

## EL TRABAJO A DISTANCIA Y EL TELETRABAJO

### LAS INSPECCIONES DE HACIENDA Y LA ENTRADA EN EL DOMICILIO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO





**GLOBAL**  
Economist & Jurist

## GLOBAL ECONOMIST & JURIST. La máquina del tiempo

**NUNCA MÁS UN ABOGADO, TENDRÁ QUE REDACTAR UNA DEMANDA, NI UN CONTRATO, NI HACER BÚSQUEDAS LABORIOSAS.**

Miles de casos judiciales y extrajudiciales como el suyo, accesibles al instante, con toda su documentación original.



BIG DATA JURIST



ANÁLISIS Y  
RESUMEN DE SENTENCIAS



CALCULADORAS  
Y SIMULADORES



INTERRELACIÓN  
TOTAL



POTENTE MOTOR  
DE BÚSQUEDA



GESTOR DE  
DESPACHO INTEGRADO



Adelántese al futuro. Acceda a la revolución tecnológica 4.0

# THE NEW INDUSTRIAL REVOLUTION is here

**DIRECCIÓN**

David García Ferrero

**CONSEJO DE REDACCIÓN**

Paloma Rodrigo Gutiérrez de la Cámara, Gustavo Molina Lacasa, Emilio Aragonés Beltrán, José Arias Velasco, Enrique Azorín, Inmaculada Barrera, Raimon Bergós Civit, Cristina Burguera, Vicente Cardellach, Leonardo Cárdenas Armesto, Francesc Josep Cerdà, Juan Corona, José M<sup>o</sup> Coronas Guinart, José Luis Coscuella Sin, Abelardo Delgado, Juan Luis Domínguez García, José M<sup>o</sup> Durán Díaz, Antonio Durán-Sindreu, Jordi Fábrega, Jose M<sup>o</sup> Gay Saludas, Sergio Garcigoy Graells, Luis de Juan, Alfonso Montero, Ramón Parcerisa Bundó, Xavier Pelegay, Javier Pérez de la Ossa, Magín Pont Clemente, Stella Raventós, Jesús Ricart, Manuel Rodríguez Mondelo, Carlos Rodríguez Pombo, José Manuel Rodríguez Rivera, José María Romero de Tejada, Javier Ros García, Juan Ros Petit, Juan Sabata Mir, José M<sup>o</sup> Sánchez Alborch, Montserrat Travé, Jordi Trilles Pardo, Gómez, Gómez Reino y Algar Abogados, Alfonso Hernández Barrera.

**PRESIDENTE GRUPO DIFUSIÓN**

Alejandro Pintó Sala

**REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN**

Difusión Jurídica y Temas de Actualidad S.L.  
C/ Rosa de Lima, 1. Oficina 101 - 28290 Las Rozas, Madrid  
Tel: 91 435 01 02 - Fax: 91 578 45 70  
clientes@economistjurist.es  
Ronda General Mitre, 116, Bajos - 08021 Barcelona  
fiscal@economistjurist.es  
www.fiscalaldia.es  
CIF: B59888172  
ISSN: 2444-3166  
Depósito Legal: M-29743-2015

**ATENCIÓN AL SUSCRIPTOR**

902 438 834  
clientes@economistjurist.es

**EXCLUSIVA DE PUBLICIDAD**

Comunicación Integral y Marketing para Profesionales  
Calle Magallanes nº 25, 28015 Madrid  
Tel.: 91 57 77 806 - Fax: 91 57 62 021  
info@cimapublicidad.es  
www.cimapublicidad.es  
EDITA: Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S.L.

**DISEÑO Y MAQUETACIÓN**

Lions Group Smart Business



La editorial Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S. L., a los efectos previstos en el artículo 32.1, párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de Fiscal & Laboral al día, o partes de ellas, sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier acto de explotación (reproducción, distribución, comunicación pública, puesta a disposición, etc.) de la totalidad o parte de las páginas de Fiscal & Laboral al día, precisará de la oportuna autorización, que será concedida por CEDRO mediante licencia dentro de los límites establecidos en ella. Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S. L., no comparte necesariamente las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos publicados. El uso del contenido de esta revista no sustituye en ningún caso la consulta de la normativa vigente ni a un profesional especialista en la materia.

Entidad adscrita a la Asociación Española de Editoriales de Publicaciones Periódicas.



**12** A FONDO FISCAL  
Las inspecciones de hacienda y la entrada en el domicilio del obligado tributario. Por Juan Melero Camarero



**20**  
ACTUALIDAD FISCAL



**23**  
LÍNEA DIRECTA CON LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA



**4** INFORMACION FISCAL AL DIA  
Normativa, sentencias y resoluciones



## 24 LA DGT DICE



## 44 A FONDO LABORAL

El trabajo a distancia y el teletrabajo.  
Por Esperanza Macarena Sierra Benítez



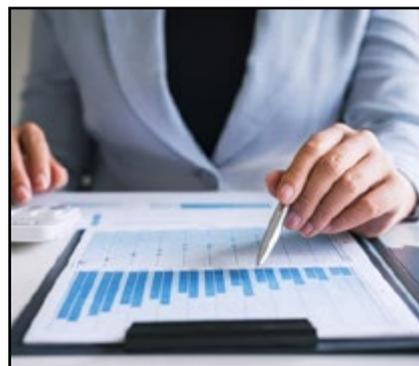
## 56 A EXAMEN

Inicio y características del procedimiento de apremio de la administración tributaria.  
Por Antonio Sánchez Gervilla

34

## INFORMACIÓN LABORAL AL DÍA

Normativa, sentencias y resoluciones



## 52 ACTUALIDAD LABORAL



## 64 PUBLICACIONES DE INTERÉS

# NORMATIVA FISCAL

Publicada entre el 1 de Agosto y el 5 de Septiembre

## DIARIO OFICIAL DE LA UE

### INCENTIVOS

#### SECTOR ALIMENTICIO

Reglamento de Ejecución (UE) 2019/1323 de la Comisión, de 2 de agosto de 2019, sobre medidas excepcionales de apoyo al mercado en los sectores de los huevos y de la carne de aves de corral en Italia.

### COMERCIO

#### ANTIDUMPING

Reglamento de Ejecución (UE) 2019/1382 de la Comisión, de 2 de septiembre de 2019, que modifica determinados Reglamentos por los que se imponen medidas antidumping o antisubvenciones sobre determinados productos siderúrgicos sujetos a medidas de salvaguardia

## BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

### REGISTROS

#### IRPF

Corrección de errores de la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE num. 189 de 08 de agosto de 2019)

### MERCANCÍAS

#### ZONA FRANCA

Orden HAC/877/2019, de 11 de julio, por la que se autoriza la ampliación de la Zona Franca de Las Palmas de Gran Canaria. (BOE num. 190 de 09 de agosto de 2019)

### IMPUESTOS

#### ZONA FRONTERIZA

Resolución de 2 de agosto de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación telemática de la solicitud de alta de trabajadores fronterizos autorizados aprobada por la Resolución de 25 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula el supuesto especial de uso del circuito rojo en el tráfico de viajeros en la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales de La Línea de la Concepción para los trabajadores fronterizos. (BOE num. 193 de 13 de agosto de 2019)



# SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

1. La Sala admite que, gracias a la Ley Orgánica 7/2012 que modifica el Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, se engloban en el mismo subtipo los delitos contra la Hacienda Pública correspondientes a los apartados 1 y 6 del artículo 305 del Código Penal.
2. La Sala entiende que no puede aplicarse la Norma Foral de una Comunidad Autónoma concreta si la persona a la que se está juzgando no tenía su residencia habitual en esa Comunidad Autónoma, demostrada en la prueba documental y las declaraciones de personas donde presuntamente vivía la recurrida.
3. La Sala recuerda que la nueva directiva europea sobre el IVA permite que los países puedan establecer deducciones de dicho impuesto para bienes de inversión, sean bienes muebles o inmuebles y que dicha deducción sea un porcentaje proporcional ya que hay que diferenciar el uso privado y el personal de los bienes.

## TRIBUNAL SUPREMO

### HACIENDA PÚBLICA PARAÍOS FISCALES

LA SALA ADMITE QUE, GRACIAS A LA LEY ORGÁNICA 7/2012 QUE MODIFICA EL CÓDIGO PENAL EN MATERIA DE TRANSPARENCIA Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL Y EN LA SEGURIDAD SOCIAL, SE ENGLOBALAN EN EL MISMO SUBTIPO LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA CORRESPONDIENTES A LOS APARTADOS 1 Y 6 DEL ARTÍCULO 305 DEL CÓDIGO PENAL.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2019 (rec. 2604/2017).*

Se interpone recurso por parte de la Abogacía del Estado y apoyado por el Ministerio Fiscal (con postura diferente a la que mantuvo en el instancia, lo que es perfectamente legítimo dada su posición institucional: artículo 94 del Reglamento Orgánico del Ministerio Fiscal de 1969: entre otras, STS 504/2017 de 3 de julio o 662/2018 de 17 de diciembre ), consta de un único motivo canalizado a través del más clásico y genuino motivo de casación: el artículo 849. 1º LECRIM : infracción de ley por indebida inapli-

cación del artículo 305 bis.1. c) del Código Penal en la redacción dada al mismo por LO 7/2012.

Como es bien conocido a través de ese cauce impugnativo se trata en exclusiva de verificar la corrección de la operación de subsunción jurídica realizada en la sentencia de instancia: comprobar si los hechos que la Audiencia ha plasmado como probados han sido correctamente calificados desde el punto de vista jurídico-penal. Entiende el Abogado del Estado que en este supuesto la Audiencia debió aplicar al segundo de los delitos contra la Hacienda Pública (IRPF correspondiente al año 2012) el subtipo agravado contemplado en el artículo 305 bis. 1. c) CP según la redacción surgida de la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012.

Tal reforma entró en vigor el 17 de enero de 2013. Por tanto, no era aplicable a los hechos correspondientes al ejercicio de 2011, pero sí a los referidos al año 2012.

Tiene razón el recurso en ese punto. El delito contra la Hacienda Pública se consuma en el momento en que se agota el plazo para la declaración voluntaria del impuesto. Tratándose del Impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio de 2012 ello sucederá en el mes de julio de 2013, fecha en que ya estaba vigente la legislación penal cuya aplicación se impetra.

**SE CONSIDERA UN DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA LA SIMULACIÓN DE UN CONTRATO DE CESIÓN DE DERECHO DE IMAGEN DE UNA SOCIEDAD DOMICILIADA EN UN PARAÍSO FISCAL. VIDE SENTENCIA N° 1.**

La parte recurrida discute esa premisa trayendo a colación de forma improcedente principios de aplicación temporal de las leyes tributarias. No es ese subtipo una norma tributaria, sino una norma penal en sentido estricto.

Que el delito contra la hacienda pública constituya una norma penal en blanco no puede confundir trasplantando al ámbito de aplicación de la ley penal pautas de la legislación administrativa o tributaria. A efectos penales hay que estar a lo dispuesto en los arts. 2 y 7 CP : irretroactividad de la ley penal, salvo que resulte favorable; y aplicación, en consecuencia, de la ley vigente en el momento de comisión del delito teniéndose por tal el tiempo de realización de la conducta u omisión del acto obligado (momento o periodo en que debía realizarse la acción cuya omisión constituye el núcleo de la antijuricidad).

Eso sucede bien entrado el año 2013, ya vigente la actual redacción del precepto invocado. Que el presupuesto de la obligación tributaria eludida correspondiese al año anterior es indiferente a estos efectos. La actividad constitutiva de este segundo delito no se ha llevado a cabo en parte en 2012 y en parte en 2013, como aduce la defensa luchando por desmontar el argumento del recurso. Se ha llevado a cabo en su totalidad en 2013: el delito consiste en la elusión del pago de impuestos lo que acaecerá en 2013.

En 2012 solo se producen los ingresos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria, lo que es presupuesto del delito, pero no es, obviamente conducta típica. También se ha producido con anterioridad actos preparatorios (creación y mantenimiento de las sociedades, contabilización de los ingresos en determinada forma...), que no llegan a ser ejecutivos y por tanto, ni son típicos, ni son punibles ni alteran el momento de comisión del delito.

El incumplimiento de la obligación tributaria -que eso es el delito- se produce en julio de 2013. Al igual que el delito de impago de pensiones no se produce desde que se fija la obligación en resolución judicial, sino en el momento en que, debiendo abonarse lo acordado, se omite el ingreso y se cubre el número de impagos que determina la entrada en juego del artículo 227 CP .

*El Tribunal Supremo declara no haber lugar al recurso de casación.*

Se considera que la utilización de personas interpuestas (en este caso una persona jurídica) vendría a ser parte del engaño y, por tanto, elemento del tipo básico. Vulneraría el non bis in idem construir sobre él el elemento de mendacidad que requiere el delito de defraudación tributaria según exige la jurisprudencia mayoritaria (defraudar es algo más que no pagar) y tenerlo a su vez en cuenta para integrar la agravación.

El argumento tiene algo de sofisma. Llevado a sus últimos extremos vaciaría de contenido el subtipo. Es un subtipo que se edifica precisamente sobre la modalidad defraudatoria, como sucede con muchos otros subtipos en esta y en otras figuras penales. En la estafa, por acudir a un ejemplo frecuente, se erige en subtipo agravado que el engaño consista en el abuso de firma de otro o la ocultación de algún expediente (artículo 250. 1. 2ª).

Es claro que el engaño -nervio de la tipicidad de estafa- pivotará sobre esa conducta. Pero no es castigar dos veces la misma acción (el abuso de firma es el engaño del artículo 248 y, a la vez, la base del artículo 250), sino sencillamente que el legislador considera que la maniobra engañosa concretada en esa conducta comporta un más alto nivel de antijuricidad. Por eso convierte tales supuestos en tipos agravados.

En el delito de defraudación tributaria ciertamente se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos (no basta el impago según jurisprudencia y doctrina mayoritarias). Pues bien, **la ley, legítimamente, considera que cuando esa ocultación de bases se lleva a cabo mediante la interposición de personas físicas o jurídicas que dificultan la determinación de la cuantía la defraudación tributaria, o se utilizan territorios considerados paraísos fiscales debe merecer una penalidad superior.** No se atisba en qué puede consistir el bis in idem que llevó a la Audiencia a negar el encaje del supuesto en el artículo 305 bis c).

La razón de la agravación, que varía significativamente la redacción anterior (artículo 305, pár. 2º de su apdo. 1: “la utilización de persona o personas interpuestas de manera

**PARA DETERMINAR EL PERIODO IMPOSITIVO DEL IRPF HA DE COMPUTARSE LAS AUSENCIAS TEMPORALES DE LA RESIDENCIA HABITUAL DONDE SE HAYA ESTABLECIDO EL CONTRIBUYENTE. VIDE SENTENCIA Nº 2.**

que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario”) estriba en mayor dificultad para el descubrimiento del fraude.

El hecho probado describe una mecánica que entra de lleno en el subtipo analizado. **El acusado suscribió un contrato en el que simuló la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad cuyo domicilio se encuentra en las Islas Vírgenes Británicas, territorio considerado como paraíso fiscal, creando una estructura societaria con sede varios países, como Panamá e Irlanda, que mantuvo pese a haber suscrito en 2010 un contrato de trabajo con el Real Madrid Club de Fútbol, con el fin de no incluir en su declaración a la Hacienda Pública española por el IRPF los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2011 y 2012, ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero.** Así pues, se valió de una serie de sociedades interpuestas para ocultar o dificultar la determinación de su identidad ante la Hacienda Pública española y eludir de esa forma el pago de los ingresos derivados de sus derechos de imagen durante los indicados ejercicios fiscales.

La Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012 expresaba así sus objetivos al variar la redacción anterior en ese extremo: ya dejaba clara su voluntad de ampliar los supuestos de agravación, así como de dar más seguridad jurídica en la aplicación del subtipo mediante la referencia a los paraísos fiscales o territorios de nula tributación, en los siguientes términos:

**“También dentro de los delitos contra la Hacienda Pública, se prevé un nuevo tipo agravado en el artículo 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, que se sancionan con una pena máxima de seis años, lo que, por aplicación del artículo 131 del Código Penal , llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo.** Se consideran supuestos agravados aquellos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los seiscientos mil euros, límite cuantitativo apuntado por la jurisprudencia; aquellos en los que la defraudación se comete en el seno de una organización o de un grupo

criminal; o en los que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada. Con la referencia expresa a paraísos fiscales y territorios de nula tributación se dota de mayor certeza y seguridad jurídica al precepto toda vez que se trata de conceptos ya definidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre , de medidas para la prevención del fraude fiscal”.

Como advierte el recurso, las palabras de la exposición de motivos resultan especialmente pertinentes al valorarlas con la perspectiva de este concreto supuesto. La simulación de una cesión de derechos de imagen se realizó en favor de una sociedad radicada en las Islas Vírgenes Británicas, participada a su vez al 100% por otra sociedad sita en la República de Panamá (Ley 36/2006, de 29 de noviembre, y RD 1080/1991). Si surgía alguna duda -remata la Abogacía del Estado su argumento- sobre la concurrencia del subtipo agravado consistente en la interposición personas que dificultan la identificación del obligado tributario, no puede albergarse la más mínima duda respecto a la ubicación en territorios de nula tributación. Además, y esto es fundamental para la aplicación del subtipo, en territorios que no comparten información de naturaleza fiscal, facilitando así la impunidad lo que constituye el fundamento del subtipo agravado.

Decía la STS 2216/2011 de 5 de diciembre , citada en el recurso, que la ratio de la agravación radica en **“la idea de castigar con mayor pena las conductas descritas, que denotan la existencia de una mayor gravedad o peligrosidad, así como una mayor facilidad comisiva, facilitando la impunidad de la conducta, tratando de conseguir a través de las mismas aumentar la eficacia preventiva y a la vez represiva del precepto. Por ello el subtipo exige que el sujeto infractor emplee en la comisión del delito una persona física o jurídica de modo que cree una estructura tendente a favorecer la impunidad de la conducta para dificultar su identificación. La conducta dolosa va implícita en este comportamiento, siendo suficiente que el sujeto se aprovecha conscientemente de esta situación”.**

**LA NORMATIVA ESPAÑOLA SOBRE EL IVA PERMITE LAS DEDUCCIONES SOBRE LOS VEHÍCULOS AFECTADOS POR LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL POR EL USO DE LOS MISMOS PARA ELLO. VIDE SENTENCIA Nº 3.**

## IRPF

### RESIDENCIA HABITUAL

---

LA SALA ENTIENDE QUE NO PUEDE APLICARSE LA NORMA FORAL DE UNA COMUNIDAD AUTONÓMICA CONCRETA SI LA PERSONA A LA QUE SE ESTÁ JUZGANDO NO TENÍA SU RESIDENCIA HABITUAL EN ESA COMUNIDAD AUTONÓMICA, DEMOSTRADA EN LA PRUEBA DOCUMENTAL Y LAS DECLARACIONES DE PERSONAS DONDE PRESUNTAMENTE VIVÍA LA RECURRIDA.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2019 (rec. 10/2018).*

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, de fecha 9 de noviembre de 2017, por la que se acuerda estimar la pretensión deducida por el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, declarando que el domicilio de doña Patricia no se encontraba en Navarra desde el 1 de enero de 2009.

El conflicto se enmarca dentro del ámbito competencial que el art. 51 del Convenio le atribuye a la Junta Arbitral: “Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyente”, en referencia a su art. 8, “A los efectos de este Convenio se entenderán domiciliadas fiscalmente en Navarra.

Se alega que salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en territorio navarro cuando radique en él su vivienda habitual”; aunque a más abundamiento entró a significar que también resulta acreditado por la AEAT que la principal fuente de renta computable se obtenía fuera de Navarra.

Ninguna duda de interpretación o aplicación del Convenio se suscitaba, por lo que la Junta Arbitral entró a resolver una cuestión meramente fáctica.

La resolución combatida, a grosso modo, se limita a dejar constancia del material probatorio y proceder a la valoración conjunta de la prueba bajo las reglas de la sana

crítica. Se desenvuelve la argumentación que sustenta la decisión en una relación de los hechos aportados por las actuaciones de las partes en conflicto y en la valoración que se hace del material probatorio.

La resolución deja constancia de la relación existente entre el conflicto objeto de la misma y los conflictos 82/2015 y 84/2015, dirigidos a dilucidar el cambio de domicilio del esposo de la Sra. Patricia y de la entidad CARTERA DE MANCOR, S.L., recogiendo la actividad y su relación entre estas tres personas. Se deja constancia de los informes y actuaciones realizadas por la AEAT y HTN en Navarra y por la AEAT en Cataluña. Expresamente se hace una relación exhaustiva de los hechos y se ofrecen las razones por las que se toma la decisión.

*El Tribunal Supremo declara la desestimación del recurso contencioso-administrativo.*

En el presente caso ningún debate existe sobre la interpretación o aplicación de la normativa sobre los puntos de conexión, aún cuando la recurrente discuta sobre el alcance de algunas de las reglas, como más tarde se verá, sino que el debate es fáctico, pues la determinación de la Administración tributaria competente parte y concluye en atención a la realidad fáctica despejada en la valoración del material probatorio.

El resto de argumentos utilizados por la recurrente giran en torno a la problemática de dicha realidad fáctica y de cómo se ha llegado a la declarada por la Junta Arbitral, por lo que razones de una mejor sistemática aconsejan tratar el conjunto de las alegaciones de la recurrente en este fundamento. Advirtiéndose que, como denuncia el Sr. Abogado del Estado, no cabe utilizar el escrito de conclusiones, más si cabe cuando la propia parte recurrente había declinado esta fase y no se ha practicado prueba alguna sin que se haya aportado más antecedentes que los conformadores del expediente administrativo, a modo de réplica pretendiendo extender el debate a cuestiones que no fueron objeto de atención en la demanda, impidiendo una posible contradicción en el trámite de contestación correspondiente, fase procedente, por lo que esta sentencia debe circunscribirse a los términos en que quedó delimitada la controversia en los escritos procesales a propósito.

Dado los términos en que la parte recurrente enfoca el debate, se antoja necesario realizar las siguientes consideraciones y traer los pronunciamientos jurisprudenciales que ofrece el Sr. Abogado del Estado y algún otro.

Ante el silencio legal que defina la naturaleza de la Junta Arbitral, más allá de nomen iuris, que no más puede servir de orientación e indicio, y de la intención que se vislumbra de crear una vía especial para solventar convencionalmente y de forma arbitral los conflictos entre las Administraciones implicadas, esto es, una vía arbitral que como tal evitara la judicialización de los conflictos, lo cierto es que atendiendo a su regulación y desarrollo normativo y a su propio funcionamiento -buen ejemplo de ello es este recurso en el que se viene a cuestionar el acierto de la Junta Arbitral en sentar meros datos fácticos-, su tramitación y resolución se inserta dentro de los cauces formales de un procedimiento administrativo y de los cánones más ortodoxos de cualquier actuación administrativa, sin otra excepcionalidad que conformar una vía especial, a través de un órgano creado ex professo, de resolución de controversias intraadministrativas y como vía previa y obligada de acceso a la jurisdicción.

