterio se centra en los intereses económicos, pero no de otro tipo⁽⁹⁾, y que nos encontramos ante una cuestión en la que el elemento probatorio será esencial. Como ha señalado la Audiencia Nacional, entre otras, en su Sentencia de fecha 15 de enero de 2001 (Rec. 750/97), respecto a la vinculación económica con un determinado territorio, ya se esté en una posición puramente economicista que atienda exclusivamente

(8) Este es, de hecho, el criterio fijado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, para determinar la residencia en una determinada Comunidad Autónoma de las personas físicas residentes en territorio español.

(9) El Modelo de Convenio de la OCDE hace referencia a los intereses vitales.



a los intereses económicos del sujeto pasivo, como si se atiende a un concepto más amplio, como es el de centro de intereses vitales (en función de dónde se encuentre el centro de las relaciones económicas y personales más estrechas del contribuyente), la carga de prueba recaerá sobre quien alegue este criterio de localización, ya sea el contribuyente o la Administración tributaria.

La cuestión fue analizada por el Tribunal Supremo en dos sentencias de 28 de enero de 2011 (recs. 3213/2007 y 4201/2007), ambas referentes a un jugador de baloncesto procedente de Estados Unidos que es contratado por un club español para la temporada 1997/1998, iniciándose su relación laboral en agosto de 1997 y finalizando en mayo de 1998, momento en el que el jugador salió para Australia al iniciar una nueva relación laboral con un equipo de este último país. La Administración tributaria consideró que, a pesar de que el jugador no permaneció en España más de 183 días en cada uno de los dos años naturales, sí mantuvo en este país su centro de intereses económicos, por lo que el Club debió practicar la retención sobre las retribuciones satisfechas conforme a su condición de residente.

La sentencia de la Audiencia Nacional que es objeto del recurso de casación había confirmado la liquidación administrativa, considerando que el centro de intereses económicos se situaba claramente en España a partir de la firma del contrato con el club español, al ser este el lugar en el que se originaron las rentas procedentes del ejercicio de su actividad profesional. A su juicio, habiendo sustentado su pretensión la Administración tributaria, correspondía a la entidad pagadora acreditar la residencia del jugador en otro país.

Sin embargo, el Tribunal Supremo no comparte tal parecer. A su entender, la sentencia de instancia parte de una pura petición de principio: toma como punto de partida que la Administración ya había sustentado su pretensión, basada en que el centro de intereses económicos estaba en España, cuando es precisamente este hecho determinante de la residencia habitual el que debe ser objeto de prueba por parte de la Administración. Además, tampoco tomó en consideración la situación jurídica que ocupa el club en la concreta relación tributaria que se enjuicia, esto es, como sujeto retenedor y no como contribuyente, lo cual resulta muy relevante de cara a atribuir la carga de la prueba. En este caso, el Club obligado a retener creía que había practicado correctamente la retención conforme a la normativa de no residentes, sin que conste que el sujeto pasivo contribuyente se opusiera a dicho parecer. Por tanto, siendo la Administración tributaria quien discrepó de la retención practicada, es esta la que viene obligada a probar el hecho constitutivo de su pretensión, que es la residencia habitual en España del jugador. El club solo tiene conocimiento de cuándo se inicia un contrato y cuándo finaliza,



pero el lugar donde mantiene su centro de intereses económicos (más allá de lo que respecta al propio contrato) y todo aquello que afecta a la posterior relación laboral del jugador con el equipo australiano escapa de lo que se puede exigir al club español y son parámetros que no podían ser tomados en consideración por este en su condición de retenedor. Sin embargo, la Administración tributaria, pudiéndose vislumbrar una conducta abusiva, no realizó ningún esfuerzo a los efectos de investigar la residencia del jugador, de lo que se desentiende de forma absoluta, pese a disponer de medios para ello, llegando hasta el punto de obviar una posible doble imposición. Por estas razones, estima el recurso de casación del club, lo que supone la consideración como no residente del jugador y la confirmación de que las retenciones habían sido correctamente practicadas por el club.