Estamos, pues, ante una resolución administrativa, de tal naturaleza, sobre la que rige, excepto las especialidades procedimentales previstas en el Convenio y su reglamento, los principios y reglas formales y materiales del procedimiento administrativo, al que tenemos que atenernos para el examen de esta controversia.

**“Debemos comenzar por efectuar una aclaración previa, dirigida a ambas partes, en la medida en que parecen desconocer, las dos, que la valoración y la carga de la prueba en el proceso jurisdiccional acerca de los hechos litigiosos corresponde a este Tribunal Supremo ante el que el pleito se sustancia y resuelve y que, para formular una declaración al respecto, la Sala sentenciadora no se ve vinculada o condicionada, en modo alguno, por las presunciones alegadas y las valoraciones llevadas a cabo en los escritos rectores de ambas Administraciones en pugna, ni por las normas referidas a ellas en las leyes administrativas, que regulan la prueba en el seno de los procedimientos tributarios, sin extensión necesaria al proceso jurisdiccional.**

En nuestra sentencia debemos examinar la pretensión de nulidad de la resolución de la Junta Arbitral, ejercida en la demanda, mediante el análisis de la prueba que dicho órgano colegiado tuvo la oportunidad de conocer y valorar, pero nuestra perspectiva de juicio es en esencia diferente, como también lo es la posición de las partes comparecidas en el litigio, que han de verse despojadas aquí de las prerrogativas y privilegios que reivindican como si, en el seno del proceso, mantuvieran una posición de predominio sobre la otra parte y, para hacerla efectiva, un refuerzo

de su situación jurídica mediante el respectivo juego de las presunciones legales que favorecen su estatuto como Administración.

Ello significa que, de un lado, **podemos enjuiciar la pretensión ahora promovida desde el punto de vista del acierto mayor o menor de la Junta Arbitral al valorar la prueba administrativa, que fue ofrecida, en su mayor parte, por la AEAT que promovió el conflicto; pero tal análisis no impide que este Tribunal Supremo valore los hechos por sí mismo, sin sujeción a las reglas tributarias sobre carga de la prueba en el seno de los procedimientos tributarios, siendo de especial valor en ese análisis que debemos afrontar el hecho, aquí imputable plenamente a la Administración foral demandante, de que no haya solicitado el recibimiento del proceso a prueba para establecer hechos que le serían favorables y que contradirían los determinados en el acuerdo de la Junta Arbitral que se impugna**, pasividad que no nos puede ser ajena en un contexto en que la mencionada Administración insiste en la veracidad del hecho esencial constitutivo de su derecho -la residencia en Tudela (Navarra) del Sr. Calixto - no sólo negado por la Junta Arbitral al valorar la prueba disponible, sino rechazado como tal en un acto que goza de presunción de validez y eficacia, sin que pese a tales circunstancias adversas la HTN haya considerado necesaria la práctica procesal de prueba encaminada a la fijación de ese hecho fundamental para sus intereses. Cuál sea el alcance de tal presunción es, en el fondo, el thema decidendi de este proceso”.

“Ahora bien, aún cuando no existan normas prefijadas para la valoración de la prueba en el procedimiento administrativo, aún cuando el órgano administrativo goce de libertad en la valoración de la prueba practicada, no cabe que su apreciación pueda ser discrecional, en tanto que la realidad de un hecho no puede depender de la apreciación discrecional ni de un juicio de oportunidad o conveniencia de la Administración. Lo que conlleva varias consecuencias, la primera, que sea factible controlar judicialmente la valoración efectuada, puesto que resulta evidente que la fijación de los hechos determina la propia legitimidad del acto administrativo, por lo que la Administración debe cuidar su apreciación de la prueba en tanto que pudiendo controlarse judicialmente la legitimidad y licitud del acto, es posible que la impugnación gire en torno a la apreciación de las pruebas realizadas por el órgano decisor ; la segunda, que conformando los hechos dicha legitimidad, su determinación debe responder a criterios razonables excluyentes de consideraciones irracionales, arbitrarias o apodícticas, puesto que siendo regla general la de que los actos administrativos deben ser motivados, la propia motivación exige que la base fáctica de la decisión resulte justificada, y para resultar justificada resulta necesario dar razón de cómo se ha realizado la valoración de la prueba,

por lo que sin perjuicio de corresponderle a la Administración la libre valoración de la prueba, debe justificar suficientemente la base fáctica en la que apoya sus actos”.

No cabe aceptar, por las razones ya expuestas, y por el propio alcance del artº 108 de la LGT , de mismo tenor que el 108 de la Norma Foral, pues, la conclusión que propone la parte recurrente de que la prueba practicada en vía administrativa no haya sido capaz de destruir la presunción legal de que el domicilio de la Sra. Patricia se hallaba en Pamplona -aparte que según se recoge en la resolución recurrida sólo presentó sus declaraciones tributarias hasta el 2010, informe de la HTN-. **Tampoco es correcta, como se ha dejado dicho, la conclusión subsidiaria de que no puede fijarse un domicilio, sin más, fuera del territorio navarro, pues debía de determinarse el lugar que constituía la residencia del contribuyente, como defiende el Sr. Letrado de la Comunidad Foral de Navarra, pues aparte de no requerirse legalmente dicha declaración para resolver el conflicto, en el cuerpo de la resolución expresamente se recoge como hecho acreditado que la Sra. Patricia tuvo su domicilio fiscal en Barcelona durante el período de tiempo a que se refiere la propuesta de AEAT.**

Con esta última afirmación se da respuesta al inconveniente que opone la recurrente en cuanto a que se retrotraiga la fecha a 1 de enero de 2009, pues la acreditación debía hacerse respecto de cada uno de los períodos impositivos de IRPF -tal y como ha dicho esta Sala-y no existe prueba de que en cada uno de dichos períodos la mayor parte del tiempo no tenía su residencia habitual en Navarra. La Junta Arbitral, al contrario, llega a la conclusión sobre la bondad de la retroacción que solicita la AEAT al no tener por cierto la residencia habitual en Navarra, valorando el material probatorio aportado, “de la apreciación conjunta de los elementos de prueba incorporados al expediente no puede concluirse razonablemente que éste sea el lugar donde de forma efectiva ha residido desde 1 de enero de 2009”, y si esta declaración la conectamos con determinadas pruebas tenidas en cuenta, declaración de portero, cartero, vecinos, consumo eléctrico durante cinco años e indicios de su residencia en Barcelona, se hacía innecesario distinguir entre los distintos períodos en tanto que el conjunto de pruebas valoradas a lo que conduce es a mantener que desde la indicada fecha hasta la promoción del conflicto la Sra. Patricia nunca tuvo su residencia habitual en Navarra.

Frente a ello, **el desarrollo argumental de la parte recurrente pretende restarle valor de convicción a determinadas pruebas tenidas en cuenta por la Junta Arbitral y a reprobar que no se haya analizado otras aportadas; ciertamente en un análisis aislado de alguno de los elementos probatorios o la adición de otros hechos no valorados por la Junta**

**Arbitral, podría hacer dudar de la fuerza probatoria y de convicción de algunos datos o indicios apreciados en la resolución combatida, pero es de hacer notar que la aportación que al respecto realiza la recurrente se hace desconectada de la apreciación conjunta de todo el material, por lo que resulta a todas luces insuficiente para desvirtuar la conclusión fáctica a la que en un análisis razonable llegó la Junta.**

No está de más tampoco, parafraseando lo dicho en la citada sentencia de 20 de junio de 2017 , indicar que la HTN ha podido plantear en este proceso la prueba que hubiera tenido por conveniente, sin limitación material alguna, y no sólo la directamente encaminada a acreditar de forma positiva que el domicilio del contribuyente debía determinarse, en función de la residencia habitual, en Navarra, sino también la dirigida a desmentir o refutar los indicios desfavorables o adversos para que tal hecho determinante prevaleciera. Lo relevante es que la Administración actora no ha promovido actividad probatoria de clase alguna, ni en un sentido ni en otro, dirigida a probar el hecho constitutivo de su derecho, en tanto resulta habilitante para el ejercicio de las potestades tributarias que reclama.

Dicho lo anterior resulta intrascendente entrar a considerar la corrección jurídica del segundo de los criterios establecidos para fijar el domicilio, cual es el lugar en el que se encuentra el principal centro de intereses, en tanto que la Junta Arbitral utilizó este criterio a más abundamiento, para reforzar lo acertado de la solicitud de la AEAT.



## IVA

### DEDUCCIONES

---

LA SALA RECUERDA QUE LA NUEVA DIRECTIVA EUROPEA SOBRE EL IVA PERMITE QUE LOS PAÍSES PUEDAN ESTABLECER DEDUCCIONES DE DICHO IMPUESTO PARA BIENES DE INVERSIÓN, SEAN BIENES MUEBLES O INMUEBLES Y QUE DICHA DEDUCCIÓN SEA UN PORCENTAJE PROPORCIONAL YA QUE HAY QUE DIFERENCIAR EL USO PRIVADO Y EL PERSONAL DE LOS BIENES.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2019 (rec. 1866/2018).*

La sentencia recurrida anula la limitación de la deducción referida a los vehículos que había efectuado la Oficina Gestora, por considerar que así lo impone el Derecho de la Unión Europea; y lo que argumenta para ello es que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en una sentencia de 11 de julio de 1991 (caso Lennartz , asunto C/97/90 ), habría “aclarado” la cuestión en el sentido de que la norma española que da cobertura a aquella limitación (el artículo 95.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ) resulta contraria al artículo 17 de la Sexta Directiva.

Se alega, que en el presente caso, concurren todos los requisitos para la directa aplicación de la Directiva de que se trata, tal y como la misma ha sido entendida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades.

Así, el debate sobre la claridad, precisión e incondicionalidad de la Directiva queda sin sentido tras la susodicha sentencia del T.J.C.E., pues -cuando menos- a partir de la misma han de entenderse perfectamente precisados los términos de la Directiva en lo que hace al concreto respecto que ahora nos ocupa.

*El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado.*

**Los nuevos preceptos de la Directiva de 2006 son idénticos -en la parte que resulta relevante- al contenido en el artículo 17 de la Sexta Directiva, por lo que el debate procesal no sufre alteración alguna cualquiera que sea la normativa europea que resulte aplicable *ratione temporis* pues, en lo que al presente asunto interesa, ambas Directivas establecen en términos idénticos (i) que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, (ii) que, en la medida en que los**

bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas las del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo y (iii) que, en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

**La ratio decidendi de la sentencia recurrida no es otra que la contradicción de nuestro artículo 95.Tres LIVA con el precepto de la Sexta Directiva que acaba de transcribirse parcialmente, contradicción que resulta -para los jueces a quo- “clara y evidente” a la vista de la interpretación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea efectuó de la norma europea en su sentencia de 11 de julio de 1991, caso Lennartz , en el que resuelve una cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht München.**

Conviene recordar el supuesto de hecho abordado en esa sentencia: un asesor fiscal de Múnich, que trabaja en parte por cuenta ajena y en parte por cuenta propia, adquiere en el año 1985 un automóvil que utilizó principalmente -en ese mismo año al menos- para su uso particular, dedicándolo a la actividad de la empresa en un 8 por 100 aproximadamente. Como quiera que el 1 de julio de 1986 abrió su propia asesoría fiscal y aportó a la empresa el vehículo, en su declaración de IVA correspondiente a este período (1986) se practicó una deducción sobre la adquisición del vehículo equivalente a un 6/60 de todo el IVA que había debido abonar por su automóvil.

**Las autoridades fiscales alemanas rechazan esa deducción por aplicación de un precepto de su ley nacional según el cual un bien de inversión que haya sido utilizado por un empresario primero para su uso personal y después, en años posteriores, para las necesidades de la empresa no da ningún derecho a la deducción del IVA.** El Finanzamt München III constata también una práctica administrativa alemana según la cual no se tiene en cuenta la utilización de los bienes para las necesidades de la empresa “cuando ésta representa menos del 10% de la utilización total”.

# LAS INSPECCIONES DE HACIENDA Y LA ENTRADA EN EL DOMICILIO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

## EN BREVE

Las inspecciones de Hacienda son procedimientos administrativos en los que se pretende verificar los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias. Para realizar las actuaciones inspectoras, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección podrán, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, llevar a cabo estas actuaciones en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen.



## SUMARIO

1. Introducción
2. Protección constitucional del domicilio y actuaciones inspectoras
3. Concepto de domicilio constitucionalmente protegido
4. Facultades de la inspección de tributos ante el domicilio constitucionalmente protegido
5. Consentimiento, autorización judicial y posibilidades de recurso
6. Conclusiones



**Juan Melero  
Camarero**

Director del  
Departamento Fiscal  
en Gran Thornton

## INTRODUCCIÓN

Las inspecciones de Hacienda son procedimientos administrativos en los que **se pretende verificar los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias, comprobar la exactitud de las declaraciones tributarias presentadas por los obligados tributarios y/o el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como la aplicación de regímenes tributarios especiales y realizar las liquidaciones tributarias resultan-**



tes de las actuaciones de comprobación e investigación.

Para realizar las actuaciones inspectoras, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección podrán, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, llevar a cabo estas actuaciones en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen.

**Estas facultades de la inspección chocan con el principio fundamental de inviolabilidad del domicilio recogido en la Constitución Española**, por lo que las líneas que a continuación siguen pretenden discernir los derechos y los deberes de los contribuyentes en aquellos supuestos en que los órganos de la Agencia Tributaria pretenden llevar a cabo estas actuaciones en el citado domicilio.

#### PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DEL DOMICILIO Y ACTUACIONES INSPECTORAS

En cuanto el articulado que recoge la protección del domicilio, la Constitución Española establece en el artículo 18.2 que: “el domicilio

“NO HAY UNA DEFINICIÓN CONSTITUCIONAL NI LEGAL QUE PERMITA CONOCER QUE LUGARES PUEDEN CONSIDERARSE DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO, NI TAMPOCO LOS REQUISITOS Y EXIGENCIAS RELATIVAS A SU PROTECCIÓN MÁS ALLÁ DE LA NECESIDAD DE QUE LA ENTRADA SEA AUTORIZADA POR SU TITULAR O POR LA AUTORIDAD JUDICIAL”

“SEGÚN EL TC, TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO LOS ESPACIOS FÍSICOS QUE SON INDISPENSABLES PARA DESARROLLAR SU ACTIVIDAD SIN INTROMISIONES AJENAS, POR CONSTITUIR EL CENTRO DE DIRECCIÓN DE LA SOCIEDAD O DE UN ESTABLECIMIENTO DEPENDIENTE DE LA MISMA, O SERVIR A LA CUSTODIA DE LOS DOCUMENTOS U OTROS SOPORTES DE LA VIDA DIARIA DE LA SOCIEDAD”

es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.”

No obstante, **no hay una definición constitucional ni legal que permita conocer que lugares pueden considerarse domicilio constitucionalmente protegido, ni tampoco los requisitos y exigencias relativas a su protección más allá de la necesidad de que la entrada sea autorizada por su titular o por la autoridad judicial.**

Debe destacarse que el domicilio también se protege en el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos; en el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; y en el artículo 7 de la Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea, de 7 de diciembre de 2000, incorporada al Tratado que establece la Constitución europea; aunque

cada uno de estos preceptos tiene una redacción distinta.

Por tanto, disponer de esta regulación normativa implica que, a la hora de desentrañar su contenido y alcance, es necesario acudir a las Sentencias del Tribunal Constitucional español, pero también a los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

**La Ley General Tributaria, en el artículo 113, atribuye legalmente a la Administración Tributaria la potestad de entrada o registro en el domicilio en los procedimientos de aplicación de los tributos**, pero, de manera coherente con el art. 18 CE, por lo que para acceder al domicilio se necesita el consentimiento del obligado tributario o una autorización judicial.

En cuanto al alcance de esta potestad, debemos atender, en el caso de actuaciones inspectoras, tanto a la LGT como a las previsiones recogidas en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT).

Asimismo, **durante la tramitación de un procedimiento de recaudación tributaria, el artículo 162.1 LGT permite acceder al domicilio para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria.** Además, conviene advertir que el artículo 169.4 LGT, al regular la práctica del embargo de bienes, puntualiza que, en todo caso, se embargaran en último lugar aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

## CONCEPTO DE DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO

La pregunta fundamental es qué se considera como domicilio constitucionalmente protegido a estos efectos.

Como hemos mencionado anteriormente, **no hay una definición constitucional de domicilio, teniendo que ser delimitado jurisprudencialmente, por lo que si acudimos, la Sentencia del Tribunal Constitu-**

**cional 137/1985 de 17 de octubre señala que: “no todo local sobre cuyo acceso posee poder de disposición su titular debe ser considerado como domicilio a fines de la protección que el artículo 18.2 garantiza”.**

A estos efectos, en caso de personas físicas, de acuerdo con las Sentencias del TC 22/1984, de 17 de febrero; 94/1999, 31 de mayo y 10/2002, de 17 de enero, se considera domicilio constitucionalmente protegido:

**Cualquier espacio físico delimitado, no necesariamente cerrado, ocupado con habitualidad, u ocasionalmente,** destinado a vivienda, o no, independientemente de su configuración física.

**Donde se desenvuelve la intimidad o vida privada, o se realizan actividades que deben permanecer reservadas al conocimiento de ajenos,** independientemente de que quien disfrute de ese ámbito espacial sea su titular dominical, u otra persona.

En el caso de personas jurídicas, la jurisprudencia limita el domicilio protegido constitucionalmente. **El Tribunal Constitucional en la Sentencia 69/199 de 26 de marzo otorga la protección constitucional al domicilio de las personas jurídicas limitándolo a “ciertos espacios que, por la actividad que, en ellos se lleva a cabo, requieren de una protección frente a la intromisión ajena”**

Según el TC, tiene la consideración de domicilio constitucionalmente protegido: **“los espacios físicos que son indispensables para desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma,** o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”.

En virtud de lo anterior, no sólo resultarán protegidos, los lugares donde esté ubicada la dirección de la mercantil, o los documentos o soportes de la vida diaria de la mercantil; sino, también, **aquellos lugares desde donde se dirija la empresa en sus diversas sedes,** o donde esas sedes custodien esos documentos

**“EN LA DILIGENCIA SE DEBE DEJAR CONSTANCIA DE QUE SE HA INFORMADO AL OBLIGADO TRIBUTARIO DE LOS DERECHOS QUE LE ASISTEN, Y DE TODO AQUELLO QUE SEA MUESTRA DE QUE EL CONSENTIMIENTO PARA REALIZAR UNA ENTRADA EN UN DOMICILIO SE PRESTÓ CON CONOCIMIENTO Y DE FORMA LIBRE. DEBE HACERSE CONSTAR TAMBIÉN QUE SE HA ADVERTIDO EXPRESAMENTE AL OBLIGADO TRIBUTARIO DE QUE TIENE DERECHO A NEGARSE A ESA ENTRADA O REGISTRO DOMICILIARIO”**



o soportes de su vida diaria que no deban ser conocidos por terceros.

A su vez el Tribunal Supremo delimitó el ámbito espacial domiciliario protegido constitucionalmente a las personas jurídicas en las sentencias de 24 de abril y 22 de octubre, del 2010, fijándolo en los lugares **utilizados por representantes de la persona jurídica**

“LA COMPETENCIA PARA AUTORIZAR A LA INSPECCIÓN DE HACIENDA PARA LA ENTRADA DOMICILIARIA, A LA VISTA DE LA SOLICITUD ADMINISTRATIVA, DEBE CONTENER LA EXPLICACIÓN DE LOS INDICIOS Y DATOS QUE AUSPICIAN LA ENTRADA, NO BASTANDO SIMPLES CONJETURAS NI AFIRMACIONES GENÉRICAS”

**para desarrollar sus actividades internas porque en ellos se ejerza la habitual dirección o administración de la sociedad o porque se sirvan de custodia documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento**, con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria.

Por exclusión y de acuerdo con la jurisprudencia expuesta no serían objeto de protección los siguientes lugares:

Los **establecimientos abiertos al público**.

La zona de un establecimiento, donde se lleve a cabo una **actividad laboral o comercial que no esté vinculada con la dirección o gestión de la sociedad**, y que tampoco sirva a la custodia de la indicada documentación.

Las **oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares**, así como donde se ubican instalaciones de la persona jurídica eminentemente productivas y ajenas a las ideas de gestión o administración.

En virtud de lo anterior expuesto, **los despachos profesionales de asesores fiscales, abogados, economistas, etc., también tendrían la consideración de domicilio**



constitucionalmente protegido, alcanzando dicha protección a los concretos lugares donde se dirija o gestione la actividad empresarial o profesional, se guarde o se tenga acceso documental o informático a la contabilidad, facturas, etc, con información que deba permanecer ajena al conocimiento de terceros.

## FACULTADES DE LA INSPECCIÓN DE TRIBUTOS ANTE DEL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO

El artículo 151.1 LGT establece que las actuaciones inspectoras podrán llevarse a cabo, indistintamente:

- a. En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.
- b. En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
- c. En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
- d. En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

El mismo artículo 151.1 LGT, en su apartado segundo, permite a la Inspección personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con este o con el encargado o responsable de los locales.

Asimismo, el art. 173.2 RGGIT, permite que el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, aludiendo, expresamente, a que si se trata de lugares que tienen la consideración de domicilio constitucionalmente protegido únicamente podrá autorizarlo el titular del derecho que se protege.

En consecuencia, **es el Reglamento, y no la Ley, la que expresamente prevé la posibilidad de que el actuario de la Admi-**

nistración se persone sin previa comunicación lo que podría constituir una extralimitación reglamentaria a hacer valer ante los Tribunales de Justicia.

Sin embargo, en la práctica, la jurisprudencia no pone reparos a esta posibilidad, por lo que, durante la tramitación del procedimiento inspector, la Inspección de Hacienda podrá realizar dichas actuaciones de entrada o registro domiciliario cumpliendo con los requisitos constitucionales y legales, sin previa comunicación ni advertencia al afectado de que va a llevarse a cabo -art. 179 RGGIT-. No obstante, deben analizarse una serie de requisitos a tener en cuenta para su validez, una de ellas es la importancia de acreditar la necesidad de la entrada domiciliaria.



En este sentido, como anteriormente se ha comentado, el artículo 142 LGT señala que solo pueden llevarse a cabo estas actuaciones de entrada o registro “cuando se necesario”. Y el artículo 172 del RD 1065/2007 hace referencia a que las actuaciones inspectoras “aquellas así lo requieran”.

La anteriormente citada STC 69/1999, 26 de abril, sostiene a este respecto que **la entrada y registro domiciliario resulta necesaria en aquellos supuestos en que la obtención de pruebas fuese imposible o extraordinariamente dificultosa acudiendo a otros medios alternativos menos gravosos.**

En esta línea, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero de 2013 ha afirmado: “la interpretación del ordenamiento tributario ha de hacerse buscando un equilibrio entre los intereses en conflicto; es decir, de un lado,

las potestades administrativas de inspección y las facultades necesarias para hacer efectivo el mandato constitucional del artículo 31.1 CE y, de otro, los derechos fundamentales afectados y los principios de proporcionalidad y de menor injerencia en la vida y las actividades económicas de los obligados tributarios”.

Siguiendo esta línea jurisprudencial, debería concluirse con que la entrada por la Inspección de Tributos en un espacio físico que tenga la condición de domicilio debe ser imprescindible para alcanzar el fin perseguido; siendo, por tanto, la última de las medidas posibles, al no existir otra más menos gravosa para ello.

Para ello, la Administración tributaria tiene que justificar, también documentalmente, en la Diligencia que se presente ante el Juez, esas concretas circunstancias que se dan, en cada caso, para que este pueda autorizar la entrada domiciliaria y sus circunstancias. El auto judicial, también debe reflejar expresamente la concurrencia de esas circunstancias, lo que implica la necesidad de la motivación del auto judicial, pudiendo abrirse la correspondiente vía de recurso (recurso de apelación) ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma correspondiente.

El artículo 182.2 RGGIT permite que **las actuaciones inspectoras que impliquen una entrada o registro en locales del obligado tributario, que, obviamente, pueden coincidir con un espacio que tenga la consideración de domicilio constitucionalmente protegido, pueden llevarse a cabo fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad, si lo consiente el obligado tributario o, sin su consentimiento, cuando la Inspección lo considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas** o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral.

## CONSENTIMIENTO, AUTORIZACIÓN JUDICIAL Y POSIBILIDADES DE RECURSO

La entrada o registro de la Administración necesitará de consentimiento del contribuyente o autorización judicial, por los requisitos previs-



tos para la efectividad de ambos y las posibilidades de recurso, que devienen fundamentales.

En cuanto a las actuaciones inspectoras, en la diligencia se debe dejar constancia de que se ha informado al obligado tributario de los derechos que le asisten, y de todo aquello que sea muestra de que el consentimiento para realizar una entrada en un domicilio se prestó con conocimiento y de forma libre. Por tanto, debe hacerse constar también que se ha advertido expresamente al obligado tributario de que tiene derecho a negarse a esa entrada o registro domiciliario.

Y en cuanto a la autorización judicial, la competencia para autorizar a la Inspección de Hacienda para la entrada domiciliaria, a la vista de la solicitud administrativa debe contener la explicación de los indicios y datos que auspician la entrada, no bastando simples conjeturas ni afirmaciones genéricas (STS 22 de marzo de 2004 y 17 de junio de 2003) correspondiendo la competencia al juez de lo contencioso-administrativo mediante resolución motivada.

En este sentido, el contenido del auto judicial que autorice la entrada es un presupuesto fundamental a fin de denunciar la validez o no de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido.

**El contribuyente puede interponer el recurso contencioso-administrativo de protección de derechos fundamentales ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma correspondiente.**

## CONCLUSIONES

Puede considerarse que la entrada domiciliaria es un acto de trámite cualificado, al afectar a un derecho fundamental, y, en virtud del artículo 25 LJCA, puede impugnar ese mediante un recurso contencioso-administrativo ordinario ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente en el plazo de dos meses desde la vulneración del derecho

Entendemos también factible invocar la nulidad del auto judicial y, por ende, de la entrada en el domicilio una vez termine el procedimiento inspector a través de los recursos ordinarios contra las actas y sus acuerdos de liquidación, invocando la violación constitucional, sin que sea oponible la ausencia de los recursos precedentes frente al auto recibido por aplicación directa del principio de tutela judicial efectiva (art.24 CE)



# ACTUALIDAD FISCAL

## YA ESTÁ DISPONIBLE LA NUEVA HERRAMIENTA DE ASISTENCIA VIRTUAL IVA Y CENSOS DE LA AEAT

Se incorpora una nueva herramienta de asistencia virtual censal denominada “**Buscador de actividades económicas**”, que indica los **epígrafes de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)** y, en su caso, el código de actividad equivalente (CNAE) que resulta aplicable a una actividad económica.

También se han organizado las herramientas virtuales existentes en tres apartados: Suministro Inmediato de Información del IVA (SII), IVA y Censos.

## LA AGENCIA TRIBUTARIA Y REPRESENTANTES DE LOS ASESORES FISCALES APRUEBAN LOS CÓDIGOS DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

En la decimoquinta sesión del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios celebrado el 2 de julio de 2019 se han aprobado los textos del Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Los códigos **han contado con el voto favorable de siete de las asociaciones y colegios representados**, así como con una abstención y un voto en contra, además de con el respaldo de la propia Agencia.

Estos instrumentos **establecen una serie de principios y compromisos para avanzar en el desarrollo del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y los representantes de los intermediarios fiscales**, así como con los propios profesionales tributarios, y para fomentar la generalización de las buenas prácticas tributarias por parte de los contribuyentes.

Los códigos están abiertos a la adhesión voluntaria, tanto de los representantes de los profesionales tributarios, mediante ratificación de sus órganos de decisión respectivos, como de los propios intermediarios fiscales.

**Presidido por el titular de la Dirección General de la AEAT y con participación tanto de representantes de la Agencia como de nueve asociaciones y colegios de profesionales tributarios**, el Foro de Asociaciones y Colegios tiene entre sus objetivos el fomento del cumplimiento voluntario y la prevención del riesgo fiscal. Este modelo se pretende impulsar ahora dotando al foro de una herramienta para que las asociaciones y colegios por un lado, y los propios intermediarios fiscales por otro, asuman voluntariamente compromisos de transparencia, responsabilidad y deontología en el desarrollo de sus funciones.



De acuerdo con los compromisos acordados, las asociaciones y colegios deberán disponer de un Código Deontológico para la actividad de asesoría fiscal de adhesión voluntaria para sus asociados, o instrumento equivalente, que sea accesible a través de la página web del colegio o asociación correspondiente. En todo caso, los intermediarios que suscriban el código de profesionales deben estar adheridos al Código Deontológico, o instrumento equivalente, de la asociación o colegio al que pertenezcan.

Igualmente, las asociaciones y colegios se comprometen a informar a la Agencia Tributaria, respetando los límites del secreto profesional, de aquellas irregularidades que detecten sus asociados y que puedan afectar al funcionamiento normal del sistema tributario o a la competencia en el mercado, ofreciendo pruebas de las irregularidades cuando se disponga de ellas. Los propios asociados, los intermediarios fiscales, asumirán el mismo compromiso de informar de las irregularidades que conozcan, aunque en este caso reportarán a las asociaciones y colegios.

A su vez, los intermediarios fiscales adheridos deberán prevenir e instar a corregir conductas de clientes encaminadas a provocar riesgos fiscales importantes, advirtiéndoles de la ilegalidad de las conductas engañosas, fraudulentas o maliciosas que detecten, y no colaborando en su ejecución.

Todo ello teniendo en cuenta estándares de calidad que fijarán las propias asociaciones y colegios. **Esas reglas que establecerán podrán servir de guía a los asociados para oponerse a conductas tales como la llevanza de doble contabilidad**, la utilización de software de doble uso o la realización de pagos en efectivo por encima del límite legal, así como operaciones de deslocalización fiscal ficticias, y también para oponerse a la utilización fraudulenta tanto de estructuras de planificación fiscal agresiva, como de los procesos concursales, entre otros supuestos.

Los intermediarios se comprometen también a no incluir en su diseño de estrategias fiscales la utilización de sociedades instrumentales situadas en paraísos fiscales y territorios no cooperantes, para impedir o dificultar el conocimiento, por parte de la Agencia Tributaria, de los responsables finales de las actividades y titulares últimos de los bienes y derechos implicados.

**Para la Agencia Tributaria, los compromisos son, entre otros, establecer un canal específico de comunicación en su web con las asociaciones y colegios**, la publicación de criterios de aplicación general y el impulso de los instrumentos legales existentes para la minoración de conflictos.

Asimismo, **la Agencia se compromete a singularizar y personalizar la atención a los intermediarios fiscales adheridos al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios**, mejorando las funcionalidades de la aplicación de cita previa.

Igualmente, en las condiciones marcadas en el código, la Agencia se compromete a facilitar lo antes posible a los intermediarios adheridos el conocimiento de los hechos susceptibles de una regularización para que puedan desplegar la actividad probatoria en defensa de sus intereses con mayor antelación.

Siempre que obtenga el consentimiento expreso, **la AEAT podrá informar en su página web de las asociaciones y colegios**, así como de los intermediarios fiscales adheridos a cada uno de los dos códigos.

Adicionalmente, se estudiará la creación de un logotipo que identifique a las asociaciones y colegios, y también a los intermediarios, que se hayan adherido a este sistema.

Una vez ya aprobados los textos de los códigos de buenas prácticas, la AEAT y las asociaciones y colegios adheridos se encargarán de definir el tratamiento a dar a eventuales supuestos de inobservancia de los compromisos alcanzados.

## SE PUBLICA INFORMACIÓN SOBRE LA PRÓXIMA CAMPAÑA DE DECLARACIONES INFORMATIVAS 2019 Y RECOMENDACIONES EN LA IDENTIFICACIÓN

La Agencia Tributaria debe gestionar la información obtenida del modo más eficiente y ágil posible, por lo que la información presentada debe ser de la mayor calidad, con los menores errores de validación, y especialmente con la correcta identificación de los contribuyentes.

Por ello, la **Orden HAC 1148/2018, de 18 de octubre introdujo una modificación en la forma de presentación de las declaraciones informativas de gran volumen de información**, mediante la implementación del conocido como TGVI on line (Transmisión de grandes volúmenes de información con validación de la información on line).

No obstante, el nuevo sistema TGVI on line aplica de forma gradual, de la siguiente manera:

Declaraciones informativas del ejercicio 2018: el nuevo sistema se aplicó únicamente a los siguientes modelos: modelos 156, 181, 182, 187, 188, 190, 192, 193, 194, 196, 198, 291, 345, 346 y 347.

Declaraciones informativas 2019: el nuevo sistema TGVI on line se aplicará a los modelos 159, 170, 171, 180, 184, 189, 195, 199, 270, 280, 296, 349, 611, 616, 720, 990 y el 993.

Una vez implementada la primera fase del nuevo sistema a los modelos del ejercicio 2018, la próxima campaña de declaraciones informativas 2019 (a presentar a partir del 1 de enero de 2020) implicará una modificación sustancial en la parte técnica de remisión de la información para los modelos mencionados en segundo término.

De esta forma, y **al igual que ocurrió en 2018 para los modelos afectados por la nueva forma de presentación**, se sustituirá el sistema actual de TGVI (transmisión de grandes volúmenes de información) por el nuevo TGVI on line, que supone no sólo la transmisión de la información, sino también la validación de la misma de forma simultánea.

Así, los registros con errores (de validación o de identificación) no serán admitidos por los sistemas de información de la AEAT.

Muchos de estos errores se refieren a problemas e incidencias relacionadas con la identificación fiscal de los contribuyentes. Por este motivo, se recomienda que, para evitar problemas y errores en los registros a declarar en la campaña de informativas 2019, se acceda al servicio de ayuda en la identificación fiscal disponible en la página web de la AEAT para lograr una correcta identificación de los contribuyentes que vayan a ser incluidos en la correspondiente declaración informativa.

## YA ESTÁN DISPONIBLES LOS CERTIFICADOS Y SUMINISTROS DE RENTA 2018

Ya se pueden solicitar certificados de Renta del ejercicio 2018. Asimismo, las Administraciones Públicas previamente autorizadas por los ciudadanos o en virtud de la normativa correspondiente, podrán solicitar directamente a la Agencia Tributaria información de Renta de dicho ejercicio.



# LÍNEA DIRECTA

Publicada entre el 1 de Agosto y el 5 de Septiembre

En esta sección aparece una selección de los últimos contenidos incorporados a las páginas de la Agencia Tributaria, así como aquellas informaciones que, por su actualidad, sean de interés general. También se incluye la fecha de incorporación.

## 9 DE AGOSTO

INFORME DE VENTAS, EMPLEO Y SALARIOS EN LAS GRANDES EMPRESAS. JUNIO 2019

Se actualiza el Informe de Ventas, Empleo y Salarios en las Grandes Empresas (junio de 2019).

## 20 DE AGOSTO

CUENTAS ANUALES DEL EJERCICIO 2018

Se publican las cuentas anuales del ejercicio 2018 y el informe de auditoría.

## 26 DE AGOSTO

NUEVAS AYUDAS PARA AUTORIZACIONES ADUANERAS

Se encuentran disponibles en la Sede electrónica las nuevas ayudas para cumplimentación de las autorizaciones aduaneras.

## 3 DE SEPTIEMBRE

ESTADÍSTICA DE LOS DECLARANTES DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (2017)

Estadística de los declarantes del Impuesto sobre el Patrimonio” correspondiente al ejercicio fiscal 2017.



## LA DGT DICE

### ACUERDOS DE RECTIFICACIÓN DE OFICIO DEL DOMICILIO FISCAL

LA DGT INDICA SI EL ACTO ADMINISTRATIVO POR EL QUE SE RECTIFICA EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, COMO CUALQUIER OTRO, NO DESPLIEGA PLENAMENTE SUS EFECTOS JURÍDICOS FRENTE AL SUJETO PASIVO HASTA SU NOTIFICACIÓN AL INTERESADO, HABRÁ QUE ESTAR A LA EVENTUAL PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A REGULARIZAR AQUELLAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS MATERIALES EN LA FECHA DE NOTIFICACIÓN DEL MISMO.

En la consulta 2406/2017 de 11 de marzo de 2019, se plantea cuestión acerca de la fecha hasta la que los acuerdos de rectificación de oficio del domicilio fiscal pueden retrotraer sus efectos

#### *LA DGT DICE:*

Que la discusión se circunscribe a una cuestión probatoria, siendo de aplicación lo prevenido por el artículo 105.1 de la LGT (de aplicación a la vía económico-administrativa por remisión expresa del artículo 214.1 de la misma norma), donde se establece que “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”, precepto este que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil. Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (Sentencias de fechas 13 de diciembre

de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de ‘normalidad’, ‘disponibilidad’ y ‘facilidad probatoria’; además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, “para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”.

En este caso concreto, procede una valoración de las pruebas aportadas por las partes en contradicción con el fin de determinar si resulta ajustado a Derecho el acuerdo de resolución del expediente de rectificación de oficio del domicilio fiscal del reclamante llevado a cabo por la Delegación Especial del País Vasco de la Agencia Tributaria.

A este respecto, se determina que se trata de valorar las pruebas que han llevado a cada parte a defender una situación tributaria distinta para el obligado tributario, pruebas que deben estudiarse en su conjunto y atendiendo a las circunstancias del caso concreto. El artículo 114 de la LGT introduce en esta materia una regla general: “Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”, de forma que en este caso el contribuyente, de no estar de acuerdo con la aplicación por el actuario de la presunción, deberá aportar prueba suficiente para destruirla.

También en este sentido se ha pronunciado la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2007 que señala: “(..) En relación con la carga de la prueba, tiene esta Sala señalado que a tener de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto según la sentencia citada la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En este caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el onus probando. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas. Por su parte, en la STS de 28 de abril de 2001 se recuerda, en relación con la citada cuestión de la carga de la prueba, analizando el artículo 1214 del Código Civil, que «en nuestra STS de 31 de enero de 1981 tuvimos ocasión de afirmar que la jurisprudencia ha matizado indiscutiblemente el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza.

En la sentencia citada indicamos que tales imperativos requieren matizaciones y que la primera proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, así como las que en ella se citan, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor».

Efectivamente, en la citada STS de 17 de marzo de 1995 se señala que «procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su

favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994.

La función que desempeña el art. 1214 del Código es la de determinar para quien se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial.

En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación



tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria: “tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”; más también debe de tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 115 de la misma Ley, “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes, añadiendo el artículo 118.2 de la referida Ley que para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

En el presente caso se trata de acreditar el domicilio donde la entidad tiene efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, de ahí que resulta patente la mayor facilidad probatoria que tiene esta para acreditar dónde se encuentra este domicilio. En esta tesitura la Inspección obtuvo toda una serie de pruebas que constan documentadas en el expediente, que acreditarían el cambio de domicilio acordado. Frente a esta actuación de comprobación, el obligado tributario se limita, tanto en sus alegaciones ante el órgano gestor como ante este Tribunal, a afirmar que la gestión administrativa y la dirección de su negocio se encontraba centralizada en Bilbao y que en el domicilio fiscal acordado para el traslado, en a, calle ..., solamente se encuentra una persona autorizada a efectos de posibles comunicaciones telemáticas desde su implantación por imperativo legal, pero que no se ejerce en dicho domicilio gestión administrativa ni dirección alguna de su actividad empresarial.

Los efectos de un acuerdo por el que se rectifica de oficio el domicilio fiscal únicamente cabe fijarlos con relación a una fecha concreta, determinada, y no por referencia a uno u otro ejercicio fiscal de cualquiera de las figuras

impositivas que conforman nuestro sistema tributario. Así, interpretando lo señalado en la parte dispositiva de dichos acuerdos, con lo argumentado en el cuerpo de tales resoluciones, no cabe duda de que sitúa la Inspección como fecha a la que se retrotraen los efectos de aquel cambio de domicilio fiscal, la del 1 de enero de 2008.

Resulta indiscutible que aquel acuerdo de inicio del procedimiento, notificado el 30 de septiembre de 2013, interrumpió el derecho de la Administración para exigir el cumplimiento de aquella obligación formal consistente en la obligación de fijar y comunicar el domicilio fiscal.

Cuestión distinta es conocer el carácter interruptivo del plazo de prescripción de aquellas otras actuaciones previas, tanto de la Administración Tributaria Estatal como de la Foral. En este sentido, debemos acudir a lo previsto por la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 68.1, en conexión con el 70.1 antes citado, donde, bajo el epígrafe ‘Interrupción de los plazos de prescripción’, sostiene que “El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

- a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.
- b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

- c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”

El hecho de que aquellos Informes y actuaciones previas, en todos los casos, no hubieran excedido del ámbito interno de las administraciones, sin que por tanto los mismos hayan sido notificados y puestos en conocimiento de los sujetos pasivos, hace innecesario o estéril entrar a analizar y debatir si el contenido de aquellos Informes y actuaciones pudieran haber tenido el alcance definido por el apartado a) de aquel precepto, toda vez que, al no haber tenido los contribuyentes conocimiento formal de los mismos, de suyo es concluir que carecen de fuerza interruptiva del plazo de prescripción del Derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente, y, por ende, de las obligaciones fiscales referidas al domicilio fiscal de los sujetos pasivos.

Así las cosas, a la vista que la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal se produce el 30/09/2013, los efectos jurídicos de aquella rectificación del domicilio fiscal de los contribuyentes cabe retrotraerlos a la fecha del 30 de septiembre de 2009, cuando el contribuyente tuvo conocimiento de la existencia de un procedimiento de cambio de domicilio.”

Siguiendo el criterio expuesto y aplicándolo al caso aquí planteado, a la vista que la fecha de notificación del acuerdo de inicio del procedimiento de rectificación de oficio del domicilio fiscal se produjo, en este caso, el 14 de febrero de 2017, los efectos jurídicos de aquella rectificación del domicilio fiscal de la entidad aquí interesada cabría retrotraerlos a la fecha del 14 de febrero de 2013.

Ciertamente, en un expediente con muchas similitudes (RG 2407/2017), este Tribunal Central, mediante resolución de 10 de mayo de 2018, concluyó que

Siguiendo el criterio expuesto, no cabe aceptar que los efectos jurídicos de la rectificación del domicilio fiscal se fijen por la Delegación de la AEAT en el año 2004 en el que se constituyó la entidad, sino en la fecha en la que se notificó al contribuyente la existencia del procedimiento de cambio de domicilio fiscal; es decir, en el presente caso, el 14/02/2017.

Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas.

Visto lo anterior se evidencia que la normativa tributaria no establece un plazo de prescripción propio o autónomo para comprobar y regularizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales “vinculadas a otras obligaciones tributarias”, sino que lo vincula o enlaza con el plazo de prescripción de la obligación tributaria sustantiva (u obligaciones tributarias principales sustantivas), de la que aquélla pende. Así lo explicita el antes ya citado apartado 1º del artículo 70 de la Ley 58/2003, General Tributaria, donde se dispone que:

Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

Así pues, no cabe exigir, esto es, comprobar y regularizar, el cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente de declarar el domicilio fiscal (o su cambio) cuando las obligaciones tributarias sustantivas de las que pende aquella obligación formal ya hubieran prescrito. La solución es lógica, ya que carecería de eficacia jurídica alguna una rectificación del domicilio fiscal que se hubiera notificado al contribuyente en una fecha en la que ya hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar todas las deudas tributarias para las que a la fijación del domicilio fiscal resulta relevante.

La circunstancia de que la norma regule la prescripción de estas obligaciones tributarias formales por expresa remisión a la prescripción de las obligaciones tributarias sustantivas de las que pende, supone que no quepa pronunciamiento autónomo sobre esta fecha de prescripción, sino que habrá que estar a la eventual prescripción de cada una de las obligaciones tributarias sustantivas. O, dicho de otro modo, no se podrá examinar y concluir sobre la eventual prescripción de la obligación tributaria formal referida al domicilio fiscal del sujeto pasivo en términos individuales, sino que habrá que determinar si quedan vivas obligaciones tributarias sustantivas a las que puedan llegar los efectos jurídicos

de aquel acuerdo de rectificación del domicilio fiscal.

Es por ello que los efectos jurídicos del presente acuerdo no sólo deben quedar delimitados por la fecha en la que resulta acreditado que el domicilio fiscal del sujeto pasivo debe ser rectificado de oficio por haberse acreditado que era diferente al declarado sino que también deben limitarse los efectos jurídicos de aquella rectificación del domicilio fiscal respecto de las diferentes obligaciones formales y materiales que pudieran verse afectados en cada caso en atención a la prescripción de cada una de ellas, de modo que el nuevo domicilio fijado por dicho acuerdo de rectificación de oficio surta efecto para las obligaciones formales y para las figuras impositivas y periodos para los que, a la fecha de notificación al interesado del acuerdo de rectificación de cambio de domicilio, no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente.