Resultan también muy reveladoras las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2024 (rec. 1909/2023) y 9 de julio de 2024 (rec. 1913/2023), ambas en relación con un mismo jugador de fútbol que en 2014 jugó para varios clubes. En dicho ejercicio tenía contrato con el equipo inglés Chelsea Football Club Limited, pero estuvo cedido al Valencia Club de Fútbol SAD desde julio de 2013 hasta julio de 2014 (si bien solo jugó hasta mayo de 2014) y desde agosto de 2014 estuvo cedido al equipo alemán VfB Stuttgart 1983 e.v. hasta el año 2015. El futbolista presentó sus declaraciones del IR-PF y del Impuesto sobre el Patrimonio como no residente. La Inspección no pudo probar la permanencia en territorio español durante más de 183 días (se comprobó que permaneció 172 días en España, 30 días en Reino Unido y 131 días en Alemania, quedando 32 días respecto de los que no quedó acreditado en qué país había residido), pero consideró que su residencia se encontraba en España en dicho ejercicio, al entender que su centro de intereses económicos radicaba en España atendiendo a las retribuciones percibidas de cada club y al patrimonio declarado.

Por ello se plantea cuál es el alcance de la expresión «núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos» que emplea el artículo 9.1 b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, y en particular, si puede interpretarse en el sentido de que, para que se entienda cumplido tal criterio, prima el hecho de que el interesado tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario en España, aun cuando sus ingresos procedan, incluso en mayor medida, de otro u otros países.

El Tribunal Supremo destaca los siguientes aspectos:

a) El artículo 9.1.b) LIRPF parte de una visión economicista, a diferencia de la expresión «centro de intereses vitales» que contienen los Convenios para evitar la doble imposición, al ser este último un concepto



más amplio que atiende no solo a las relaciones económicas del contribuyente, sino también a sus relaciones personales, como ya declaró la STS de 12 de junio de 2023 (rec. 915/2022).

b) El artículo 9.1.b) LIRPF no define lo que debe entenderse por núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos de un contribuyente.

c) El concepto de «núcleo de intereses económicos» del artículo 9.1.b) LIRPF no puede asimilarse al criterio que establece el artículo 72 LIRPF en relación con el gravamen autonómico, que atribuye la consideración de principal centro de intereses al territorio donde el contribuyente obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF. El legislador estableció intencionadamente en el referido artículo 72 un criterio para determinar la residencia habitual en relación con el conflicto que pudiera existir entre Comunidades Autónomas, que es sustancialmente diferente de la noción de residencia habitual para determinar la residencia fiscal en España frente a otros Estados.

d) Para delimitar la residencia habitual de un contribuyente en España sobre la base del «núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos» se debe acudir al análisis individualizado de cada situación, pues se trata de una cuestión eminentemente fáctica, cuya resolución se ha de basar en criterios de intereses económicos (de renta y patrimoniales) y no de vínculos personales, sin perjuicio de que el conocimiento de estos últimos pueda poner en contexto y ponderar con mayor verosimilitud el resultado de los aspectos económicos y patrimoniales.

e) Cuando la LIRPF se refiere al núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del contribuyente, se trata de determinar si en España se encuentra el mayor volumen de actividades e intereses económicos en términos relativos, en relación con aquellos otros que se pudieran encontrar en el otro país. Por tanto, el análisis se debe realizar país a país y no comparando a España contra el resto de países. Si bien no se trata de un concepto tan amplio que nos lleve a valorar cuestiones de índole personal y de relaciones vitales, como sí resulta implícitamente de la expresión de «intereses vitales» que utilizan los Convenios para evitar la doble imposición, la ponderación que se debe efectuar en cada caso concreto no excluye que pueda considerarse residente en España a un contribuyente a pesar de que la principal fuente de ingresos y rentas los reciba de otro país, cuando sigue manteniendo en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, pues ello puede ser un indicio relevante que permita acreditar que el contribuyente pretende mantener el centro de sus intereses económicos en España, a pesar de que su



fente de renta personal y principal se obtiene en otro país. Nuevamente, es una cuestión eminentemente fáctica que se sujeta a las reglas de carga de la prueba que establece el artículo 105 de la Ley General Tributaria (LGT) y que no es susceptible de casación.

f) El TS sustenta un criterio ecléctico, en el que se ha de ponderar no solo la variable de flujo de renta, sino también los intereses patrimoniales; por tanto, conjugando las rentas que obtiene en España y el conjunto de intereses patrimoniales radicados en España.