Es por ello que, en estos casos, habrá que estar a una doble delimitación para precisar desde cuando pueden producir efectos jurídicos los acuerdos de rectificación de oficio del domicilio fiscal:

Por un lado, como es obvio, el cambio de domicilio sólo puede aspirar a producir efectos desde la fecha en la que resulta acreditado que el domicilio fiscal real es el que proclama el acuerdo de la Administración (en el presente caso, desde el 2 de agosto de 2004).

Por otro lado, dicho acuerdo de rectificación del domicilio fiscal sólo puede oponerse al contribuyente desde que se le notifica, y sólo proyectará sus efectos jurídicos en las obligaciones tributarias materiales que en aquella fecha no hubiera prescrito, (...) el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente.

A este respecto, los efectos del cambio de domicilio de oficio en obligaciones materiales concretas, debe atenderse a la fecha de notificación de la resolución por la que se rectifica el domicilio fiscal del sujeto pasivo, y no del acuerdo de inicio, por cuanto la norma explícitamente recoge que tales obligaciones tributarias formales “sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas”, vincu-

lando o limitando la “exigencia” de aquéllas, a la prescripción del derecho a determinar las obligaciones tributarias sustantivas, excluyendo ‘exigir’ o rectificar de oficio el domicilio fiscal cuando el plazo de prescripción de la obligación tributaria sustantiva ya hubiera transcurrido. Si el acto administrativo por el que se rectifica el domicilio fiscal del contribuyente, como cualquier otro, no despliega plenamente sus efectos jurídicos frente al sujeto pasivo hasta su notificación al interesado (art. 57.2 de la derogada Ley 30/1992, actual 39.2 de la Ley 39/2015), habrá que estarse a la eventual prescripción del derecho a regularizar aquellas obligaciones tributarias materiales en la fecha de notificación del mismo, prescripción que, obviamente, tan sólo podrá interrumpirse por actuaciones de la Administración, o del obligado tributario, de las contempladas en el artículo 68.1 de la Ley 58/2003.

Adviértase que lo aquí argumentado llevaría al mismo estado de cosas que, alternativamente, conduciría entender que cuando la AEAT determina el domicilio fiscal real (que resulta ser distinto al declarado) no está regularizando el cumplimiento de una obligación formal y que, por tanto, no está en el ámbito del artículo 70 de la Ley General Tributaria, sino que está ejercitando una facultad de comprobación de “hechos, actos (...) y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el adecuado cumplimiento de las normas aplicables al caso” del artículo 115.1 de dicha norma, según hemos visto en el Fundamento de Derecho Tercero que defiende la AEAT en este caso, pero siempre que, claro está, se tenga en cuenta que el acuerdo de cambio de domicilio sólo podrá desplegar efectos para obligaciones materiales concretas no prescritas en la fecha en la que se notifique, prescripción que, obviamente, tan sólo podrá interrumpirse por actuaciones de la Administración, o del obligado tributario, de las contempladas en el artículo 68.1 de la Ley 58/2003.

Así las cosas, procede la estimación parcial de la reclamación, en tanto que el acuerdo impugnado únicamente puede extender sus efectos desde el 2 de agosto de 2004 (y hasta la fecha de fallecimiento del sujeto pasivo el 19 de noviembre de 2008, claro está), y respecto de las obligaciones tributarias materiales (impuestos y periodos), para las que a fecha 11 de abril de 2014 no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación.

## FALTA DE NOTIFICACIÓN DEL ARCHIVO DE LA PETICIÓN DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO.

LA DGT INDICA QUE EN AQUELLOS CASOS EN LOS QUE EL ARCHIVO DE UNA SOLICITUD DE APLAZAMIENTO NO SE SUSTENTE EN MOTIVO VÁLIDO, EL INTERESADO ESTARÍA LEGITIMADO PARA RECURRIRLA, COMO PODRÍA SER EL CASO DE ENTENDER QUE HA ATENDIDO EN PLAZO EL REQUE- RIMIENTO DE SUBSANACIÓN QUE LE HIZO LLEGAR LA ADMINISTRACIÓN.

En la consulta 1172/2016 de 26 de febrero de 2019, se plantea consulta acerca Falta de notificación del archivo de la petición de aplazamiento o fraccionamiento, en un procedi- miento recaudatorio.

LA DGT DICE:

En aquellos casos en los que el archivo de una solicitud de aplazamiento no se sustente en motivo válido, el interesado estaría legitimado para recurrirla, como podría ser el caso de entender que ha atendido en plazo el reque- rimiento de subsanación que le hizo llegar la Administración.

Evidentemente, para que el interesado conozca los motivos del archivo de la susodicha solici- tud de aplazamiento, se hace necesario que la Administración, además de emitir la comu- nicación de archivo, proceda a notificársela al interesado, pues de otra manera nunca podrá conocer los motivos que han llevado a la Admi- nistración a proceder al archivo.

A pesar de que como se ha visto, se hace nece- sario la notificación de la comunicación de archivo de la solicitud de aplazamiento este

Suscríbese a

# ECONOMIST & JURIST

Acceso a la revista mensual digital  
por tan sólo 99€/año + IVA (gastos de distribución incluidos)



Trae a un amigo a Economist & Jurist  
y consigue un 20% de descuento en la  
factura de tu suscripción.

**Cumplimente los datos o llame al teléfono de atención al cliente 902438834**

Razón social			NIF	
Apellidos			Nombre	
Nombre y apellidos del amigo suscrito a Economist & Jurist				
Dirección		Número	C.P	Población
Provincia	Teléfono		Móvil	
Email			Fax	
Nº Cuenta				Firma
_____	_____	_____	_____	
Entidad	Oficina	Control	Nº Cuenta	

- Acepto que Difusión Jurídica y Temas de Actualidad S.L. me cargue en este número de cuenta los recibos correspondientes a la presente suscripción. IVA no incluido.
- Do y mi consentimiento para que DIFUSION JURÍDICA Y TEMAS DE ACTUALIDAD S.L. proceda al tratamiento de mis datos personales para facilitar información sobre productos y servicios.

Puedes consultar nuestra política de privacidad en [www.economistjurist.es](http://www.economistjurist.es). DIFUSION JURÍDICA Y TEMAS DE ACTUALIDAD S.L. con domicilio en Calle Rosa de Lima, 1 – Edif. Alba. Ofic. 101 – 28290 – Las Rozas – Madrid (España) le informa de que tras haber obtenido su consentimiento, trata sus datos para enviarle comunicaciones comerciales por medios electrónicos. Sus datos no se cederán a terceros. En cualquier momento puede ejercitar sus derechos de acceso, rectificación, supresión y oposición, así como, en su caso, el derecho de portabilidad y limitación del tratamiento, recogidos en el RGPD (UE) 2016/679 y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, dirigiendo su solicitud por escrito a Calle Rosa de Lima, 1 – Edif. Alba. Ofic. 101 – 28290 – Las Rozas – Madrid (España) o bien enviando un correo electrónico a [info@economistjurist.es](mailto:info@economistjurist.es) bajo el asunto de Protección de Datos, acompañando en todo caso fotocopia de DNI o documento equivalente válido en derecho que acredite su identidad. En caso de que no se haya satisfecho el ejercicio de sus derechos puede presentar una reclamación ante la Autoridad de Control. Obtenga mas información en [www.aepd.es](http://www.aepd.es). En cumplimiento de lo establecido en la Ley 34/2002 de 11 de julio de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, usted puede revocar en cualquier momento el consentimiento prestado de recibir comunicaciones publicitarias o promocionales por correo electrónico u otros medios de comunicación electrónica equivalentes notificando dicho deseo al correo de [info@economistjurist.es](mailto:info@economistjurist.es)

- No deseo recibir comunicaciones a través de e-mail.

Tribunal analiza a continuación el argumento de la Directora recurrente, según el cual la no atención del requerimiento de subsanación supone un desistimiento tácito de la solicitud de aplazamiento, lo que haría innecesaria la notificación del archivo de la solicitud, ya que considera que la normativa en la materia, anteriormente regulada por el artículo 51.7 del antiguo RGR, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de noviembre, es “esencialmente idéntica”, a la vigente en la actualidad, constituida por el artículo 46.6 del actual RGR. En apoyo de esa tesis, cita nuestra Resolución de fecha 18/11/2008, donde este Tribunal Central, en base a la citada normativa anterior, entendía, por así disponerlo expresamente la disposición reglamentaria, que la inatención del requerimiento de subsanación suponía un desistimiento tácito de la solicitud de aplazamiento, haciendo innecesaria en opinión de la directora, la notificación del archivo en virtud de lo dispuesto en el artículo 103.2 de la LGT de 2003.

En este sentido, el artículo 51.7 del antiguo RGR, en su redacción dada por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, disponía que si la solicitud no reúne los requisitos o no se acompañan los documentos que se señalan en el presente artículo, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que si así no lo hiciera se le tendrá por desistido de su solicitud, archivándose sin más trámite la misma

En particular, si se hubiera presentado la solicitud dentro del período voluntario para el ingreso de la deuda, se le advertirá que, si el plazo reglamentario de ingreso hubiera transcurrido al finalizar el plazo señalado en el párrafo anterior no habiéndose efectuado el pago ni aportado los documentos solicitados, se exigirá dicha deuda por la vía de apremio, con los recargos e intereses correspondientes”

Sin embargo, el artículo 46.6 del actual RGR dispone que si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos citados en los apartados anteriores, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el

defecto o aporte los documentos con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.

No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevinida del objeto del

No obstante, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición.

De las trascritas disposiciones se aprecia que si bien tanto en el anterior RGR como en el vigente, la inatención del requerimiento de subsanación tenía como consecuencia el archivo de la solicitud de aplazamiento, en la norma derogada se consideraba expresamente como un desistimiento tácito de la solicitud de aplazamiento, circunstancia que no concurre en la normativa en vigor.

En consecuencia, con la actual normativa, no puede entenderse que la no contestación al requerimiento de subsanación en una solicitud de aplazamiento, suponga un desistimiento tácito de la misma, lo que reforzaría el criterio de este Tribunal Central en cuanto a la necesaria y obligatoria notificación al interesado de la comunicación de archivo de la solicitud de aplazamiento / fraccionamiento, al objeto de que, una vez conocidos los motivos, el interesado pueda, en su caso, recurrir el archivo de la solicitud en cuanto a las causas que lo motivaron.

De lo expuesto se extrae que efectivamente la inatención del requerimiento supondrá que se acuerde el archivo y que la solicitud se tenga por no presentada, pero en ningún caso procede entenderse producido un desistimiento tácito por parte del reclamante, debiendo ser objeto de aplicación el artículo 103 referido anteriormente.

## COMPENSACIÓN DE OFICIO DE CRÉDITOS CONTRA LA MASA EN PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO.

LA DGT INDICA QUE NO EXISTE AMPARO EN LA LEY CONCURSAL, NI EN LA REGULACIÓN ACTUAL, NI EN LA DEROGADA, PARA QUE LA TESORERÍA SOSLAYE LA COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL Y DEL JUEZ DEL CONCURSO Y DECIDA EL COBRO MEDIANTE EL EMBARGO DE SUS CRÉDITOS, AUNQUE HAYAN TRANSCURRIDO LOS PLAZOS PREVISTOS EN EL 84.4 LC, QUE EXPRESAMENTE EXIGE PRESENTACIÓN DEL CORRESPONDIENTE INCIDENTE CONCURSAL.

En la consulta 217/2018 de 26 de febrero de 2019, se plantea acerca de la compensación de oficio de créditos contra la masa, en un procedimiento de recaudación.

*LA DGT DICE:*

Conforme a una interpretación literal del precepto, pudiera parecer que cualquier crédito contra la masa podría ejecutarse, una vez trans-

currido la paralización temporal que supone la espera a la aprobación del convenio, la apertura de la liquidación o el mero transcurso de un año. Pero esta interpretación choca frontalmente, como advierte el recurrente y entendió correctamente el juez de primera instancia, con el sentir que se desprende del resto de las normas concursales.

Sin embargo, hemos de partir de la previsión general, contenida en el art. 8. 3º LC, que atribuye al juez del concurso la competencia exclusiva y excluyente para conocer de toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano que la hubiere ordenado.

Es cierto que la propia Ley ha admitido algunas excepciones, dentro del propio art. 55 LC, en relación con los procedimientos de apremio administrativos o las ejecuciones laborales en los que ya se hubiera embargado algún bien concreto y determinado, pero únicamente respecto de estos bienes concretos y determinados ya embargados antes de la declaración de concurso.

Esta norma guarda cierta relación con el art. 56 LC, según el cual no afectará esta paralización o suspensión de ejecuciones a las garan-



tías reales y a las acciones de recuperación de bienes asimiladas, cuando recaigan sobre bienes del concursado que no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.

Esta norma responde a la lógica de que, si el concurso de acreedores entra en la fase de liquidación, haya una única ejecución universal de todo el patrimonio del deudor concursado, para que pueda asegurarse el pago de los créditos conforme a las reglas legales de preferencia de cobro, previstas para acreedores tanto concursales como contra la masa.

Las únicas excepciones serán las ejecuciones administrativas o laborales que sobre bienes embargados antes de la declaración de concurso no se hayan visto afectadas por la paralización prevista en el art. 55 LC, y las ejecuciones de garantías y las acciones de recuperación asimiladas que se hubieran iniciado antes del concurso o antes de la liquidación (caso de haberse visto afectadas por la suspensión o la paralización).

Lo que resulta claro es que una vez abierta la fase de liquidación no cabe abrir apremios administrativos o ejecuciones separadas.

La prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 LC opera tanto sobre créditos concursales, como sobre los créditos contra la masa, y cesa con la aprobación del convenio, conforme a lo regulado en el art. 133.2 LC.

En principio, conforme al art. 84.3 LC, los créditos contra la masa deben ser satisfechos a su vencimiento, sin perjuicio de que, con las excepciones legales, la administración concursal pueda alterar esta regla cuando lo considere conveniente para el interés del concurso y siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa. En esta situación, de suficiencia de bienes y de falta de tesorería o liquidez para el pago de determinados créditos contra la masa, no tiene sentido que se pueda admitir una ejecución separada del patrimonio del deudor concursado a favor de cualquier titular de un crédito contra la masa.

En realidad, el único escenario en que podría admitirse una ejecución de créditos contra la masa es el que se abre con la aprobación del convenio, en que se levantan los efectos de la declaración de concurso. Así como el impago

de los créditos concursales provocaría la rescisión del convenio y la apertura de la liquidación (art.140 LC), el impago de los créditos contra la masa daría lugar a su reclamación de pago y, si fuera necesario, la preceptiva ejecución. Sin perjuicio de que también pudiera justificar una acción de incumplimiento del convenio y de apertura de la liquidación.

Sin embargo, una vez abierta la fase de liquidación, y con ella el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del art. 55 LC, no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal, cuyas únicas excepciones lógicas vienen determinadas por las ejecuciones de garantías reales, que, por otra parte, si no se iniciaron antes de la apertura de la fase de liquidación ya no podrá hacerse al margen de la liquidación concursal. Los acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del art. 154 LC, y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la TGSS.

En consecuencia, procede casar la sentencia de apelación y confirmar la de primera instancia, pues la TGSS, para la satisfacción de un crédito contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso, no podía embargar bienes o derechos de la deudora concursada incluidos en la masa activa. Esos embargos deben entenderse sin efecto y si con su realización la TGSS ha cobrado algo, debe retornarlo a la masa, sin perjuicio de exigir después de la administración concursal el pago de sus créditos contra la masa, de acuerdo con el orden previsto en la Ley Concursal.

Las decisiones sobre esta cuestión se han abordado de forma diferente por los Juzgados de lo Mercantil y las Audiencias Provinciales, no habiendo culminado el Tribunal Supremo con la unificación de la doctrina al respecto. Esta Audiencia abraza el criterio adoptado por el recurrente en el reciente Auto de 24 de junio de 2014 que cita las sentencias de 2 de junio y 17 de junio de 2008, indicando que las acciones dirigidas a la efectividad de los créditos estudiados han de ejercitarse ante el Juez del concurso por los trámites del incidente concursal. Incidente donde las partes interesadas e incluso los acreedores comunes podrán hacer uso del

derecho de defensa y contradicción a efectos de resolver sobre la naturaleza y pago de los créditos estudiados.

En principio y sin perjuicio de lo que pueda resultar definitivamente, en el supuesto de autos no descubrimos razones suficientes para deducir que la mencionada precisión normativa, cuando se refiere a las “ejecuciones judiciales o administrativas” desvirtúe la precedente doctrina en orden a valorar la competencia de la administración concursal y la eventual necesidad de acudir al incidente concursal para resolver sobre la calificación y pago, como requisito previo a su efectividad.

No existe amparo en la Ley Concursal, ni en la regulación actual, ni en la derogada, para que la Tesorería soslaye la competencia de la Administración concursal y del Juez del Concurso y decida el cobro mediante el embargo de sus créditos aunque hayan transcurrido los plazos previstos en el 84.4 LC, que expresamente exige presentación del correspondiente incidente concursal, y ello sin poder siquiera conocer si existen otros créditos contra la masa de vencimiento anterior que deban ser satisfechos de forma preferente, si las sumas embargadas proceden de la realización de bienes afectos a privilegio especial y por tanto, con destino predeterminado, o si existen otras limitaciones o derechos susceptibles de protección concursal.

La misma decisión y por los mismos fundamentos debemos adoptar en este conflicto, que se plantea en semejantes términos y entre las mismas partes, pues es claro que, para determinar el alcance de una norma, no puede estarse a la literalidad de un determinado inciso del precepto, en este caso el segundo inciso del art. 84.4 de la LC, de manera aislada sino que ha de ser resultado de una interpretación sistemática y relacionada con los demás preceptos que regulan la situación jurídica de que se trate y, en este caso, si bien se establece la posibilidad de iniciar ejecuciones judiciales o administrativas una vez abierta la liquidación, para hacer efectivos créditos contra la masa, ello tiene lugar en el marco de la delimitación de esa masa, calificación de los créditos, orden de pago y demás circunstancias propias de un procedimiento concursal.

Se concluye que estando ya abierta la fase de liquidación del concurso al tiempo de dictarse los acuerdos de compensación de oficio como medio de extinción de la deuda tributaria al tratarse de una ejecución singular efectuada con posterioridad a la apertura de la fase de liquidación y no habiéndose planteado incidente concursal alguno ante el Juez competente para conocer y decidir sobre la ejecución del patrimonio del concursado, procede estimar las alegaciones de la entidad interesada.



# NORMATIVA LABORAL

Publicada entre el 1 de Agosto y el 29 de Agosto

## CONVENIO COLECTIVO

---

### ENERGÍA

Resolución de 19 de julio de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Acuerdo de modificación del Convenio colectivo del Grupo Redexis Gas. (BOE num. 183 de 01 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### ALIMENTACIÓN

Resolución de 19 de julio de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo del Grupo Champion. (BOE num. 183 de 01 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### TELECOMUNICACIONES

Resolución de 19 de julio de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el V Convenio colectivo de Tradia Telecom, SAU. (BOE num.183 de 01 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### ALIMENTACIÓN

Resolución de 22 de julio de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el acuerdo de prórroga y modificación del III Convenio colectivo del Grupo Rodilla. (BOE num. 184 de 02 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### LOGÍSTICA

Resolución de 22 de julio de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica la modificación del Convenio colectivo de Compañía de Distribución Integral Logista, SAU. (BOE num. 184 de 02 agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### LIMPIEZA Y MANTENIMIENTO

Resolución de 22 de julio de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registran y publican las tablas salariales para el año 2019, y la modificación del Convenio colectivo de Esc Servicios Generales, SL. (BOE num. 185 de 03 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### ENERGÍA

Resolución de 25 de julio de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo de Equipos Nucleares, SA, S.M.E. (BOE num. 188 de 07 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### ENERGÍA

Resolución de 25 de julio de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el XI Convenio colectivo de Red Eléctrica de España, SAU. (BOE num. 188 de 07 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### TECNOLOGÍCO

Resolución de 8 de agosto de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo de Ilunion Tecnología y Accesibilidad, SA. (BOE num. 198 de 19 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### AVIACIÓN

Resolución de 8 de agosto de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo de pilotos de easyJet Airline Company Limited, sucursal en España. (BOE num. 198 de 19 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### FARMACEUTICO

Resolución de 8 de agosto de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo del grupo de empresas Centro Farmacéutico del Norte, SA, y Centro Distribuidor del Norte, SA. (BOE num. 198 de 19 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### COMERCIO

Resolución de 8 de agosto de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el III Convenio colectivo de Cash Converters, SL, y Sociedades Vinculadas. (BOE num. 198 de 19 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### TABACALERA

Resolución de 8 de agosto de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo de Altadis, SAU, Imperial Tobacco España, SLU, y Tabacalera, SLU. (BOE num. 199 de 20 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### RENT A CAR

Resolución de 8 de agosto de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo de Europcar IB, SA. (BOE num. 199 de 20 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### AUTOMOCIÓN

Resolución de 8 de agosto de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo de Volkswagen Finance, SA. (BOE num. 199 de 20 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### PERFUMERÍA

Resolución de 8 de agosto de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo estatal de perfumería y afines. (BOE num. 199 de 20 de agosto de 2019)

## CONVENIO COLECTIVO

---

### CONSTRUCCIÓN

Resolución de 19 de agosto de 2019, de la Dirección General de Trabajo, por la que se registra y publica la modificación del Convenio colectivo general del sector de la construcción. (BOE num. 205 de 27 de agosto de 2019)

Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social (BOE 205 de 27/08/2019)

# SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

1. Obligación de incluir en pliego de condiciones de un adjudicatario de contrato la obligación de subrogación del personal existente.
2. Modificación sustancial colectiva de condiciones de trabajo mediante acuerdos individuales en el marco del periodo de consultas de una negociación colectiva.
3. Remuneración de pagas extraordinarias. Medidas de inaplicación denegadas por ser contrarias a los artículos 29 y 31 del Estatuto de los Trabajadores. Examen del artículo 22 del RD 1362/2012. Prohibición del alcance retroactivo.

## TRIBUNAL SUPREMO

### SUBROGACIÓN

#### PLIEGO DE CONDICIONES

OBLIGACIÓN DE INCLUIR EN PLIEGO DE CONDICIONES DE UN ADJUDICATARIO DE CONTRATO LA OBLIGACIÓN DE SUBROGACIÓN DEL PERSONAL EXISTENTE.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2019 (rec. 702/2016).*

La adjudicataria del contrato interesa que se anule y deje sin efecto, y se oferte otro concurso con la obligatoriedad de subrogación del personal existente. Y si no procede su anulación, que se modifique la cláusula 27 del Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares (PCAP), introduciendo en ella la subrogación obligatoria del referido personal.

Contra dicha Resolución se interpuso recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Y en dicho recurso **alegaba la vulneración de los principios de igualdad y no discriminación, artículos 14 de la constitución y 139 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre**, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP); de los principios de confianza legítima y el de seguridad jurídica, artículo 9,3 de la Constitución, así como la doctrina de los actos

propios; la falta de motivación del artículo 54,1,c de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas, y del Procedimiento Administrativo Común, y la petición de información al adjudicatario que estaba prestando el servicio de la información sobre las condiciones de los contratos de los trabajadores, artículo 120 TRLCSP, contra la sentencia.

En su sentencia del 9 de diciembre de 2015, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia (T.S.J.) de Madrid, desestima dicho recurso, razonando su Fundamento de Derecho Cuarto: “Lo primero que es necesario dejar sentado es que las actuaciones del personal de la Universidad que refiere la recurrente, aun cuando fuera cierto que se hacen porque aquel personal consideraba que se iba a incluir la cláusula de subrogación del personal en el siguiente concurso, ello por sí mismo no puede impedir a la Universidad cambiar su criterio en esta cuestión en función de nuevas circunstancias, y eliminar en consecuencia la cláusula en el siguiente concurso, y ello porque no prohibiendo el Derecho aplicable este cambio, antes bien permitiéndolo porque los Pliegos de cláusulas administrativas y técnicas de un determinado contrato administrativo solo producen efectos vinculantes respecto de dicho contrato y no respecto de los contratos futuros, no puede hablarse en rigor de confianza legítima y de seguridad jurídica, ni tampoco de vinculación a los propios actos.

**LA OBLIGACIÓN DE SUBROGACIÓN ÚNICAMENTE PUEDE DERIVAR DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA SUCESIÓN DE EMPRESA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 44 DEL ET, EN AQUELLOS CASOS EN QUE EL CAMBIO DE CONTRATISTA VA ACOMPAÑADO DE LA TRANSMISIÓN DE UNA ENTIDAD ECONÓMICA ENTENDIDA EN LOS TÉRMINOS PREVISTOS EN DICHO PRECEPTO. VIDE SENTENCIA Nº 1.**

*El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación.*

En el ámbito de los contratos del sector público en el que nos encontramos, el contenido y la eficacia vinculante de los contratos no deriva, a diferencia de los contratos privados regidos por el Derecho Civil y Mercantil, de los pactos, cláusulas y condiciones que las partes del contrato tiene por conveniente establecer en uso de la libertad de pactos recogida por el artículo 12545 del Código Civil, sino que lo que determina ese contenido y eficacia vinculante es en primer término la legislación sobre contratos del sector público, que regula con detalle la cuestión y deja un limitado margen a la Administración contratante, y en segundo término el contenido de los Pliegos de cláusulas que rigen cada contrato, y ello por los intereses públicos que estén en juego en esta clase de contratos, de manera que no es jurídicamente válido, aún en el supuesto de que en el contrato figurase explícitamente que la Universidad una cláusula comprometiéndose a incluir en el siguiente contrato la subrogación del personal, lo que por otra parte no es el caso, que las cláusulas de un contrato prevalezcan sobre lo dispuesto en la Ley de Contratos del Sector Público y en los Pliegos rectores de aquel.

**En este sector de los contratos del sector público, estrictamente regulados por la Ley y por la defensa de los intereses públicos, no hay margen para la aplicación de la denominada doctrina de los actos propios,** de lo que se sigue que el cambio de criterio en relación a una materia en la que la Administración contratante goza de facultades para adaptarse a las cambiantes circunstancias coyunturales, como es la contención del gasto público en un marco de crisis económica con obligación de control de déficit público, no precisa de la especial motivación que reclama la demandante, por todo lo cual se desestima el Recurso en su integridad.

El principal argumento empleado por la Jurisprudencia contencioso-administrativa para rechazar la posibilidad de que los pliegos de contratación impongan la subrogación es sin duda, el que parte de considerar que dicha obligación solo puede derivar de la aplicación del régimen

jurídico de la sucesión de empresa previsto en el art. 44 ET -en aquellos casos en que el cambio de contratista va acompañado de la transmisión de una entidad económica entendida en los términos previstos en dicho precepto-, en otra norma legal o, si estos preceptos no resultan aplicables, cuando la subrogación esté prevista en el Convenio colectivo que resulte aplicable. No cabe, para los órganos administrativos encargados de interpretar y controlar la legalidad de los Pliegos de condiciones, que estos incorporen cláusulas subrogatorias fuera de estos supuestos. La razón para llegar a esta conclusión es que una cláusula de estas características “excede del ámbito subjetivo propio de los pliegos, -Administración contratante y adjudicatario-, en la medida en que dicha cláusula supondría establecer en un contrato administrativo estipulaciones que afectan a terceros ajenos al vínculo contractual, como son los trabajadores de la anterior empresa adjudicataria. **Desde un punto de vista objetivo, dicha cláusula impondría al contratista obligaciones que tienen un “contenido netamente laboral”** (la subrogación en los derechos y obligaciones del anterior contratista respecto al personal de éste destinado a la prestación del servicio) y “que forman parte del status de trabajador”, de cuyo cumplimiento o incumplimiento no corresponde conocer ni a la Administración contratante ni a la jurisdicción contencioso-administrativa, sino a los órganos de la jurisdicción social.

Puede añadirse que la inclusión de dicha cláusula de subrogación, además de no procedente según lo antes expuesto, alteraría profundamente la igualdad y la discriminación, comparando los presupuestos base de licitación de 2014, 1.615,610 euros, y el presupuesto base de licitación de 2012, 3.720.567 euros.

La recurrente cifra en un 56,58% la reducción del presupuesto del servicio a contratar, con reducción en el mismo porcentaje de horas de servicio y por tanto de personal. Lo la mercantil pretende es que la igualdad entre los licitadores de un nuevo concurso se vea alterada por la obligación de asumir un personal, del que tendrían que prescindir en un 56,58%, a la vista de la reducción del presupuesto en el nuevo concurso. Y todo ello, anterior contratista, desea

## SON NULOS LOS ACUERDOS INDIVIDUALES PROMOVIDOS CON LA FINALIDAD DE ELUDIR LA NEGOCIACIÓN COLECTIVA DURANTE EL PERIODO DE CONSULTAS. VIDE SENTENCIA N.º 2.

imponer a todos los licitadores una obligación de extinción de contratos laborales a los que los licitadores del nuevo contrato son absolutamente ajenos. Fallaría entonces la base misma de la igualdad entre los licitadores del artículo 139 TRLCSP.

En relación con la doctrina de los actos propios, no procede su estimación. No puede existir vulneración de la seguridad jurídica en algo que la recurrente conoce, y así lo expresa en su recurso, cuando reconoce en su página 5, “con independencia de los informes de la Junta Consultiva de la Contratación Administrativa y de las resoluciones del Tribunal Administrativo Central de Recursos contractuales”. Lo que pretende la recurrente es que se “petrifique” la subrogación obligatoria en los expedientes de contratación del Servicio en cuestión de la URJC, y por su particular situación, no por el principio de seguridad jurídica.

Como señala la sentencia de esta Sala de 22 de junio de 2014, (RJ 2014/4304), “como advertíamos en la sentencia de 13 de junio de 2011, (casación 1028/09), ni el principio de buena fe ni el de confianza legítima pueden justificar la petrificación de criterios administrativos contrarios al ordenamiento jurídico” y “la mera expectativa de que las circunstancias se mantengan inalteradas no resulta suficiente para la operatividad del mencionado principio”.

El precepto invocado como infringido, **120 TRLCSP, es una norma aplicable “en aquellos contratos que impongan al adjudicatario la obligación de subrogarse como empleador en determinadas relaciones laborales”**, y en el contrato licitado esta obligación es inexistente. Y en segundo lugar, el recurrente afirma a este respecto en el recurso que “la sentencia de la Sala no alude al contenido del artículo TRLCSDP. Simplemente, lo ignora. Por tanto, no da respuesta a una de nuestras alegaciones, que consideramos de fundamental importancia”. Si lo que sugiere el recurrente es que ha existido incongruencia en la sentencia, debe recordar entonces que dicho planteamiento lo tendría que haber realizado por el artículo 88,1,c de la L.J.C.A.

## ACUERDOS INDIVIDUALES NEGOCIACIÓN COLECTIVA

MODIFICACIÓN SUSTANCIAL COLECTIVA DE CONDICIONES DE TRABAJO MEDIANTE ACUERDOS INDIVIDUALES EN EL MARCO DEL PERIODO DE CONSULTAS DE UNA NEGOCIACIÓN COLECTIVA.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2019 (rec. 524/2018).*

Se interpone recurso de casación en el que, como primer motivo y al amparo del apartado b) del art. 207 de la LRJS, se denuncia la inadecuación de procedimiento con base en lo dispuesto en el art. 153.1 de dicha norma procesal. Según dicha parte, en el caso de autos no concurren las notas que definen el proceso especial de conflicto colectivo al no darse el interés general e indivisible que lo caracteriza ya que lo que se plantea en la demanda está vinculado a las circunstancias individualizadas que concurren en la retribución que perciba cada directivo, lo que remite la pretensión a procesos individuales. Esto es, sigue diciendo el recurrente, se ha generado artificiosamente un grupo generalizado de directivos sin que tengan una afectación general ante la diversidad de empleos que ese grupo abarca.

La sentencia recurrida ha rechazado la excepción de inadecuación de procedimiento. Previamente, debemos señalar que, tal y como indica la Sala de instancia en los antecedentes de hecho, los Sindicatos demandantes STC-CIC y CSICA interesaron de la Sala, además de la acumulación de otro proceso promovido por CCOO, que el procedimiento que habían iniciado como proceso de tutela de derechos fundamentales se tramitara como proceso de conflicto colectivo al estar impugnando una modificación sustancial de condiciones de trabajo colectiva sin haberse seguido el procedimiento establecido. Las demandadas, al igual que el Sindicato CCOO, accedieron a la modificación del procedimiento y a la acumulación de procesos.

**LA PERCEPCIÓN PUNTUAL DE LA REMUNERACIÓN PACTADA O LEGALMENTE ESTABLECIDA NO PUEDE TENER ENCAJE EN DICHO PRECEPTO, YA QUE SE ENCUENTRA DENTRO DE LOS DERECHOS BÁSICOS DE LA RELACIÓN DE TRABAJO QUE EL ARTÍCULO 4.2 F) DEL ET RECONOCE A LOS TRABAJADORES, CUYA LIQUIDACIÓN Y PAGO NO PODRÁ EXCEDER DE UN MES. VIDE SENTENCIA Nº 3.**

*El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación.*

Se está resolviendo una pretensión que afecta a una medida colectiva que altera condiciones sustanciales de trabajo de un determinado grupo de trabajadores y que se ha establecido sin acudir al procedimiento legalmente previsto y, por tanto, al margen de la negociación colectiva. Igualmente, no hay que olvidar que la empresa, en otras ocasiones, sí ha activado la negociación colectiva para adoptar medidas de flexibilidad externa e interna y que, respecto de la cuestión que ha resuelto la sentencia de instancia, sin embargo, ha omitido el procedimiento legalmente establecido, acudiendo a acuerdos individuales con los trabajadores afectados, incluso en fechas próximas a la conclusión de aquellos otros procesos.

Desde esa perspectiva global es innegable que **la regulación en materia de modificación de condiciones de trabajo colectivas, cuando son sustanciales se ha sometido a un proceso de negociación colectiva, permitiendo la intervención de los representantes legales de los trabajadores** con el fin de examinar la concurrencia de las causas alegadas por la empresa y la posibilidad de evitar o reducir sus efectos, así como sobre las medidas necesarias para atenuar sus consecuencias y efectos.

Como recuerda la STS de 26 de junio de 2018, rec. 83/2017, **“La obligación de seguir un período de consultas en los supuestos de modificación sustancial de condiciones de trabajo, además de una previsión directa que establece el referido apartado 4 del artículo 41 ET, es concreción directa de la previsión general contenida en el artículo 64.5 ET** según la que los representantes de los trabajadores tendrán derecho a ser informados y consultados, entre otras cuestiones, sobre todas las decisiones de la empresa que pudieran provocar cambios relevantes en cuanto a la organización del trabajo y a los contratos de trabajo en la empresa, pues no cabe duda de que una modificación sustancial de condiciones de trabajo de carácter colectivo constituye un cambio relevante en los contratos de trabajo, máxime si, como es el caso, afecta a una de las

condiciones básicas de la relación laboral cual es la prestación salarial”. Esto es, la intervención de la representación legal de los trabajadores en determinadas situaciones que afectan a las relaciones laborales es exigible y debe atenderse y cumplirse por la empresa.

**Este procedimiento debió seguirse por la demandada y no acudir a vías individuales en masa.** El que aquellos acuerdos no hayan estado viciados en su manifestación de voluntad individual no puede en ningún caso ser justificación para negar otro ámbito de actuación como el que ostentan y tienen legalmente reconocido los representantes legales de los trabajadores a los que ahora se les ha privado de actuar en defensa de los intereses colectivos de los trabajadores que representan. Si tramitado el procedimiento no se hubiere alcanzado acuerdo la empresa puede o no adoptar la medida, sin perjuicio de que a nivel colectivo como aquí ha sucedido, se impugne y que los trabajadores afectados la combatan individualmente.

Es cierto que **el procedimiento del art. 41 ET requiere que las modificaciones estén amparadas en determinadas causas y que nada de esto se ha cuestionado o argumentado en este caso**, pero ello -que en todo caso debería acreditar la empresa que adopta la medida- resulta irrelevante en este momento porque, lo que se está examinando no es si existe causa o no para la modificación sino si, previamente a tal análisis, se ha seguido por la demandada el proceso establecido en el ET.

Finalmente, debemos recordar que **sobre las relaciones entre autonomía individual y colectiva, el TC ha venido diciendo que “ni la negociación colectiva supone negar virtualidad a la libertad de empresa reconocida en el artículo 38 CE, y por ello, a un ámbito de ejercicio de poderes y facultades para la gestión de la empresa**, incluidas medidas referentes a la llamada gestión de personal que afectan al desarrollo del contrato de trabajo, ni la negociación colectiva puede anular la autonomía individual, “pues ésta, garantía de la libertad personal, ha de contar con un margen de actuación incluso en unos ámbitos como los de la empresa en los que exigencias de índole económica, técnica o produc-

tiva reclaman una conformación colectiva de condiciones uniformes” . Siendo ello así, tampoco es posible obviar que la negociación colectiva está dotada de un marco claro de actuación que debe respetarse.

En el presente caso **nos encontramos en un escenario en el que la demandada convierte una retribución fija en variable, durante un espacio temporal concreto, sin que conste, tal y como entiende la sentencia recurrida, que afecte solo a retribuciones superiores a convenio, ya que en este momento procesal la parte recurrente no ha articulado ninguna revisión fáctica por medio de la cual pudiera advertirse que la variación de la retribución no ha supuesto una modificación del convenio colectivo.**

En todo caso, la anterior doctrina sería igualmente aplicable aunque los pactos individuales masivos o decisiones empresarial afecten a conceptos retributivos ajenos al convenio colectivo, como bien señala la sentencia recurrida, por cuanto que, desde el ámbito de intervención de la representación de los trabajadores en el que se está analizando la controversia, es ineludible que determinadas modificaciones colectivas se adopten dentro del marco legal de regulación establecido, vinculante para las partes implicadas e ineludibles mediante otros mecanismos en los que no se dé entrada a aquella representación. En ese sentido, como dice la sentencia de esta Sala, de 29 de julio de 2014, rec. 205/2013, antes citada, “En consecuencia, la superación de los umbrales del art 41.2.c) del ET .... comporta la necesidad de un período de consultas con los representantes legales de los trabajadores de acuerdo con el nº 4 del mismo precepto y norma en la redacción del momento en que ello tuvo lugar, donde asimismo se prevé, en su cuarto párrafo y para el caso de no existir tal representación, la creación para el caso de la comisión antes referida. Y si nada de ello se hizo y se optó, en cambio, por la negociación o acuerdo particular en cada caso, se eludía el carácter colectivo que había de tener un tal pacto, lo que lleva a la consecuencia anulatoria del mismo en todos los casos en que se efectuado, o como dice la sentencia recurrida, que “no cabe escudarse en la autonomía individual para eludir la tramitación del período de consultas”, lo que comporta los efectos del art 138.7 de la LRJS”.

Igualmente, se denuncia la infracción del art. 183.1 y 2 de la LRJS. El motivo va dirigido a combatir la indemnización de daños y perjuicios que ha reconocido la sentencia de instancia a favor de las demandantes STC y CSICA para que la misma se rebaje a la cuantía de 600 euros, para cada una de dichas organizaciones sindicales, **partiendo de la grave situación económica por la que atraviesan las entidades demandadas y siguiendo los criterios que, según la recurrente, la propia Sala de instancia adoptó en otros casos cuando, además, el Sindicato ve restablecido su prestigio con la esti-**

**mación de su pretensión** y, por otro lado, los trabajadores afectados pertenecen a un colectivo que no es el menos desfavorecido.

La sentencia de instancia, con cita de la STS de 5 de junio de 2017, rec. 216/2016, considera razonable como importe por daño moral para los dos sindicatos que han reclamado por tal concepto, el de 5.000 euros porque la conducta de la demandada ha afectado a la credibilidad sindical cuando, pocos días después de alcanzar un acuerdo en periodo de consultas, promueve una negociación individual masiva en los términos que han quedado expuestos. A ello añade la reincidencia del proceder empresarial que la considera como una concepción autoritaria de las relaciones laborales.

La situación de la empresa no es elemento que pueda determinar el importe del daño que ha causado con su actuación. Tampoco es vinculante para la Sala de instancia **lo que haya resuelto en otros supuestos cuando entre las razones que se esgrimen para justificar el importe que ha fijado, a diferencia de otros casos, se acude a una conducta reincidente y a una específica situación, como es el precedente acuerdo alcanzado con la representación de los trabajadores -al que siguieron los acuerdos masivos individuales-, que justifica sobradamente esa falta de credibilidad en el Sindicato que provoca la conducta empresarial y que apunta la Sala de instancia.**

## PAGA EXTRA APLAZAMIENTO

---

REMUNERACIÓN DE PAGAS EXTRAORDINARIAS. MEDIDAS DE INAPLICACIÓN DENEGADAS POR SER CONTRARIAS A LOS ARTÍCULOS 29 Y 31 DEL ESTATUTO DE LOS TRABAJADORES. EXAMEN DEL ARTÍCULO 22 DEL RD 1362/2012. PROHIBICIÓN DEL ALCANCE RETROACTIVO.

*Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2019 (rec. 73/2018)*

En el presente caso, La empresa reconoce que adeuda el 25% de la paga extraordinaria, que será abonada mediante plan fraccionado en diferentes plazos.

Por la parte recurrente, se interpuso recurso de Casación, ante la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, amparado en lo dispuesto en el artículo 207 c ) y e) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Social , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas

reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, siempre que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte, así como infracción de normas y jurisprudencia.

*El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación.*

En orden a la fecha de pago de los salarios y pagas extraordinarias, no hay posibilidad descuelgue o inaplicación en aquellas materias retributivas distintas del sistema de remuneración y cuantía salarial, pues son las únicas a las que se refiere expresamente la norma, el sistema de remuneración, son los criterios o reglas que fijan los distintos conceptos retributivos o la estructura salarial y la manera de percibir los mismos, pero nunca se refieren a la fecha de pago por la prestación del trabajo, pues en otro caso el legislador habría optado por referir “la fecha de pago del salario y de los demás conceptos retributivos”. Por tanto, **el aplazamiento de la fecha de pago de la paga extraordinaria de Navidad así como del abono del salario pactado, no son materias susceptibles de incardinarse en el sistema de remuneración motivo por el cual no caben dentro del mecanismo previsto en el artículo 82.3 ET.**

**La percepción puntual de la remuneración pactada o legalmente establecida, no puede tener encaje en dicho precepto ya que se encuentra dentro de los derechos básicos de la relación de trabajo que el artículo 4.2 f) del ET reconoce a los trabajadores.**

Cuya liquidación y pago no podrá exceder de un mes (artículo 29 ET) y por lo que se refiere a las pagas extraordinarias, el artículo 31 ET concreta que una de las dos gratificaciones extraordinarias a las que tiene derecho el trabajador es con ocasión de la fiesta de Navidad, pudiéndose prorrateadas las pagas en 12 mensualidades, preceptos acordes con el mandato contenido en el artículo 12 del convenio nº 95 de la OIT.

El convenio de empresa en su artículo 21.5 en cuanto a la paga de Navidad establece que el devengo de la paga de Navidad será de 1 de enero al 31 de diciembre y se abonará el 15 de diciembre, mediante acuerdo entre empresa y trabajador podrá pactarse el prorrateo de las pagas extraordinarias en 12 mensualidades, y por lo que se refiere al abono del salario ordinario el artículo 33 del IX convenio colectivo de entrega domiciliaria de aplicación subsidiaria al personal, prevé el pago de las retribuciones será a mes vencidos, pudiéndose pagar mediante ingreso en cuenta corriente dentro de los primeros cinco días naturales del mes siguiente. Por lo tanto a estos preceptos debe atenderse la empresa, &in posibilidad de utilizar el mecanismo previsto en el artículo 82.3 ET, además por lo que se refiere a la demora de la paga de Navidad

de diciembre de 2016 a enero de 2018, aun admitiendo a los solos efectos dialécticos la posibilidad de inaplicación del convenio, como sostiene la STS de 7/7/2015 rec. 206/2014, “la inaplicación del convenio aplicable no puede tener efectos retroactivos, porque regula las condiciones del trabajo que se va a realizar, el futuro, pero no los derechos ya nacidos y consumados por pertenecer ya al patrimonio del trabajador” y ello porque el convenio colectivo es de forzosa aplicación mientras no se acuerde su parcial inaplicación, así como que esa inaplicación, el descuelgue o apartamiento de lo en él acordado sólo puede tener efectos a partir del momento en que se acuerda. Y a todo ello hay que añadir que, se ha dictado sentencia firme por esta Sala en la que se declara la ilicitud de la práctica empresarial de diferir unilateralmente el abono de la paga extraordinaria de Navidad devengada por los trabajadores de UNIPOST el día 15 de diciembre de 2016, condenando a la demandada a abonar dicha paga inmediatamente a sus trabajadores, incrementada con el tipo de interés del 10% por mora salarial entre la fecha del devengo y la de su abono.”