g) El hecho de que las reglas de residencia fiscal se hayan situado en la LIRPF, al ser esta la figura tributaria más relevante, no significa que la residencia se determine exclusivamente bajo el criterio de la renta obtenida, excluyendo el patrimonio.

h) Como se ha señalado anteriormente, la consideración de los vínculos personales o la mayor permanencia en días del año en España que en cualquier otro país puede servir como simple elemento de contextualización para valorar la funcionalidad de esa mayor vinculación económica y de actividad económica con España, que se ha de fijar sobre la base de la ponderación de los intereses de actividad, económicos y patrimoniales. Citando las STS de 5 de diciembre de 2005 y STS de 4 de julio de 2006, se reitera la relevancia de atender a un examen conjunto en el que se pueden considerar los vínculos personales para ponderar, entre los distintos núcleos de intereses, aquel que es el principal por aunar no solo los aspectos relativos a la actividad económica y patrimonial, sino también el centro de intereses personales.

En consecuencia, el TS sienta como doctrina que la expresión «núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos» que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España debe interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio es preciso atender al conjunto de actividades e intereses económicos del interesado, por lo que deberá ponderarse, además del lugar de obtención de sus rentas, la localización de su patrimonio inmobiliario y mobiliario, así como aquel lugar desde donde se realiza la administración y gestión del mismo, así como cualquier otro vínculo que resulte relevante para localizar el núcleo de sus actividades e intereses económicos.

En relación con el caso concreto, el TS considera que el análisis que hace la sentencia recurrida aplica adecuadamente los criterios expuestos para concluir que la residencia fiscal se encontraba localizada en España, incluso bajo la interpretación más favorable al recurrente, esto es, haciendo la comparación de los intereses económicos en España frente a los que radican en el conjunto del resto de países (Reino Unido), pese a que lo correcto hubiera



sido realizar una comparación país a país. Pues bien, en este caso concreto, la sala de instancia concluyó que la suma de las retribuciones satisfechas por el Valencia CF y los depósitos y saldos bancarios acredita en España activos y rendimientos por un importe total superior al obtenido en todo el extranjero (la suma de Reino Unido y Alemania), a lo que se había de añadir la tenencia en España de un inmueble y dos vehículos.

2.3. Presunciones de residencia fiscal en España

2.3.1. Localización de los intereses familiares en España

Además de la concurrencia de alguna de las anteriores circunstancias que determinan la residencia fiscal en España, la normativa del IRPF contiene una presunción según la cual, salvo prueba en contrario, el contribuyente tendrá su residencia fiscal en territorio español, cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residen habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

Es posible destruir dicha presunción, para lo cual el contribuyente deberá aportar prueba de que no reside habitualmente en territorio español. Con carácter general, las Autoridades fiscales españolas exigen un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales competentes, que acredite su residencia fiscal en otro país.

2.3.2. Traslado de la residencia a un paraíso fiscal

Por último, se contempla en el artículo 8.2 de la LIRPF una segunda presunción, que no admite en contrario, conforme a la cual no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla de «cuarentena fiscal» se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

2.4. Asuntos abordados por el Tribunal Supremo

Los casos más conocidos de discusión sobre la residencia fiscal se produjeron en relación con renombrados tenistas que entre finales de los años ochenta y principios de los años noventa trasladaron su residencia fiscal a Andorra, territorio que por aquel entonces se encontraba incluido en la relación de paraísos fiscales. En aquel entonces no se recogía en la normativa vigente la «cuarentena fiscal» para los casos de traslado de la residencia fiscal a un territorio calificado como paraíso fiscal, por lo que el análisis del



Tribunal Supremo se circunscribió a los criterios de permanencia y localización del centro de intereses económicos.

En la STS de 11 de noviembre de 2009 (rec. 8294/2003) se analiza el caso de una tenista que trasladó su residencia a Andorra en julio de 1989. La Administración tributaria desarrolló actuaciones de comprobación e investigación en relación con los ejercicios 1989-1993, que concluyeron en 1998 considerándosela residente fiscal en España.