En definitiva la decisión de la CCNCC hace recaer su peso en el razonamiento final, no considerar las medidas que UNIPOST, S.A. tiene el propósito de aplicar adecuadas a la situación que pretende solucionar, partiendo de las apreciaciones previas la primera, que las medidas relativas al abono de los salarios ordinarios mes a mes retrasando su pago son subsumibles en el artículo 82.3 del Estatuto de los Trabajadores y la segunda que las causas económicas y productivas existen pero las medidas no superan el juicio de idoneidad.

La sentencia se pronuncia respecto a la posibilidad de que las medidas todas ellas, tengan cabida en el artículo 82-3 del Estatuto de los Trabajadores negándolo, **no hace referencia a la existencia de causas económicas y productivas ni a la idoneidad de las medidas y afirma el carácter retroactivo del aplazamiento de la paga de Navidad de 2016, añadiendo la cita de la sentencia de la Audiencia Nacional dictada el 15 de febrero de 2017** (autos 348/2016) que había declarado la ilicitud de la práctica empresarial de diferir unilateralmente el abono de la paga extraordinaria de Navidad devengada el 15 de diciembre y entrando a valorar el posible desajuste de las propuestas con la legalidad estatutaria verdadera, razón de ser y antecedente ineludible a la hora de enjuiciar la relación entre las medidas de descuelgue y el artículo 82.3 del Estatuto de los Trabajadores.

El procedimiento seguido ante la CCNCC es el regulado en el RD 1362/2012 de 27 de septiembre que a los efectos de mayor trascendencia para la cuestión que nos ocupa viene a ser coincidente con los mandatos de los artículos 82-3 y 91 del Estatuto de los Trabajadores, es decir, actuación de la CCNCC decisoria y no meramente consul-

tiva, eficacia propia de acuerdo alcanzado en el período de consultas y recurribilidad conforme al procedimiento y con base en los motivos establecidos en el artículo 91. Con arreglo al citado precepto, que regula las impugnaciones de laudos arbitrales y resultado de la mediación, el cauce común es el de la impugnación por los motivos y conforme a los procedimientos previstos para la impugnación de los convenios colectivos.

Dicha regulación, artículos 163 a 166 de la LJS, **permite la impugnación de los convenios colectivos por conculcar la legalidad vigente o por considerar que lesiona gravemente el interés de terceros.**

Dado que no nos hallamos ante el repuesto de lesión a terceros, sino que una de las partes legitimadas para negociar es quien conduce la acción siendo dicho sujeto procesal el que fija los términos de la litis como lo podrían hacer el resto de los directamente afectados en el caso de haber impugnado por otras causas pero ello no hace que frente a quien conduce la acción no quepa alzarse en oposición a su íntegra pretensión con todos los elementos que la componen. De esta forma, solicitados en forma sucesiva la declaración de nulidad de la decisión de la CCNCC por su desviación respecto del artículo 22 del RD 1362/2012 de 27 de septiembre y subsidiariamente la declaración de procedencia de las medidas y por último su modulación, el debate se articula sobre la base de oposición a la totalidad de lo pedido negando lo principal por oposición a la legalidad vigente y a ello dio respuesta la sentencia sin producir exceso en la cuestión por ella resuelta.

Para resumir el panorama procesal contamos con una decisión, no un mero dictamen, en el que se parte de la subsunción de las medidas en el catálogo del artículo 82.3 del Estatuto de los Trabajadores y la existencia de causas económicas y productivas que podrían propiciar la adopción de medidas de inaplicación y la contrapartida de que las medidas adoptadas no son idóneas.

Las partes demandadas no interpusieron demanda de impugnación, sino que al socaire de la demanda interpuesta introdujeron su oposición a las dos medidas propuestas.

De la audición de la vista oral **se desprende la oposición al aplazamiento del pago de la extraordinaria de Navidad con base no en la disquisición acerca de si la medida se puede integrar o no en el artículo 82-3 del Estatuto de los Trabajadores por afectar a una de las cláusulas del convenio sino por tratarse de una retribución que nace del artículo 31 del Estatuto de los Trabajadores.** En efecto, el precepto autoriza al convenio a establecer la cuantía y en su caso el prorrateo de su importe, no ocurre lo mismo con la fecha de abono pues los términos de aquel son éstos: “con

ocasión de las fiestas de Navidad”, es decir al finalizar diciembre del año a que corresponde.

Sin entrar a decidir de otras cuestiones relacionadas con la paga de Navidad y que se vean afectadas en un convenio acerca de si cabe o no incardinarlas en el artículo 82-3 del Estatuto de los Trabajadores, lo cierto que la referencia al percibo de la paga de Navidad es norma estatutaria cuyo tratamiento no puede ser empeorado ni por convenio ni por inaplicación de éste. Siendo así que la norma colectiva contempla como fecha de pago el 15 de diciembre de cada año de admitir la inaplicación el retraso podría llegar hasta el 31 de diciembre pero el exceso sobre el límite del año contradice la norma estatutaria y en consecuencia escapa por completo al ámbito del artículo 82-3 del Estatuto de los Trabajadores, por lo que la sentencia bien puede pronunciarse acerca de la confrontación entre los preceptos estatutarios que regulan los conceptos a los que venimos refiriéndonos máxime teniendo en cuenta la decidida oposición formulada sobre esa base dando lugar al debate que de manera efectiva existió. A un nivel de hipótesis cabría que otras circunstancias añadidas por el convenio al pago de la gratificación extraordinaria de Navidad pudieran ser incluidas en el catálogo del artículo 82-3 del Estatuto de los Trabajadores sin que puedan serlo las rechazadas por la sentencia.

Otro tanto cabe decir respecto al pago de salarios que, con independencia de que pueda afectar al convenio, ante todo afecta a su regulación conforme al artículo 29 del Estatuto de los Trabajadores.

Asimismo, denuncia la recurrente la vulneración de la doctrina jurisprudencial reflejada en la STS de 7 de julio de 2015 (Rec. 206/2014) con la finalidad de rebatir la **condición retroactiva de la medida que afecta a la gratificación de Navidad de 2016 cuyo pago se retrasa al mes de enero de 2018, hallándose establecido su abono en el convenio para el 15 de diciembre de 2016.**

Insiste la recurrente en que su solicitud de la medida se produjo, en el expediente de inaplicación, el 17 de noviembre de 2016.

En verdad es irrelevante que la solicitud ante la CCNCC tuviera lugar el 14 de diciembre de 2016 pues dicho acto forma parte de la dinámica de un solo proceso, el iniciado el 3 de noviembre de 2016 cuando la empresa comunica a la representación legal de los trabajadores su propósito de inaplicación, es decir inclusive antes de la fecha que preconiza la empresa pues el 17 de noviembre tiene lugar la primera reunión entre la empresa y la representación social.

Con arreglo al argumento de la demandante estaríamos ante una fecha, más aún el 3 de noviembre, en la que el derecho aún no se había generado al no haber llegado la fecha de devengo de suerte que nos hallaríamos ante un derecho no nacido ni consumado.

Ante la anterior propuesta surge la inmediata comparación con el salario ordinario y la posibilidad de imponer o pactar su impago o retraso que afectara a la mensualidad corriente de la que hubiera transcurrido un período determinado de su duración y en especial su mayor parte. **En ese caso no se albergaría duda de que los días trabajados habrían generado una retribución en forma irrevocable y a lo sumo como hipótesis podría discutirse acerca de los días restantes aún no trabajados.**

A mayor abundamiento se encuentra tan arraigada la noción del devengo en las pagas extraordinarias que cabe el pacto de prorrateo a lo largo de la anualidad y la mayor evidencia se encuentra en las liquidaciones por fin de contrato en las que se incluye la liquidación de partes proporcionales de pagas extras.

La STS de 7 de julio de 2015 (Rec. 206/2014), razona en el cuarto párrafo del tercero de sus fundamentos de derecho lo siguiente:

“Es cierto que el artículo 82-3 del E.T. que se viene estudiando no limita expresamente la posibilidad de dar eficacia retroactiva al pacto modificativo, pero la existencia de esa restricción legal está implícita en el texto de la norma que empieza estableciendo que el convenio colectivo obliga a todos los incluidos en su ámbito de aplicación “durante todo el tiempo de su vigencia”.

De ese mandato se infiere que el convenio colectivo es de forzosa aplicación mientras no se acuerde su parcial inaplicación, así como que esa inaplicación, el descuelgue o apartamiento de lo en él acordado sólo puede tener efectos a partir del momento en que se acuerda. **El “descuelgue” o apartamiento del convenio colectivo es algo que como su propio nombre indica sólo produce efectos desde el momento en que se acuerda la inaplicación de la norma convencional, actúa hacia el futuro, como dijimos en nuestra sentencia de 6 de mayo de 2015 (RO 68/2014 ) en supuesto diferente y evidencia el hecho de que la norma hable de las nuevas condiciones aplicables en la empresa y su duración, por cuanto al obligar a fijar “las nuevas condiciones... y su duración”, la norma se está refiriendo a la permanencia en el tiempo de lo nuevo, lo que indica la imposibilidad de retroacción de efectos porque lo nuevo es antónimo de lo antiguo y la norma nueva sólo es aplicable a partir de su creación. Y es lógico que así sea porque el convenio colectivo regula las condiciones del trabajo que se va a realizar,**

el futuro, pero no los derechos ya nacidos y consumados por pertenecer ya al patrimonio del trabajador. Ciertamente que el convenio colectivo puede disponer de los derechos de los trabajadores reconocidos en un convenio colectivo anterior ( art. 82-3 del E.T. , en relación con el 86-4 del mismo texto), pero tal disposición no le faculta a disponer de los derechos que ya se han materializado y han ingresado en el patrimonio del trabajador.”

Pero no es la mayor gravedad en lo que a la materia afectada por la retroactividad se refiere lo que se discute sino la propia naturaleza de ese efecto y si el mismo se halla presente y la contestación deberá ser afirmativa revelando si cabe aun con mayor claridad lo impropio de **búsqueda de la solución propuesta a través de un “descuelgue” amparado en el artículo 82-3 del Estatuto de los Trabajadores encubriendo no una alteración o suspensión de las condiciones del convenio** no una espera para el cobro de un resultado económico, lo que redunda junto a lo antes razonado en la justificada decisión de la sentencia de instancia así como en la desestimación del motivo en cuanto a este extremo.



# EL TRABAJO A DISTANCIA Y EL TELETRABAJO



## EN BREVE

La normativa y la jurisprudencia aplicable garantiza a los trabajadores que el paso al teletrabajo no afecte a su estatus laboral y que, en la medida de lo posible, la negativa de un empleado a teletrabajar no constituya, en sí misma, un motivo de rescisión de la relación laboral ni de modificación de las condiciones de trabajo de este trabajador.



## SUMARIO

1. Introducción
2. Formalización del acuerdo
3. Los derechos de los trabajadores a distancia: generalidades
4. El principio de igualdad retributiva
5. El derecho a la formación y promoción profesional
6. El derecho a una adecuada protección en materia de seguridad y salud en el trabajo
7. El ejercicio de los derechos de representación colectiva
8. Conclusiones



**Esperanza Macarena Sierra Benítez**

Comité ejecutivo CIELO Laboral. Doctora en Derecho por la Universidad de Sevilla

## INTRODUCCIÓN

Según el ET, el trabajo a distancia es “aquél en que la relación de la actividad laboral se realice de manera preponderante en el domicilio del trabajador o en el lugar libremente elegido por éste, de modo alternativo a su desarrollo presencial en el centro de trabajo de la empresa”.

De esta definición constatamos los siguientes caracteres: a) realización de la actividad de manera preponderante (exclusión del trabajo ocasional); b) lugar de realización de la actividad: domicilio o en el lugar libremente elegido por el trabajador (voluntariedad); y c) alternancia



de la actividad laboral con el trabajo presencial. **En esta noción no se hace referencia ni a la utilización de las tecnologías de la información que permiten la realización de la actividad a distancia (instrumento tecnológico), ni entra a valorar qué se entiende por “preponderante”** para excluir de la consideración del trabajo a distancia la realización de tareas ocasionales realizadas con los instrumentos telemáticos y/o digitales (por ejemplo, contestar las llamadas por teléfono, enviar un correo electrónico mientras se utiliza el transporte público para ir o venir del trabajo, contestar las llamadas o los mails en horas fuera de trabajo, etc.).

En los años 80 la doctrina clásica italiana consideró trabajo ocasional aquél que suponía la realización del 20% de trabajo a distancia, realizándose el resto en el lugar típico de referencia: el centro de trabajo. El teletrabajo es trabajo a distancia, pero sólo cuando se identifica con la utilización de las tecnologías de la información y comunicación, que puede ser realizado en el domicilio del trabajador o en el lugar libremente elegido por éste. El Convenio núm. 177 de la OIT, establece que no se consi-

dera teletrabajo por el mero hecho de que un trabajador realice ocasionalmente su trabajo como asalariado en su domicilio, en vez de realizarlo en su lugar habitual.

En este sentido la definición del trabajo a domicilio incluye, además del propio domicilio del trabajador, otros locales que escoja distintos de los locales de trabajo del empleador.

No obstante, entendemos que esa noción no es suficiente para dotar de garantías la realización de los trabajos a distancia mediante medios tecnológicos y/o telemáticos. El teletrabajo es una forma de organización y/o de realización del trabajo que utiliza las tecnologías de la información en el marco de un contrato o de una relación de trabajo, en la cual un trabajo que podría ser realizado igualmente en los locales de la empresa se efectúa fuera de los locales de forma regular. En el caso de que la realización de la actividad se realizara mediante la denominada “economía colaborativa” no encontramos amparo en ninguna de las dos definiciones, puesto que estamos ante una situación de “anomia” laboral.

“EL LEGISLADOR PRETENDE QUE HAYA UN CONTROL ADMINISTRATIVO Y SINDICAL DE LA ELABORACIÓN DE ESTOS CONTRATOS QUE, POR SÍ MISMOS, SON UNA FUENTE DE CONTRATACIÓN IRREGULAR O TRABAJO NEGRO”



Los trabajos digitalizados y las nuevas formas de organización del trabajo como, por ejemplo, los empleados compartidos; trabajos compartidos; gestión provisional; trabajo ocasional; trabajo móvil basado en las TIC; programas de vales a cambio de trabajo y trabajo para diversas carteras; trabajo repartido entre numerosas personas y empleo colaborativo no encuentran regulación laboral, y no se pueden reconducir por la vía del art. 13 ET.

## FORMALIZACIÓN DEL ACUERDO

**El contrato por el que se establezca el trabajo a distancia será por escrito, siendo de aplicación las reglas contenidas en el art. 8.3 ET para la copia básica del contrato de trabajo.** Se trata de un requisito formal que obliga al empresario a comunicar a la oficina pública de empleo, en el plazo de los diez días siguientes a su concertación, el contenido del acuerdo escrito. Esto implica que el empresario debe entregar la copia básica a la representación legal de los trabajadores.

Con ello el legislador pretende que haya un control administrativo y sindical de la elaboración de estos contratos que, por sí mismos, son una fuente de contratación irregular o “trabajo negro”. En general, **la regulación del contrato de trabajo no hace mención alguna al contenido de la prestación laboral y al contenido del contrato de trabajo frente al nuevo paradigma del cambio tecnológico en el trabajo.**

Por otro lado, aunque el legislador no señale nada es conveniente que el acuerdo escrito realice una mención al carácter voluntario de la prestación. Esto es así porque **el trabajo a distancia y el teletrabajo pueden formar parte de la descripción inicial del puesto de trabajo o pueden incorporarse de forma voluntaria más tarde.** Es decir, es conveniente que se haga constar que el trabajo a distancia y el teletrabajo son voluntarios para el trabajador y el empresario afectados. Así, por ejemplo, en el caso de que el trabajo a distancia forme parte de la descripción inicial del puesto de trabajo hay que hacerlo constar expresamente, porque la modalidad que regula el art. 13 ET es la modalidad compartida del trabajo a distancia con el trabajo presencial.

Si el empresario hace una oferta de teletrabajo, el trabajador puede aceptarla o rechazarla. Si es el trabajador quien expresa su deseo de teletrabajar el empresario puede igualmente aceptarla o rechazarla. Por este motivo hay que procurar garantizar a los trabajadores que el paso al teletrabajo no afecte a su estatus laboral y que, en la medida de lo posible, la negativa de un empleado a teletrabajar no constituya, en sí misma, un motivo de rescisión de la relación laboral ni de modificación de las condiciones de trabajo de este trabajador. En definitiva, consideramos que es necesario pactar la reversibilidad de la prestación de servicios, bien por acuerdo individual o colectivo. Y que esta reversibilidad pueda implicar una vuelta al trabajo en los locales de la empresa a demanda del trabajador o del empresario cuando las modalidades de esta reversibilidad se establezcan por acuerdo individual o colectivo.

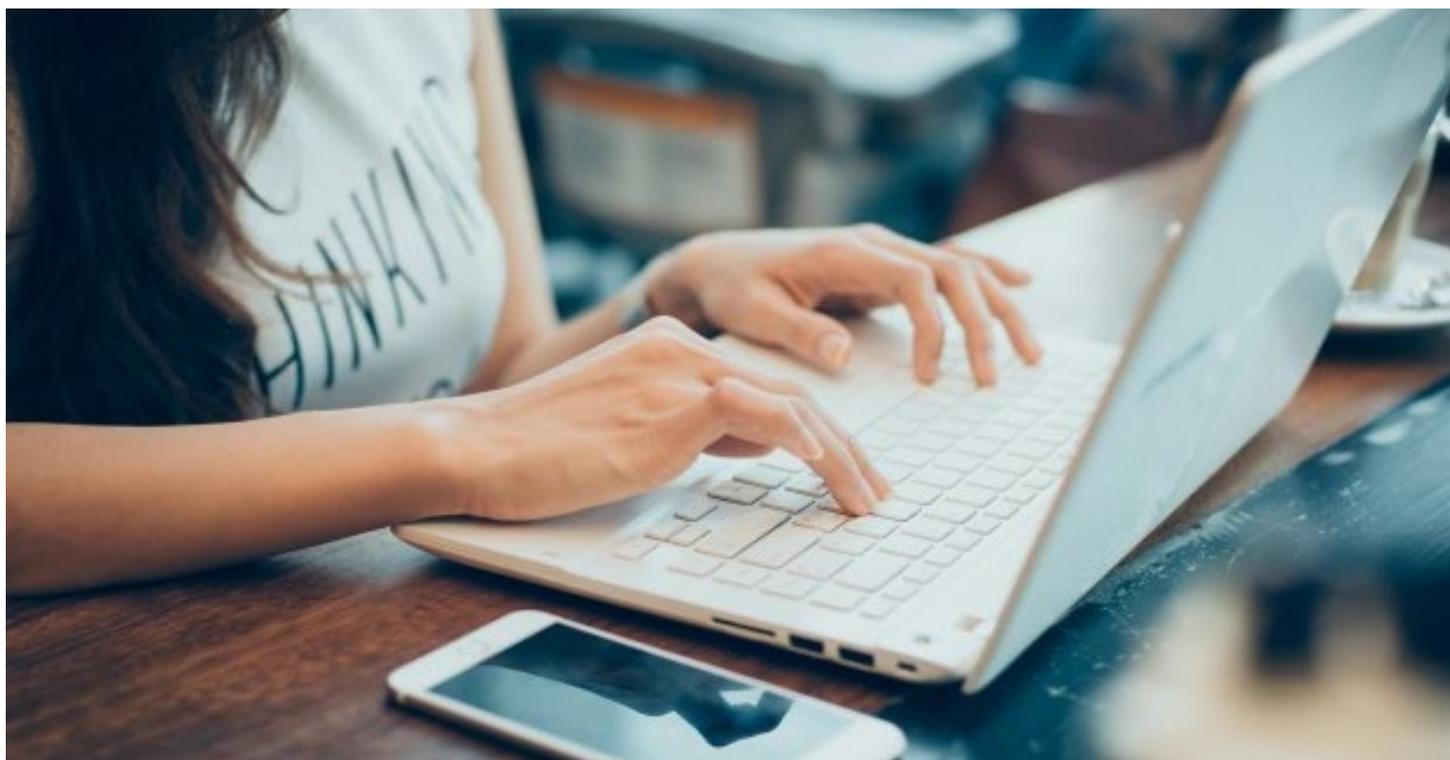
#### LOS DERECHOS DE LOS TRABAJADORES A DISTANCIA: GENERALIDADES

El art. 13.3 ET contempla que **los trabajadores a distancia tendrán los mismos derechos que los que prestan sus servicios en el centro de trabajo de la empresa, salvo que “aquellos sean inherentes a la realización de la prestación laboral en el**

**mismo de manera presencial”**. En general, dado que el legislador ha optado por la modalidad compartida de trabajo a distancia con el trabajo presencial, entendemos que no debe haber problema alguno en la aplicación de este principio, por ejemplo, en relación con la percepción de ciertos pluses característicos del trabajo presencial: plus de asistencia y/o de puntualidad.

Asimismo, hay que hablar del concepto de trabajador comparable, que será aquel trabaja-

“SI EL EMPRESARIO HACE UNA OFERTA DE TELETRABAJO, EL TRABAJADOR PUEDE ACEPTARLA O RECHAZARLA. SI ES EL TRABAJADOR QUIEN EXPRESA SU DESEO DE TELETRABAJAR EL EMPRESARIO PUEDE IGUALMENTE ACEPTARLA O RECHAZARLA”



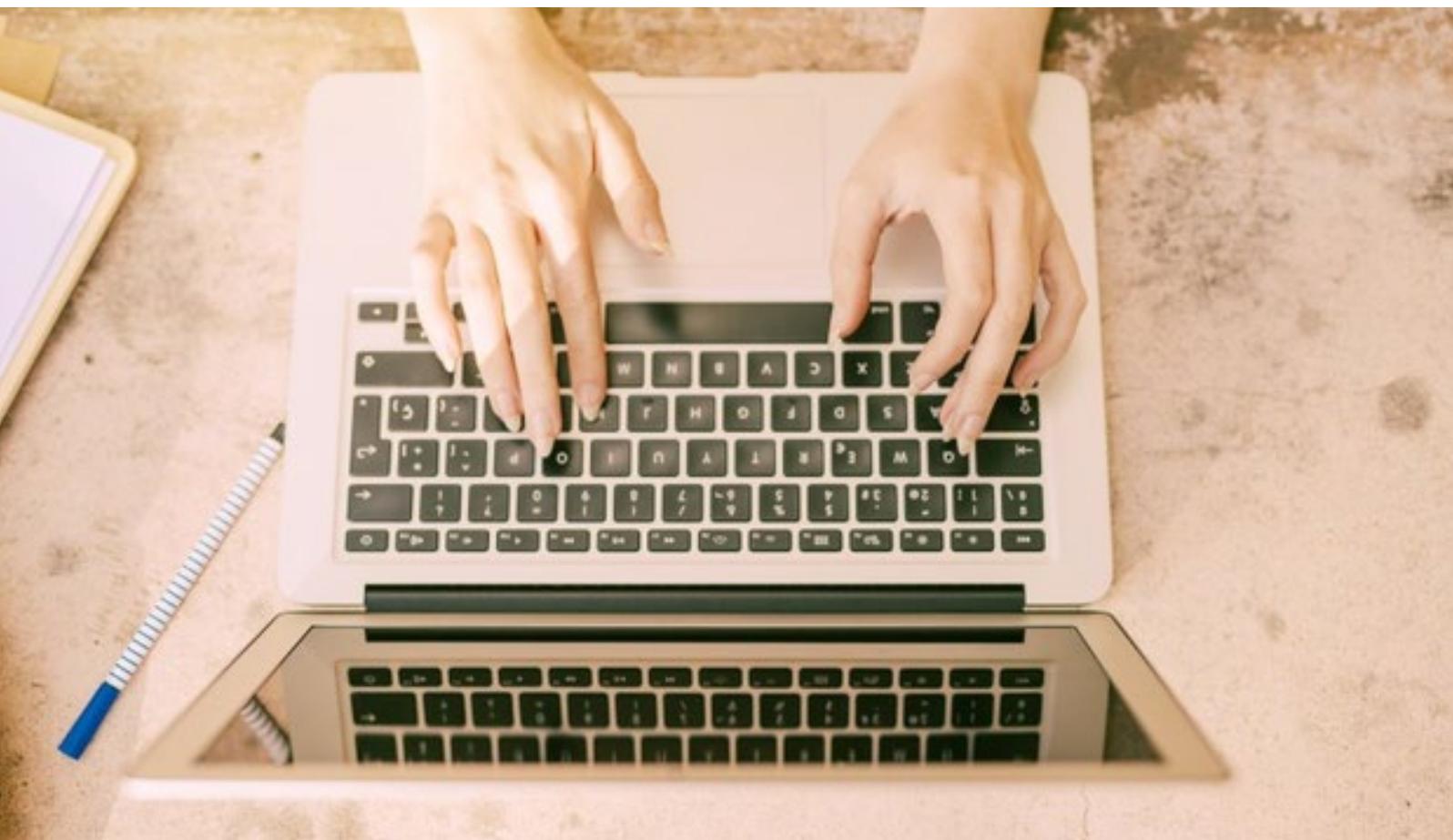
por presencial “de la misma empresa y centro de trabajo, con el mismo tipo de contrato de trabajo y que realice un trabajo idéntico o similar”.

Igualmente cabe incidir en los Decretos de las Comunidades Autónomas que introducen la modalidad de teletrabajo como el del País Vasco (Decreto 92/2012, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Acuerdo sobre la prestación del servicio en la modalidad no presencial mediante la fórmula del teletrabajo por el personal empleado público de la Administra-

ción General de la Comunidad Autónoma de Euskadi y sus Organismos Autónomos).

En este caso, valoramos positivamente esta regulación porque “puede servir de modelo para otras Administraciones Autonómicas que no hayan adoptado dicho acuerdo, o para mejorar los aspectos más débiles o ciertas carencias de acuerdos ya adoptados en otras comunidades autónomas”. Como también los acuerdos y convenios colectivos empresariales o sectoriales que han regulado las peculiaridades del teletrabajo en esos ámbitos como, por ejemplo, CC estatales de “perfumería y afines”; del “sector de entidades de seguros, reaseguros y mutuas de accidentes de trabajo”; de “prensa diaria”, de “la industria del calzado”, de “la industria química”; “oficinas y despachos de Navarra”. Y los de ámbito de empresa, como CC de “Ibermática, S.A.”; “BP Oil España, S.A.U.”; Acuerdo colectivo sobre las condiciones de la prestación de servicios en el banco BBVA en régimen de teletrabajo; CC de Telefónica, etc.

“EL TRABAJADOR A DISTANCIA  
TENDRÁ DERECHO A PERCIBIR,  
COMO MÍNIMO, LA RETRIBUCIÓN  
TOTAL ESTABLECIDA CONFORME  
A SU GRUPO PROFESIONAL Y  
FUNCIONES”



## EL PRINCIPIO DE IGUALDAD RETRIBUTIVA

El reformado art. 13 ET contempla que en especial “el trabajador a distancia tendrá derecho a percibir, como mínimo, la retribución total establecida conforme a su grupo profesional y funciones”. En realidad, mantiene en su mayor parte la regulación del antiguo art. 13 ET (contrato de trabajo a domicilio) en lo referente a un salario igual, como mínimo, al de un trabajador “de categoría profesional equivalente en el sector económico de que se trate”. El legislador parte de la necesidad de que la actividad laboral realizada en el centro de trabajo y que se comparte a distancia no debe conllevar una minoración de las retribuciones recibidas.

De esta manera el legislador quiere garantizar el principio de igualdad retributiva, como lo contemplaba el anterior art. 13 ET. En realidad, hay cierto temor por parte del legislador a que el empleador aminore los conceptos retributivos del trabajador por los “ahorros” que le ocasiona “el no tener que ir a trabajar”, estimados en un 10% (gastos en transportes, ropa, comidas, etc.).

Por ejemplo, en algunos convenios colectivos, en el pasado, se había regulado, “contemplando el teletrabajo como forma de creación de empleo adicional en la empresa, estableciendo que las condiciones económicas no eran de aplicación a las existentes en ese momento en el convenio colectivo”. Se trata de una regulación discriminatoria que no se ha vuelto a contemplar en convenios o acuerdos posteriores.

**Por otro lado, el empresario está obligado al abono de las horas extraordinarias, puesto que el control del ejercicio laboral a distancia mediante la comprobación de la conexión del trabajador a la intranet empresarial y de su actividad en la red no supone invasión del espacio protegido bajo el concepto de domicilio.**

Al respecto, no cabe que el empresario alegue que no puede efectuar un control de la actividad laboral del trabajador en base al art. 18 CE (derecho a la intimidad e inviolabilidad del domicilio) y que, por lo tanto, si el trabajador realiza horas extraordinarias no puede exigir su reembolso por la empresa en ausencia de las pautas y criterios claros sobre el tiempo de trabajo respetuosas con la regulación legal y

“COMO EL TELETRABAJO ES TRABAJO A DISTANCIA TELEMÁTICO, ES NECESARIO QUE LOS TELETRABAJADORES RECIBAN “UNA FORMACIÓN ADECUADA PARA UTILIZAR EL EQUIPO TÉCNICO A SU DISPOSICIÓN Y SOBRE LAS CARACTERÍSTICAS DE ESTA FORMA DE ORGANIZACIÓN DEL TRABAJO”

convencional sobre jornadas y descansos (STSJ Castilla y León de 3 de febrero de 2016, Rec. Suplicación n. 2229/2015).

En el trabajo a distancia **el problema del control del tiempo de trabajo se debe no sólo a la insuficiencia del marco normativo sino también a que “las nuevas realidades del mercado laboral ponen en evidencia que el tiempo de trabajo se ha resituado en un nuevo paradigma, tanto desde la perspectiva de los empleadores como de las personas asalariadas”.**

La STS 23 de marzo de 2017 (Rec. 81/2016) que anula la SAN de 4 de octubre de 2015, si bien con tres votos particulares, considera que la obligación del art. 35.5 ET sólo se limita a las propias horas extraordinarias y no a las jornadas totales en los respectivos períodos de referencia, aunque matizando que lege ferenda convendría una reforma legislativa que clarificara la obligación de llevar un registro horario a los efectos de facilitar la prueba de la realización de la horas extraordinarias. Sin embargo, ha eliminado “el único mecanismo de control existente en esta materia”, con el resultado de que se hará prácticamente imposible siquiera un mínimo control de las normas reguladoras del tiempo de trabajo.

## EL DERECHO A LA FORMACIÓN Y PROMOCIÓN PROFESIONAL

El empresario debe establecer los medios necesarios para asegurar el acceso efectivo de estos trabajadores a la formación profesional para el empleo, a fin de favorecer su promoción profesional. Asimismo, a fin de posibilitar la movilidad y promoción, deberá informar a los trabajadores a distancia de la existencia de puestos de trabajo vacantes para su desarrollo presencial en sus centros de trabajo (art. 13.3 ET).

Como el teletrabajo es trabajo a distancia telemático, es necesario que los teletrabajadores reciban “una formación adecuada para utilizar el equipo técnico a su disposición y sobre las características de esta forma de organización del trabajo”. Se trata de una formación especí-

fica y necesaria que se extiende al supervisor y a los colegas directos de los teletrabajadores, porque “pueden también necesitar formación adecuada para esta forma de trabajo y su gestión”.

El art. 13.3 ET contiene una obligación instrumental del empresario de garantizar una adecuada formación a los trabajadores a distancia “para el desempeño de sus funciones fuera del centro de trabajo, pese a que esa misma exigencia podría predicarse directamente de los arts. 4.2 B) y 23.1 d) ET (derecho a la promoción y formación profesional en el trabajo y la formación necesaria para su adaptación a las modificaciones operadas en el puesto de trabajo”.

En este sentido, **si la prestación de servicios se realiza a distancia, lo lógico sería realizar la formación también a distancia.** No obstante, sería conveniente que se realizara de modo presencial para que el trabajador a distancia pueda relacionarse personalmente con el resto de los compañeros

## EL DERECHO A UNA ADECUADA PROTECCIÓN EN MATERIA DE SEGURIDAD Y SALUD EN EL TRABAJO

El ET realiza una remisión a la Ley de Prevención de Riesgos Laborales y a su normativa de desarrollo. Es obvio que en el marco del contrato de trabajo el deber de seguridad corresponde al empresario que, en ocasiones, va a necesitar una mayor colaboración o participación del trabajador en materia de seguridad y salud para hacer efectivo ese deber empresarial. Cuando en la realización de la prestación de servicios a distancia se utilizan las nuevas tecnologías, en realidad, se crea un nuevo medio ambiente de trabajo que, condicionado por las circunstancias de la prestación de servicios, dificultan la garantía del cumplimiento de la normativa sobre seguridad y salud en el trabajo.

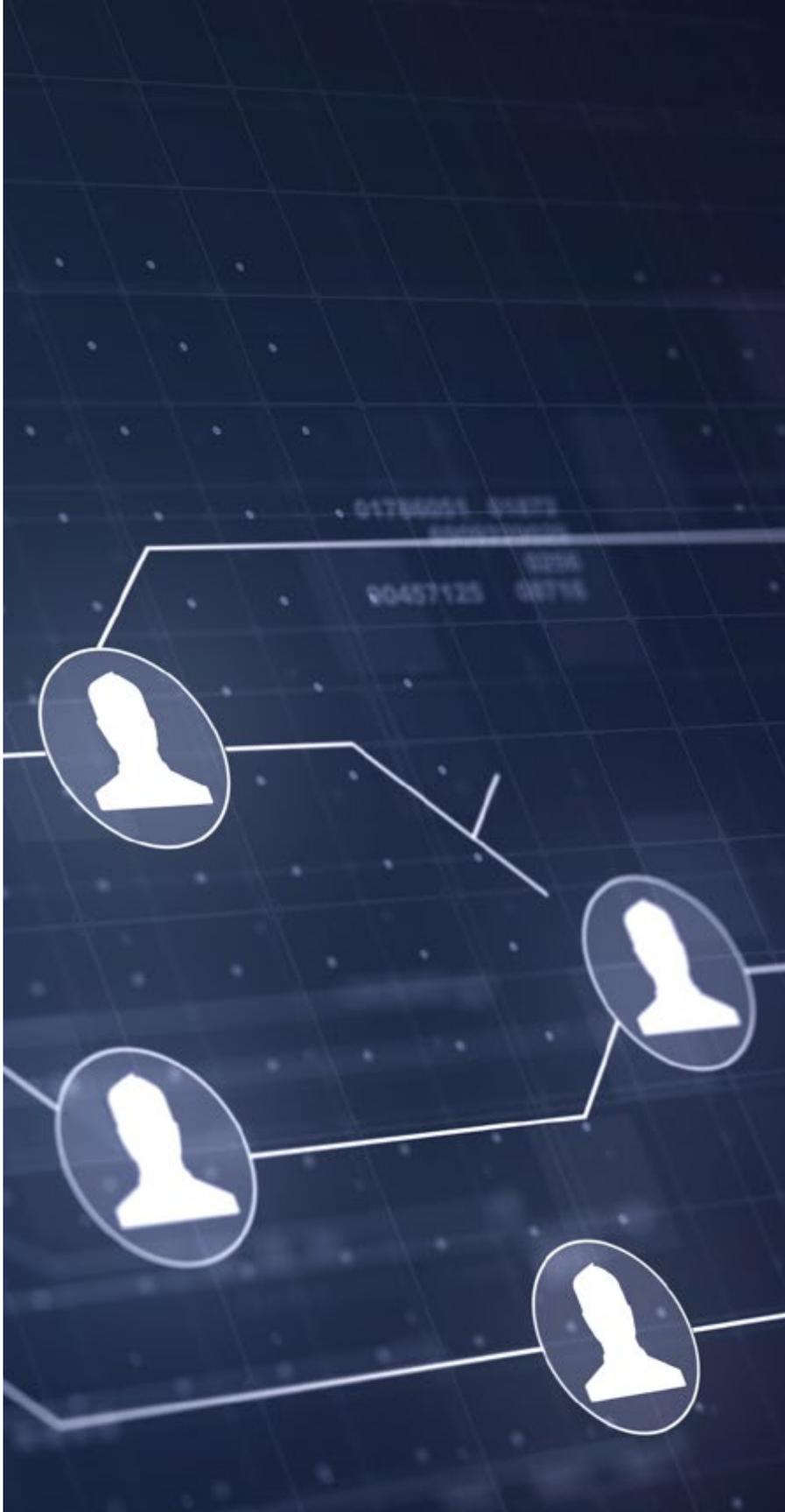
Si analizamos el papel del teletrabajador, éste tiene un mayor protagonismo en la organización del trabajo cuando evitar la producción de ciertos riesgos esté más a su alcance que del empleador. En estos casos creemos que **debe compartir el deber de seguridad cuando el empleador no pueda controlar ni vigilar el lugar de trabajo, o bien empleando ese**



**control con las nuevas tecnologías, necesite la colaboración del trabajador** (por ejemplo, prestando el trabajador su consentimiento para que las personas pueden realizar la comprobación del cumplimiento de las medidas de seguridad en domicilio de aquél).

## EL EJERCICIO DE LOS DERECHOS DE REPRESENTACIÓN COLECTIVA

En materia de derechos colectivos el ET contempla que el ejercicio de estos derechos se podrá ejercer conforme a lo previsto en el ET. A estos efectos **dichos trabajadores deberán estar adscritos a un centro de trabajo concreto de la empresa. En este sentido el ET sólo hace una mención generalizada al ejercicio de los derechos de representación, guardando silencio respecto al resto de los derechos colectivos.** Al respecto la regulación y desarrollo de los otros derechos colectivos, así como aquellos aspectos no previstos relacionados con la representación es responsabilidad que deben de asumir los propios interlocutores sociales. Así, por ejemplo, en materia de representación de los teletrabajadores surgen una serie de problemas relacionados tanto con la configuración de los órganos de representación y el ejercicio de sus funciones como con los derechos de participación. Al respecto encontramos algunos pronunciamientos judiciales que han reconocido lesión del derecho de libertad sindical debida a la falta de reconocimiento por la empresa de la condición de representantes de los trabajadores, en el caso de cierre de centros de trabajo donde fueron elegidos, y se ha producido una adscripción virtual de los trabajadores a otro centro de trabajo.



## CONCLUSIONES

Tanto la legislación vigente como la jurisprudencia relacionada con el teletrabajo o trabajo a distancia, adoptan una postura proteccionista con el teletrabajador, velando y tratando de que no se vulneren sus derechos y que en la medida de lo posible sus condiciones y consideración se asemeje en gran parte a su homólogo presencial

# ACTUALIDAD LABORAL

## EL CGPJ AMPLÍA A LOS FIJOS-DISCONTINUOS Y EMPLEADOS DEL HOGAR LA APLICACIÓN WEB QUE PERMITE CALCULAR LA INDEMNIZACIÓN POR EXTINCIÓN DEL CONTRATO DE TRABAJO

La aplicación informática que el Consejo General del Poder Judicial puso en marcha en su página web el 24 de junio de 2016 para calcular las indemnizaciones laborales por extinción del contrato de trabajo incluye desde hoy dos nuevos supuestos: el trabajo fijo-discontinuo y la relación laboral de carácter especial del servicio del hogar familiar.

**El órgano de gobierno de los jueces amplía así la utilidad de una herramienta que está a disposición de los miembros de la Carrera Judicial, abogados, graduados sociales, procuradores, sindicatos, trabajadores, empresas, letrados de la Administración y ciudadanía en general y que proporciona seguridad jurídica, ya que si bien sus resultados no son vinculantes posibilita conocer la indemnización que corresponde a cada contrato según las causas de extinción tasadas por la ley y con base en la vigente doctrina jurisprudencial que la interpreta.**

La aplicación **ya permitía calcular la indemnización por, entre otras causas, despido improcedente, extinción del contrato por voluntad del trabajador**, extinción por causas objetivas, despido colectivo, movilidad geográfica, modificación sustancial de condiciones de trabajo, etcétera; e incluye ahora dos nuevos supuestos que afectan a cientos de miles de trabajadores.

El trabajo fijo-discontinuo se caracteriza por la existencia de una necesidad de trabajo de carácter intermitente o cíclico, en intervalos separados pero reiterados en el tiempo y dotados de cierta homogeneidad. Es el caso, por ejemplo, del personal de las estaciones de esquí, los socorristas de las piscinas de verano,

los trabajos de recogida de fruta de temporada, la prestación de servicios durante el curso escolar (como los cuidadores de comedor) o los trabajos de temporada turística.

La herramienta informática permite calcular la indemnización tanto de los trabajos fijos-discontinuos concertados para realizar trabajos que no se repiten en fechas ciertas como de los trabajos discontinuos que sí se repiten en las mismas fechas. En cualquiera de los dos casos, debe incluirse en la pantalla el salario regulador y los periodos de prestación de servicios.

**Al introducir el salario-diario, mensual o anual- debe tenerse en cuenta que se trata del salario bruto, no del neto**, y que si se opta por el salario mensual hay que incluir la parte proporcional de pagas extraordinarias.

También aparece la mención “Selecione y añada rango de fechas hasta un máximo de 30”, ya que el cálculo de la indemnización requiere sumar los diferentes periodos de prestación de servicios. Se pueden introducir hasta 30 periodos temporales distintos y, en caso de que se hayan prestado servicios antes y después del 11 de febrero de 2012 –fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2012, que disminuyó la indemnización por despido improcedente de 45 a 33 días de salario por año trabajado-, la indemnización se calcula diferenciando el periodo anterior y posterior a dicha fecha.

**El segundo supuesto incluido en la aplicación web permite el cálculo de las indemnizaciones por extinción de la relación laboral de carácter especial del servicio de hogar familiar.**

Para ello, hay que introducir en la primera pantalla uno de estos tres datos: el salario correspondiente al último mes trabajado, incluida la parte proporcional de las pagas extraordinarias; el salario anual resultante de multiplicar por doce la cantidad anterior; o el salario diario, que se obtiene de dividir el salario anual por 365 (o 366 si es un año bisiesto).

La indemnización por despido improcedente, con independencia de cuándo se haya iniciado la relación laboral –antes o después de la entrada en vigor el 18 de noviembre de 2011 del Real Decreto 1620/2011, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del servicio del hogar familiar- se calcula conforme a la retribución total pactada, incluyendo la manutención y/o alojamiento.

Además, el artículo 11.3 de ese Real Decreto contempla una causa especial de extinción del contrato del empleado/a del hogar distinta del despido: el desistimiento, que consiste en la voluntad unilateral del empleador de dar por terminada la relación sin necesidad de alegar motivo alguno, siempre que se comunique al trabajador con al menos veinte días de antelación a la fecha prevista de extinción del contrato y se ponga a su disposición, al mismo tiempo, la indemnización correspondiente, que deberá abonarse íntegramente en metálico.

**La indemnización por desistimiento se calcula en función del número de años trabajados y es de 12 días naturales de salario por año de servicio para los contratos firmados después del 18 de noviembre de 2011 y de 7 días naturales para los suscritos antes de esa fecha.**

La aplicación web es obra del grupo de trabajo coordinado por el vocal del CGPJ Juan Martínez Moya e integrado por el magistrado de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo José Manuel López García de la Serrana; los magistrados de las Salas de lo Social de los Tribunales Superiores de Justicia de Aragón, Andalucía y Cataluña Juan Molins García-Atance, Emilio Palomo Balda y Juana Vera Martínez, respectivamente; y el jefe de área adjunto de Informática del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), Julen Lasa Jáuregui.

Según los datos recabados por el CENDOJ, en el último año –entre el 1 de julio de 2018 y el pasado 30 de junio- el número de páginas visitadas en la aplicación de cálculo de indemnizaciones laborales fue de 3.703.066, siendo la segunda utilidad más consultada de la web solo por detrás de la base de datos pública de jurisprudencia.

## LA AEPD ALERTA A PYMES Y AUTÓNOMOS DE LOS RIESGOS DE CONTRATAR SERVICIOS DE ADECUACIÓN A LA NORMATIVA A 'COSTE CERO'

La Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) ha publicado un documento informativo en el que alerta a pymes y autónomos de los riesgos de contratar los servicios de adecuación a la normativa de protección de datos a empresas que la ofrecen a 'coste cero'. El documento, que ha sido elaborado con la colaboración de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y la Agencia Tributaria, también recoge otras prácticas fraudulentas que suelen estar asociadas a este tipo de servicios.

**La adecuación a la normativa de protección de datos conocida como coste cero consiste en ofertar estos servicios a un precio muy bajo o incluso de forma gratuita, abonando el pago de estos mediante los fondos de la empresa destinados a los programas de formación para trabajadores, que son objeto de bonificación por parte de la Seguridad Social.**

La contratación del servicio de adecuación a la normativa de protección de datos a coste cero, financiada con cargo a fondos públicos a través de bonificaciones en las cuotas a la Seguridad Social para la formación profesional para el empleo, puede derivar en infracciones que se sancionarán, por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, con multas de 626 euros a 187.515 euros, sin perjuicio de considerar, en cada caso, una infracción por cada empresa y por cada acción formativa, la solidaridad de los distintos sujetos intervinientes en la organización y ejecución de la formación en la devolución de las cantidades indebidamente obtenidas y las sanciones accesorias que en cada caso procedan.