La tenista pretendía acreditar su residencia en Andorra durante el período mínimo de 183 días con base en los siguientes elementos de prueba:

a) Autorización temporal de residencia emitida en 1990 y autorización ordinaria de residencia emitida en 1993. Sin embargo, el Tribunal Supremo consideró que dichos documentos en modo alguno acreditaban la residencia en el Principado de Andorra, ya que para su expedición bastaba con el compromiso de no ejercer actividad empresarial, profesional o laboral alguna y contar con medios económicos para vivir. Por tanto, dichas autorizaciones no solo no acreditaban la residencia, sino que además excluían a Andorra como núcleo central o básico de las actividades profesionales de la tenista.

b) Certificado de residencia emitido por el Consulado General de España en Andorra la Vella. Sin embargo, a requerimiento de la Inspección, el Consulado certificó que la inscripción no acreditaba necesariamente la residencia efectiva en el Principado.

c) Certificados emitidos por el «Comú» de Escaldes, para acreditar su residencia en una determinada Urbanización de la localidad. Sin embargo, se consideró que estos certificados eran inconsistentes, puesto que en un principio no existía contrato de arrendamiento, sino una situación de precario en el domicilio de unos particulares. Más tarde se firmó un contrato privado de promesa de venta, que no se convierte en compraventa hasta 1995. En todo caso no existía dato o recibo alguno de consumos derivados de una residencia habitual.

El Tribunal Supremo concluyó que no existía constancia alguna, a lo largo de los cinco años, de la efectiva ubicación en Andorra de la tenista, ni de la existencia de un círculo familiar o económico en dicho país ni de desplazamiento alguno desde Andorra a los diferentes lugares del mundo donde ejercitaba su actividad profesional.

Por el contrario, el centro vital, familiar y económico en territorio nacional venía avalado por diversos hechos que constaban en el expediente administrativo: la utilización con signos de constancia, permanencia y habitualidad de un inmueble en Barcelona, aunque el mismo fuera el domicilio



paterno y la propiedad de este perteneciera a una sociedad perteneciente a un hermano de la recurrente; la existencia, socialmente contrastada y mediáticamente publicada, de su núcleo o círculo personal o familiar ubicado en la ciudad de Barcelona; ser dicha ciudad la residencia de sus entrenadores y preparadores deportivos; la pertenencia al Club de Tenis Barcelona, lugar de entrenamiento habitual fuera de las competiciones; la tenencia en sucursales bancarias de Barcelona de cuentas corrientes y tarjetas de crédito, determinantes (por el tipo de gastos) del consumo ordinario; ser Barcelona el lugar de partida y regreso para sus actividades profesionales; y situarse en el entorno de la misma un patrimonio inmobiliario, no obstante encontrarse el mismo a nombre de sociedades patrimoniales. Con base en lo anterior, se concluyó que la residencia fiscal se encontraba fijada en España.

Por su parte, la STS de 16 de junio de 2011 (rec. 4029/2008) analizó el cambio de residencia efectuado por un tenista a Andorra en 1993. Los documentos aportados por el recurrente no se consideraron con suficiente virtualidad como para deshacer la presunción de residencia en España. Se trataba de una autorización de residencia en Andorra emitida por Els Veguers, de fecha 4 de mayo de 1993, en la que se hacía constar que no autorizaba para trabajar; una autorización ordinaria de residencia emitida por el Director de la Policía de fecha 7 de junio de 1996 y con validez desde el 6 de junio de 1996, en el que el tenista figuraba como «rentista»; un certificado emitido por el cónsul menor de la Parroquia de Canillo, de fecha 27 de enero de 1998 en el que certificaba que el deportista era residente en la mencionada parroquia desde el 13 de julio de 1995; un certificado emitido por un miembro de la Policía andorrana, de fecha 10 de febrero de 1998, en el que hacía constar que «tiene domicilio en este Principado desde el año 1992 y disfruta del permiso de residencia válido hasta el día 6 de junio de 1999»; y una certificación del Presidente de la Federación Andorrana de Tenis, de fecha 27 de enero de 1998, en el que se hacía constar que el contribuyente era asesor técnico desde el año 1993 desarrollando actividades puntuales y periódicas.

El TS coincide con el tribunal de instancia en la insuficiente fuerza probatoria de los documentos con que se pretendía acreditar la residencia en Andorra. Unos fueron emitidos en fechas muy posteriores al año 1993, otros no certificaban dato alguno con relación al ejercicio 1993, otros establecían la residencia en Andorra desde 1992 cuando en dicho ejercicio el tenista presentó su declaración como residente en España. Se apreciaron además contradicciones entre certificados en que se afirma que trabajaba como asesor, sin facilitar mayores detalles, mientras que en la autorización de residencia se hacía constar que no autorizaba para trabajar. En relación con el domicilio, no constaban contratos de compra o arrendamiento, ni recibos de



consumos (agua, luz, teléfono, etc.) que pudieran confirmar la utilización de un inmueble como residencia habitual.

En este caso concreto, la Inspección aceptó que el tenista, debido a su profesión, estuvo jugando campeonatos de tenis fuera de España por lo menos durante 213 días, lo cual significa que la misma conclusión debe alcanzarse con relación a los días de permanencia en Andorra, es decir, que durante más de 213 días no había podido encontrarse en el mencionado territorio.

Por el contrario, el TS considera que, frente a la escasa fuerza probatoria de los documentos aportados para hacer valer la residencia en Andorra, existían otros datos que le seguían vinculando al territorio español en el ejercicio 1993: venía residiendo en España hasta el año 1993; su círculo familiar (padre) residía en España; su padre era, a su vez, su manager y entrenador; entrenaba habitualmente en la escuela de tenis de su padre, aunque esto se produjera en sus escasas estancias en España; y en España se encontraba una sociedad transparente, propiedad del tenista al 90 por 100, titular de varios inmuebles y perceptora de sus rendimientos publicitarios.

Todo lo anterior pone de manifiesto la importancia de probar adecuadamente la realidad del cambio de residencia. Como advirtió la sentencia del TS de 16 de febrero de 2012 (rec. 2534/2007), es posible que cada una de las circunstancias que pueda señalar la Inspección (disposición de viviendas en España, bien en calidad de propietario directo, bien a nombre de sociedades controladas; realización de trabajos para empresas españolas, titularidad de vehículos; miembro de sociedades recreativas y deportivas; cuentas en Bancos situados en España y titularidad de una importante colección de obras de arte) individualmente consideradas no sirvan para deducir la residencia fiscal en España, pero todos ellos en su conjunto evidencian unos vínculos muy importantes con España para deducir una permanencia habitual.

2.5. Resolución de los conflictos de residencia en los Convenios para evitar la doble imposición

2.5.1. La aplicación del Convenio

Dado que la residencia fiscal se determina conforme a la normativa interna de cada Estado, es posible que surjan conflictos de residencia con el consiguiente riesgo de que se originen situaciones de doble imposición. En estos casos, los convenios para evitar la doble imposición contienen reglas de «desempate» para resolver dicho conflicto.



Ahora bien, para poder acudir a estas reglas de desempate, es preciso que la persona que invoque la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición sea residente de uno o de ambos Estados firmantes del convenio. A este respecto, el Modelo de Convenio de la OCDE (art. 4.1) dispone que la expresión «Residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, su residencia, su sede de dirección [referido a personas jurídicas] o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. No obstante, no se incluye a las personas que estén sujetas a imposición en un Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo. Este sería el caso, por ejemplo, de una persona que aplique el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (conocido como «Ley Beckham»), el cual no puede invocar las ventajas de un convenio para evitar la doble imposición.

En el caso de las sentencias de 8 de julio de 2024 (rec. 1909/2023) y 9 de julio de 2024 (rec. 1913/2023) a que anteriormente nos hemos referido, en relación con un futbolista que residió en España, Reino Unido y Alemania en un mismo ejercicio, se planteó la discusión de si, pese a que el futbolista aportó un certificado de residencia fiscal en Reino Unido a efectos del Convenio, la Administración podía rechazar su aplicación dado que en dicho estado tributó por el sistema de «remittance basis». Este sistema consiste, en resumidas cuentas, en que las personas residentes, pero no domiciliadas («nondomiciled UK resident» o «nondoms»), tributan únicamente por las rentas producidas en el Reino Unido y por aquellas rentas que, producidas en el exterior del Reino Unido, se hubieran remitido al Reino Unido. Por tanto, si estas últimas no se remesan al Reino Unido, se produce una tributación limitada. Sin embargo, a esta interesante cuestión no llega a dar respuesta el Tribunal Supremo, ya que la Administración no cuestionó la validez y alcance del certificado de residencia fiscal en Reino Unido y la consiguiente situación de doble residencia fiscal en Reino Unido y en España, conforme a las respectivas normativas internas, sino que acudió directamente a las reglas de desempate del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre ambos estados y consideró que el desempate se decantaba a favor de España. En consecuencia, al tratarse de una cuestión hipotética que no transciende al caso, no respondió esta cuestión casacional.