Además, **en lo referente al cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de las empresas, tanto de quien oferta el servicio como de quien lo contrata, las actividades formativas destinadas a los trabajadores están exentas de tributación por el IVA, mientras que el tipo que corresponde a un servicio de adecuación a una determinada legislación sería del 21%.** De enmascarse el servicio realmente llevado a cabo se puede estar cometiendo, por tanto, una infracción

tributaria, sancionable con multa pecuniaria proporcional, del 50% en adelante, sobre la cuantía no ingresada.

La Agencia también advierte a pymes y autónomos, destinatarios fundamentales de este tipo de prácticas, que los servicios de adecuación a la normativa requieren de la realización de un estudio individual pormenorizado de la entidad, los tipos de tratamientos que se realizan, los sistemas informáticos y los sistemas de gestión documental, aplicando los principios de protección de datos en los procedimientos. Por tanto, es insuficiente un asesoramiento basado en documentos genéricos que no tengan en cuenta las características específicas de la actividad.

Por otro lado, hacer creer a pymes y autónomos que están obligadas en cualquier caso a designar un delegado de protección de datos u ofrecer servicios innecesarios para los tratamientos que realiza la empresa son otros de los mensajes engañosos frecuentes.

**El documento también hace referencia a prácticas agresivas y que podrían incurrir en competencia desleal, como actuar con intención de suplantar la identidad de la Agencia en las comunicaciones que se realizan, generar la apariencia de que se está actuando en colaboración con la AEPD,** realizar prácticas comerciales en las que se coarte el poder de decisión de los destinatarios mediante la referencia a la posible imposición de sanciones por incumplimiento de la normativa de protección de datos, u ofrecer documentación por la que se pretenda crear una apariencia de cumplimiento de la normativa de forma complementaria a la realización de acciones formativas sin haber llevado a cabo las actuaciones necesarias para verificar dicho cumplimiento. En estos casos, los afectados podrán ejercer acciones ante los juzgados de lo mercantil o denunciarlo ante la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia si se vulnera la Ley de Defensa de la Competencia.

La Agencia recuerda la conveniencia de que las pymes y autónomos que quieran o tengan que contratar servicios de adecuación a la normativa de protección de datos se aseguren de que los servicios que se les ofrecen no incurrir en las prácticas mencionadas con anterioridad. **Además, por lo que respecta al ámbito de actuación de la AEPD,** existen varios cana-

les de información a los responsables (Canal INFORMA) y a los ciudadanos (Atención al ciudadano) y una herramienta gratuita de ayuda (FACILITA\_RGPD) dirigida a empresas que realicen un tratamiento de datos personales de escaso riesgo.

## LA SEGURIDAD SOCIAL APLICA YA LOS CRITERIOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL A LAS SOLICITUDES DE JUBILACIÓN POR EMPLEO A TIEMPO PARCIAL

El aplica ya los criterios del tanto a las solicitudes de pensión que se presenten con índice de parcialidad como a las ya reconocidas por empleo a tiempo parcial, y cuya resolución aún no es firme en vía administrativa. La sentencia se publicó el pasado lunes en el BOE.

El Instituto revisará de oficio alrededor de 8.500 de las ya reconocidas y con resolución no firme, de las que cerca de 2.200 se pueden ver incrementadas en torno a un 4%.

El BOE del 12 de agosto publicó el fallo dictado el pasado mes de julio, por el que el Tribunal Constitucional (TC) declaraba inconstitucional y nula la forma de cómputo de los períodos de cotización a tiempo parcial a efectos de determinar la cuantía de la pensión de jubilación. Esta fórmula, vigente desde 1998 y adaptada en 2014, está recogida en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS). El Tribunal Constitucional **considera injustificada la doble penalización que supone la actual fórmula de cálculo en el derecho a la jubilación de quienes han trabajado a tiempo parcial.** Según recoge el texto, se penaliza la forma de computar los períodos trabajados parcialmente, cuando ya las bases de cotización que se toman para calcular la pensión son inferiores a las que corresponden a tiempo completo, puesto que se corresponden a los salarios a tiempo parcial.

Además, **el Tribunal considera que se produce una discriminación indirecta por sexo, dado que el empleo a tiempo parcial lo desempeñan mayoritariamente las mujeres** (Según los datos de 20 el 63% de las jubilaciones a tiempo parcial correspondieron a mujeres y solo el 37% a hombres).



# INICIO Y CARACTERÍSTICAS DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



## EN BREVE

En el procedimiento de apremio nos encontramos ante la objetivación de la denominada autotutela administrativa. En este sentido, es dable sostener que en nuestro sistema la Administración no tiene que acudir ante los jueces o Tribunales para que declaren o reconozcan su pretensión frente a los obligados tributarios, ni para obtener el cumplimiento de sus normas o actos cuando son incumplidos por el destinatario, permitiendo así, a la Administración, ejecutar coactivamente sus actos.



## SUMARIO

1. Introducción
2. Concepto y fundamento
3. Inicio del procedimiento
4. Causas de impugnación y suspensión del procedimiento de apremio
5. Conclusiones



**Antonio  
Sánchez Gervilla**

Socio-Director de  
SANGER Abogados  
y Asesores Tributarios

## INTRODUCCIÓN

Actualmente el carácter del procedimiento de apremio viene definido en el artículo 163 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así: se trata de un procedimiento exclusivamente administrativo, cuya competencia para entender del mismo y resolver todas sus iniciativas corresponde únicamente a la Administra-



ción tributaria. Siendo que el procedimiento administrativo de apremio no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución, ni su iniciación o tramitación se suspenderá por la iniciación de aquellos. Dicho procedimiento se iniciará e impulsará de oficio en todos sus trámites y, una vez iniciado, solo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en la norma tributaria.

De lo anterior podemos extraer tres características básicas del procedimiento de apremio, a saber: la primera que **es un procedimiento exclusivamente administrativo; la segunda, que no es acumulable a los procedimientos judiciales y que no se suspenderá por la tramitación de estos; y la tercera, que se iniciará e impulsará de oficio y que, una vez iniciado, solo podrá suspenderse de acuerdo a los casos y formas previstas por la Ley.**

- a. En cuanto al carácter exclusivamente administrativo del mismo, nos encontramos ante la objetivación de la denominada autotutela administrativa. En este sentido, es dable sostener que en nuestro sistema la Administración no tiene que acudir ante los jueces o Tribunales para que declaren o reconozcan su pretensión frente a los obligados tributarios -autotutela declarativa-, ni para

“EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE APREMIO NO SERÁ ACUMULABLE A LOS JUDICIALES NI A OTROS PROCEDIMIENTOS DE EJECUCIÓN, NI SU INICIACIÓN O TRAMITACIÓN SE SUSPENDERÁ POR LA INICIACIÓN DE AQUELLOS”

obtener el cumplimiento de sus normas o actos cuando son incumplidos por el destinatario, permitiendo, así, a la Administración, ejecutar coactivamente sus actos -autotutela ejecutiva-. Por ello, dado que en el procedimiento de apremio nos encontramos ante el ejercicio de la Administración de hacer cumplir un acto administrativo declarativo, se puede afirmar que dicho procedimiento es una manifestación de la

“EN CUANTO A LA NO ACUMULACIÓN A LOS PROCEDIMIENTOS JUDICIALES Y LA NO SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO POR LA TRAMITACIÓN DE ESTOS, DICHO ASERTO CONTIENE UNA PRIMERA SALVEDAD, LA CUAL ES, QUE SE INICIE UN PROCEDIMIENTO CIVIL O PENAL, CUYA RESOLUCIÓN SEA NECESARIA PARA LA EFECTIVIDAD DE LA EJECUCIÓN FORZOSA”

autotutela ejecutiva. Ahora bien, es importante retener que nos hallamos ante una tutela previa y no definitiva, pues no excluye el posterior control judicial, a través del cual los Tribunales contencioso-administrativos pueden conocer, mediando un recurso, tanto la validez del acto, título ejecutivo, como la validez de la ejecución forzosa que esté llevando a término la Administración. No obstante, no nos encontramos ante una autotutela exenta de límites, pues, obviamente, las Administraciones públicas están sometidas al cumplimiento pleno de la ley y el Derecho, tal y como establece el artículo 103 de la Constitución Española.

- b. En cuanto a la no acumulación a los procedimientos judiciales y la no suspensión del procedimiento de apremio por la tramitación de estos, dicho aserto contiene una primera salvedad, la cual es, que se inicie un procedimiento civil o penal, cuya resolución sea necesaria para la efectividad de la ejecución forzosa, en cuyo caso procederá la suspensión del procedimiento de apremio. En segundo lugar, el artículo 163 de la LGT prevé la suspensión del procedi-



miento de apremio, bien cuando proceda de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales -regula los conflictos de jurisdicción entre los Juzgados o Tribunales y la Administración-, o bien cuando proceda según lo establecido en el artículo 164 LGT -.

- c. Por último, en cuanto a que **el procedimiento solo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en la normativa tributaria**, nos tenemos que remitir al artículo 165 de la LGT, el cual prescribe los supuestos de suspensión a los que luego nos referiremos.

## CONCEPTO Y FUNDAMENTO

El procedimiento de apremio en materia tributaria podría definirse como una potestad de autotutela ejecutiva, legalmente establecida, ejercida exclusivamente por la administración tributaria, en virtud de la cual, transcurrido el plazo de ingreso de la deuda en período voluntario, la Administración inicia un procedimiento mediante la emisión de un título suficiente (providencia de apremio), cuya finalidad consiste en la realización forzosa de los bienes y derechos del obligado tributario hasta la completa satisfacción de la deuda, incluido: principal, recargos, intereses de demora y costas del procedimiento de apremio; procedimiento que una vez iniciado no se suspenderá, salvo que nos encontremos ante un supuesto de prejudicialidad civil o penal, o bien ante uno de los supuestos previstos en la normativa tributaria.

Su fundamento lo encontramos directamente en el artículo 103 de la Constitución Española (principio de eficacia de la actuación administrativa) e indirectamente en el artículo 31 de la misma norma, en virtud del cual: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...” Precisamente, en este sentido, la no contribución en período voluntario del obligado tributario da inicio al procedimiento de apremio, mediante la facultad de autotutela otorgada a la administración pública. Facultad que, no otra cosa significa, que se habilite legalmente a la administración tributaria a irrumpir de forma forzosa en el patrimonio del obligado tributario, hasta la completa exacción de la deuda. Debemos recordar, en este

“EN CASO DE CONCURRENCIA CON OTROS PROCEDIMIENTOS DE EJECUCIÓN LA LGT ATRIBUYE LA PREFERENCIA AL PROCEDIMIENTO DE APREMIO SI EL EMBARGO EFECTUADO EN EL MISMO ES MÁS ANTIGUO, PRECISANDO QUE A ESTOS EFECTOS SE ESTÉ A LA FECHA DE LA DILIGENCIA DE EMBARGO DEL BIEN O DERECHO”

justo punto, que **el procedimiento de apremio es un procedimiento exclusivamente administrativo. No obstante, en el ámbito judicial podría ser equiparable a la potestad constitucional de los Jueces y Tribunales para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.**

## INICIO DEL PROCEDIMIENTO

El procedimiento de apremio se inicia mediante la providencia notificada en debida forma al obligado tributario, en dicha providencia la Administración identificará la deuda pendiente, a la vez que se liquidarán los recargos establecidos legalmente. **La emisión de la providencia de apremio tendrá la misma fuerza ejecutiva que una sentencia judicial y habilitará a la Administración para proceder contra el patrimonio del obligado tributario.** Es importante no confundir el inicio del período ejecutivo (el cual se inicia sin necesidad de notificación, transcurrido: en el caso de las deudas liquidadas por la Administración tributaria, al día siguiente del plazo establecido para su ingreso; y en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso, o, si este ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.) y el del procedimiento de apre-

mio, pues normalmente no son coincidentes, pudiéndose iniciar aquel y no llegarse a iniciar este, si entre uno y otro momento se extingue la deuda (incluido el recargo ejecutivo) o se anula la liquidación. En este sentido, con el inicio del procedimiento ejecutivo se da inicio al devengo de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo, pero no es hasta la notificación al obligado tributario de la providencia de apremio cuando la Administración tributaria podrá embargar los bienes de este.

“DECLARADO EL CONCURSO, NO PODRÁN INICIARSE EJECUCIONES SINGULARES, JUDICIALES O EXTRAJUDICIALES, NI SEGUIRSE APREMIOS ADMINISTRATIVOS O TRIBUTARIOS CONTRA EL PATRIMONIO DEL DEUDOR”

La providencia de apremio (título de ejecución que da inicio al procedimiento) debe cumplir unos requisitos formales. Así, **debe contener, al menos, los siguientes extremos: nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado al pago; concepto, importe de la deuda y período al que corresponde;** indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber finalizado el correspondiente plazo de ingreso en período voluntario y del comienzo del devengo de los intereses de demora; liquidación del recargo del período ejecutivo (que los recargos se liquiden en la providencia de apremio no quiere decir que no sean exigibles con anterioridad. Como ya dijimos, la exigencia del recargo ejecutivo se produce con el inicio del periodo ejecutivo. En consecuencia, debemos diferenciar entre la exigencia y la liquidación de los recargos del período ejecutivo.); requerimiento expreso para que efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido, en el plazo legalmente previsto; advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente en dicho plazo, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, se procederá al embargo de



sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento y de los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda; fecha de la emisión de la providencia de apremio; lugar de ingreso de la deuda y del recargo; repercusión de costas del procedimiento; posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago; indicación expresa de que la suspensión del procedimiento se producirá en los casos y condiciones previstos en la normativa vigente; y, por último, los recursos que procedan contra la providencia de apremio, órganos ante los que puedan interponerse y plazo para su interposición.

En consecuencia, son características de la providencia de apremio:

- Ser presupuesto de procedibilidad, pues en ausencia de la misma será nula la ejecución.
- Servir para constatar la existencia de la deuda y su aptitud para ser ejecutada por reunir los necesarios requisitos de liquidez y exigibilidad (control interno de legalidad que evita iniciar la ejecución de deudas inexistentes o carentes de los presupuestos necesarios).
- Determina y fija los límites del procedimiento de apremio, de tal suerte que los órganos de recaudación no pueden actuar fuera de los límites que el título ha fijado.
- Es independiente del crédito de la Hacienda Pública que con él se persigue ejecutar, y por ello, no se puede oponer las causas que contra este se tengan (como veremos a continuación, tiene sus propias causas, tasadas, de oposición).

Finalmente, serán órganos competentes para dictar la providencia de apremio aquellos que establezca la norma de organización específica.

## CAUSAS DE IMPUGNACIÓN Y SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

Las principales causas de impugnación de la providencia de apremio son:

- Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- Falta de notificación de la liquidación.
- Anulación de la liquidación.
- Falta de determinación de la deuda.
- Falta de determinación del deudor contra el que se dirige.

En cuanto a la suspensión del procedimiento de apremio la LGT en su artículo 165 distingue tres grupos de situaciones por las que el procedimiento de apremio puede ser suspendido, a saber:

- Por la **interposición de recursos o reclamaciones económicas-administrativas**: en este apartado la Ley se remite al régimen general (artículos 224 y 233 de la LGT).
- Por **evidente error de hecho o extinción de la deuda**: este supuesto de suspensión automática, y sin garantías, se justifica en la existencia de una evidencia apreciable sin necesidad de indagación de la procedencia del mismo, aunque dicha evidencia ha de ser demostrada por el interesado.
- Por interposición de tercerías: **si se interpone por un tercero una tercería de dominio o de mejor derecho**, se suspenderá el procedimiento exclusivamente en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, eso sí, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.

Para el caso de que concurren distintos procedimientos de ejecución la LGT, en su artículo 164 establece las normas que habrán de seguirse a la hora de establecer la preferencia entre los mismos.

En este sentido, la Ley se ocupa básicamente de dos supuestos:

- La concurrencia con otros procedimientos de ejecución singulares, sean judiciales o



no: en estos supuestos la LGT atribuye la preferencia al procedimiento de apremio si el embargo efectuado en el mismo es más antiguo, precisando que a estos efectos se esté a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

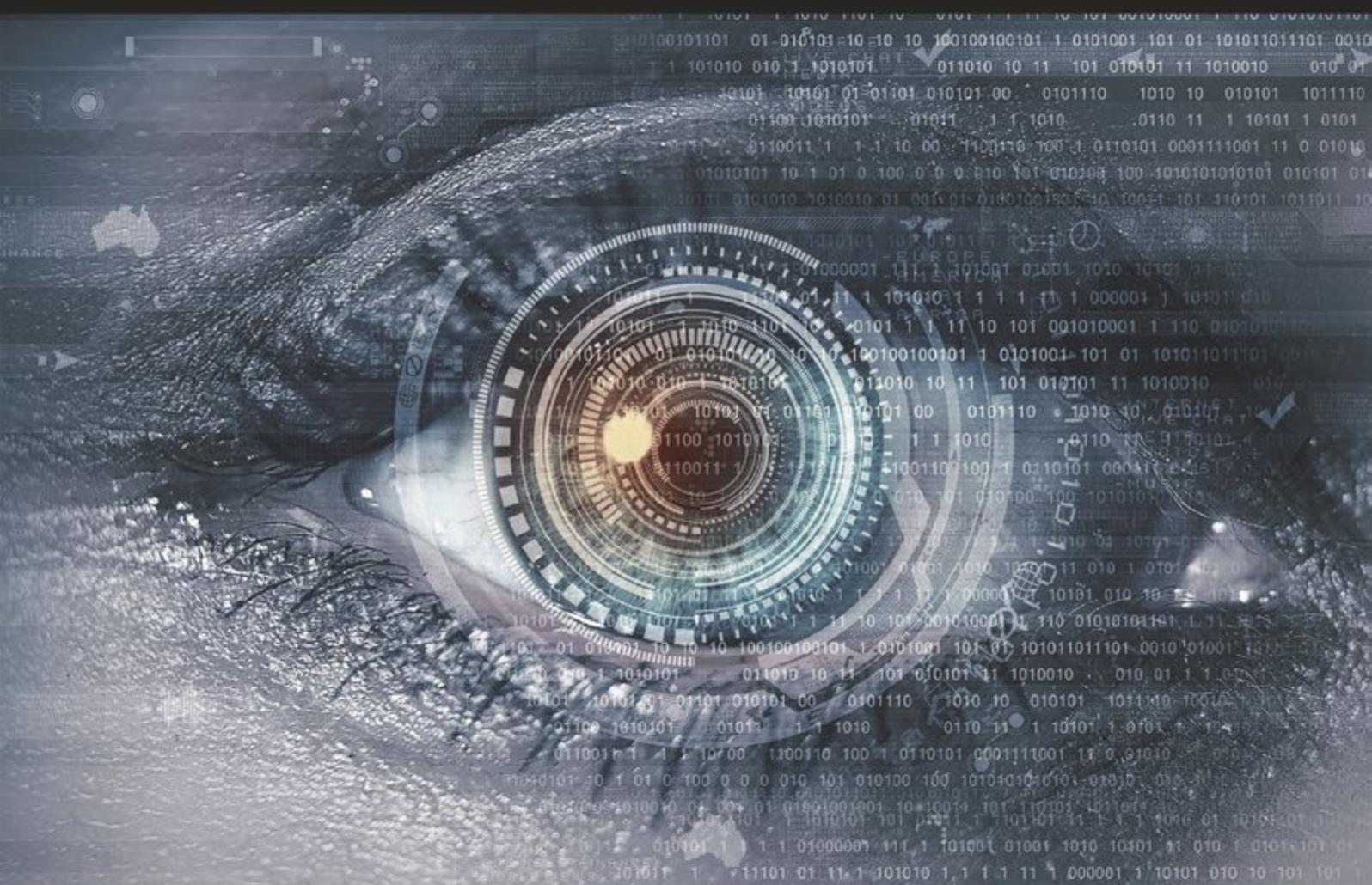
- La concurrencia con procedimientos concursales: en este caso la solución nos la proporciona el artículo 55 de la Ley Concursal, el cual señala que “1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor.” Es decir, **una vez declarado en concurso al obligado tributario no podrá iniciarse ningún procedimiento de apremio contra el mismo**, continuándose los que ya estuvieran iniciados, si se hubiera dictado diligencia de embargo con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, hasta la aprobación del plan de liquidación, salvo que los bienes objeto de embargo resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del obligado tributario.

## CONCLUSIONES

El procedimiento de apremio se inicia con la correcta notificación al obligado tributario de la providencia de apremio y, una vez iniciado, solo se suspenderá si media un supuesto de prejudicialidad civil o penal o si nos encontramos ante alguno de los supuestos previstos en la normativa tributaria

# CURSO DE ESPECIALISTA EN TRANSFORMACIÓN DIGITAL, INTELIGENCIA ARTIFICIAL, CIBERSEGURIDAD Y BIG DATA

**E&J** Economist & Jurist  
SCHOOL



Dirigido a los profesionales del mundo jurídico para que sepan enfrentarse a los nuevos retos de la era digital y les capacite en todas las áreas del conocimiento y especialización que actualmente está demandando el sector.

AMPLÍA INFORMACIÓN O MATRICÚLATE:  
[www.economistschool.es/formacion](http://www.economistschool.es/formacion)  
[info@economistschool.es](mailto:info@economistschool.es)



### MATERIALES DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO PARA EL GRADO EN DERECHO

**Autor:** Alfonso Ortega Giménez y Lerdys S. Heredia

**Año de Publicación:** 2018

**Editorial:** Difusión Jurídica

**ISBN:** 978-84-95545-39-8

**Páginas:** 1223

**Referencia:** 9788495545398



### LEGAL COMPLIANCE

**Autor:** Alain Casanovas Ysla

**Año de Publicación:** 2013

**Editorial:** Difusión Jurídica

**ISBN:** 978-84-15150-39-8

**Páginas:** 250

**Referencia:** 978-84-15150-39-8



### GUÍA PRÁCTICA DEL TRABAJADOR AUTÓNOMO (E-BOOK)

**Autor:** Carmen Algar Jiménez

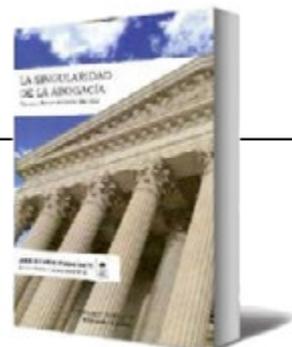
**Año de Publicación:** 2015

**Editorial:** Difusión Jurídica

**ISBN:** 978-84-92656-79-0

**Páginas:** 561

**Referencia:** 675879890



### LA SINGULARIDAD DE LA ABOGACÍA

**Autor:** José Ricardo Pardo Gato

**Año de Publicación:** 2018

**Editorial:** Difusión Jurídica

**ISBN:** 978-84-92656-62-2

**Páginas:** 242

**Referencia:** 65643413657657648990