2.5.2. *Los certificados de residencia fiscal: validez y eficacia*

La acreditación de la residencia en un Estado se realiza mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de uno de los Estados contratantes.



La STS de 12 de junio de 2023 (rec. 915/2022) concluyó que si el certificado de residencia fiscal es emitido por la autoridad competente del país y hace constar de forma expresa que se extiende a los efectos de un Convenio, tales certificados deben reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en el Estado emisor del certificado a efectos de la aplicación del correspondiente Convenio. Tal conclusión se alcanza sobre la base de que los órganos administrativos y judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado, ni pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio, pues ello implica contravenir lo dispuesto en el art. 96 CE y en los artículos 1.1, 1.2 y 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE. Añadiendo el Tribunal Supremo que, a los efectos de analizar la existencia de un conflicto de 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 para evitar la doble imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.

Ahora bien, como se destaca también en la referida STS de 12 de junio de 2023 y se reitera en las sentencias de 8 de julio de 2024 (rec. 1909/2023) y 9 de julio de 2024 (rec. 1913/2023), ello no impide que la remisión que hacen los convenios a la legislación interna de cada Estado contratante pueda conducir a que una persona sea considerada residente en cada uno de los Estados contratantes. Por eso, los Convenios establecen una serie de reglas para resolver los casos en que una persona física resulte residente de ambos Estados. En tales casos, se produce un conflicto en cuanto a la residencia fiscal del contribuyente entre España, y el otro país firmante del Convenio, que hace necesario acudir a las reglas de «desempate» previstas en el correspondiente Convenio para resolver el conflicto suscitado.

2.5.3. *Las reglas de desempate*

En efecto, como hemos señalado, en los casos de conflicto de residencia, los convenios para evitar la doble imposición contienen reglas de «desempate» conforme a las cuales, cuando una persona física sea residente de los dos Estados firmantes del convenio, su situación se resolverá de acuerdo con los siguientes criterios de prelación:

- a) Donde tenga su vivienda permanente a su disposición (con independencia de que sea en propiedad o alquilada). La propiedad de una vivienda en España arrendada a una tercera persona no se tomará en



consideración, salvo que el contribuyente pueda seguir disponiendo de ella⁽¹⁰⁾.

b) Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se la considerará residente exclusivamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales). Como hemos señalado anteriormente, el concepto de «centro de intereses vitales» es más amplio, aunque no opuesto, al concepto de «núcleo de intereses económicos» del artículo 9.1.b) de la LIRPF, por lo que no resultan equiparables, dado que este último atiende a las relaciones económicas con exclusión de las relaciones personales (SSTS de 12 de junio de 2023, 8 de julio de 2024 y 9 de julio de 2024).

c) Si no pudiera determinarse el estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more (viva habitualmente).

d) Si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional.

e) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Como aclara la STS de 12 de junio de 2023, un Estado firmante de un Convenio para evitar la doble imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio. Y estas normas convencionales, en caso de similitud con las normas internas de un determinado Estado, han de interpretarse de forma autónoma respecto a estas últimas, como hemos visto en relación con las diferencias entre el «centro de intereses vitales» de los convenios y el «centro de intereses económicos» del artículo 9.1.b) de la LIRPF.

(10) Esta es la conclusión que alcanzó la Sentencia del TSJ Cataluña de 18 de enero de 2023 (rec. 379/2022) en relación con un contribuyente que obtenía rentas del juego virtual y decía residir en una vivienda arrendada, no observándose en su cuenta corriente bancaria cargos por suministros de agua, gas o electricidad. Por el contrario, era propietario de una vivienda en España, arrendada a su pareja por un precio del alquiler por debajo del mercado, de la que asumía los gastos de suministros. A juicio del TSJ, las circunstancias eran suficientemente indicativas de la simulación del contrato de alquiler. La STS de 22 de julio de 2024 (rec. 2613/2023) desestimó el recurso de casación del contribuyente.



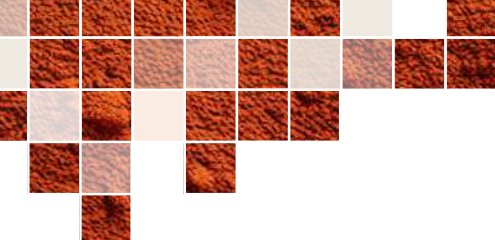
En el caso concreto del futbolista con doble residencia en Reino Unido y España que venimos comentando, el contribuyente disponía de una vivienda permanente tanto en Reino Unido (así lo asume la sentencia) como en España (esta última arrendada), por lo fue preciso acudir a la localización del centro de intereses vitales, regla que opera subsidiariamente para el caso de que el recurrente tenga una vivienda permanente en ambos Estados, decantándose por España por el mayor peso del conjunto de intereses económicos y de actividades radicados en este país, además de ser el único en que se acreditan vínculos personales. Por tanto, el TS concluye que no ha existido vulneración del artículo 4.1 del Convenio, pues la existencia del certificado fiscal emitido por las autoridades fiscales de Reino Unido no impide que, conforme a la legislación española, el recurrente sea, al tiempo, residente fiscal en España, y en Reino Unido y que, aplicados los criterios de desempate establecidos en el artículo 4.2 del Convenio, se resuelva el conflicto a favor de España por radicar en este país el centro de sus intereses vitales.

3. PARTICULARIDADES EN RELACIÓN CON LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO DE LOS DEPORTISTAS

Como es conocido, el artículo 17.1 de la LIRPF califica como rendimientos del trabajo aquellos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Por su parte, el artículo 17.2 añade que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial. Esta última previsión tiene especial incidencia en los deportistas de equipo, dado que su relación con el club empleador se enmarcará en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Dicho Real Decreto regula las relaciones con carácter regular establecidas entre deportistas profesionales y empresas cuyo objeto social consista en la organización de espectáculos deportivos, así como la contratación de deportistas profesionales por empresas o firmas comerciales, para el desarrollo, en uno y otro caso, de actividades deportivas. A estos efectos, son deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución. No obstante, quedan excluidas aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva.





Si quieres adquirir esta obra haz click aquí



La reforma del recurso de casación contencioso-administrativo, introducida por la Ley Orgánica 7/2015, redefinió la función nomofiláctica del Tribunal Supremo, transformando de manera radical la interpretación y aplicación del Derecho Financiero y Tributario en nuestro país.

Esta ambiciosa obra colectiva ofrece un examen crítico, pausado y riguroso de estos primeros diez años de vigencia de este modelo procesal, estructurado en torno a las grandes cuestiones que han marcado la litigiosidad fiscal contemporánea. A través de más de cuarenta contribuciones de un excepcional elenco de académicos, profesionales del sector y miembros de la Administración, el volumen desentraña hitos doctrinales cruciales en la Parte General (como la controvertida naturaleza indemnizatoria de la responsabilidad tributaria, la evolución del plazo de prescripción o los límites constitucionales de las entradas de la Inspección en domicilios societarios) junto a los principios preclusivos y de regularización íntegra fijados por el Alto Tribunal. En su Parte Especial, destacados expertos analizan la jurisprudencia de los grandes impuestos, desde las cláusulas antiabuso en el Impuesto sobre Sociedades hasta el fraude carrusel en el IVA, proyectando el estudio hacia las fronteras de la fiscalidad internacional, el Derecho de la Unión Europea y el Derecho aduanero.

Lejos de ser una mera compilación de fallos, este libro se erige como una herramienta indispensable, rigurosa y estimulante para los profesionales y académicos que deseen anticipar y comprender los vectores que guían la evolución de nuestra arquitectura tributaria.

ISBN: 978-13-88078-50-7



9 791388 078507



EN-02802005



GA-00050100