

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078841

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 25 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 802/2017

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho. Jerarquía normativa, legalidad. IS. Obligaciones formales. *Declaraciones informativas. Modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y las relacionadas con paraísos fiscales.* Se impugna este modelo por vulnerar los principios de jerarquía normativa, legalidad, proporcionalidad e irretroactividad. Se cuestiona la competencia del Ministro de Hacienda para imponer la presentación de una información adicional que califica de obligación de información autónoma e independiente de la declaración tributaria. Sin embargo, la Orden no crea una nueva ni distinta obligación. No hay infracción del principio de proporcionalidad pues la declaración de las operaciones con partes vinculadas o en paraísos fiscales se incluía en un apartado específico de la declaración anual del IS. No hay infracción de la irretroactividad: la Orden se publicó el 30 de agosto de 2017 y entró en vigor el 31 de agosto. Para los periodos iniciados en 2016 el plazo es del 1 al 30 de noviembre de 2017, posterior a la publicación de la Orden.

PRECEPTOS:

Orden HFP/816/2017 (Modelo 232), art. 4 y disp. trans. única.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 93 y 97.
RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), art. 117.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 124.
RD 634/2015 (Rgto. IS), disp. final única.

PONENTE:

Doña María Yolanda de la Fuente Guerrero.

Magistrados:

Doña MARIA YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO
Don JUAN CARLOS FERNANDEZ DE AGUIRRE FERNANDEZ
Doña BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT
Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000802 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06107/2017

Demandante: ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

Procurador: MARIA DEL VALLE GILI RUIZ

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D^a. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a veinticinco de mayo de dos mil veinte.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES representada por la Procuradora Dña. Maria del Valle Gili Ruiz, se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, del Ministerio de Hacienda y Función Pública

Segundo.

Admitido el precedente recurso, se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

Tercero.

Una vez recibido el expediente, se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda, y luego que fue presentada, se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

Cuarto.

Fijada la cuantía del presente procedimiento en indeterminada, se acordó trámite de conclusiones con el resultado que obra en autos, señalándose para votación y fallo el día 11 de febrero de 2020 del año en curso en que se votó y falló, siendo ponente Dña. Maria Yolanda de la Fuente Guerrero, Magistrada de esta Sección, que expresa el parecer de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

La ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES , interpone recurso contencioso-administrativo contra la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

La parte demandante sostiene que la Orden impugnada no es conforme a derecho por vulnerar los principios de jerarquía normativa, legalidad, proporcionalidad e irretroactividad.

La Asociación demandante entiende vulnerado el principio de jerarquía normativa, por no existir habilitación legal para establecer una declaración independiente al Modelo del Impuesto de Sociedades. La creación de este modelo es contraria a lo establecido en el artículo 124 de la LIS, que se refiere a "una declaración", que es la declaración modelo 200. El modelo 232 es una segunda declaración para cuya creación y aprobación ni está habilitado el Ministerio de Hacienda y Función Pública ni el Ministro de Hacienda y Función Pública

Lo que pide la Orden impugnada no es un mero desglose de información ya contenida en la declaración del IS ni un anexo complementario de información sino una nueva declaración.

La Asociación demandante sostiene que la Orden impugnada infringe el principio de proporcionalidad a causa de los costes administrativos que supone a los contribuyentes la nueva obligación, que impone la misma obligación por igual a todos los contribuyentes.

La Asociación demandante denuncia la vulneración del principio de irretroactividad con base en el artículo 10 de la LGT.

Se opone el Abogado del Estado a las alegaciones y pretensiones de la recurrente y aduce, en esencia, que la resolución impugnada es ajustada a derecho.

Segundo. *Sobre la infracción del principio de jerarquía normativa y principio de legalidad.*

La parte demandante aduce que la Orden impugnada infringe el principio de jerarquía normativa por considerar que la creación de un nuevo modelo de declaración, al margen de la declaración del IS, no está amparada por la Ley y para ello se remite a dispuesto en la disposición final del RIS y el artículo 124.1 de LIS. A la vista de ambos preceptos se aduce que el Ministro, solo está habilitado para crear "un modelo único" de declaración. Además la Orden impugnada añade nuevo supuestos de información que no existían hasta la fecha.

El artículo 98.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, "LGT") fija el principio general de habilitación al establecer que:

"La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria."

Asimismo es preciso remitirse al artículo 117.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que dispone:

"1. A efectos de lo previsto en el artículo 98.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en el ámbito de competencias del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Asimismo, podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración, autoliquidación o comunicación de datos y los supuestos en los que los datos consignados se entenderán subsistentes para periodos sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos."

En el ámbito del IS, el artículo 124.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece:

"1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas"

El artículo 13.4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sobre " Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas", dispone:

"4. El contribuyente deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas."

La Disposición Final del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece:

" Disposición final única. *Habilitaciones al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.*

Se habilita al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas para:

a) Aprobar el modelo de declaración por este Impuesto y determinar los lugares y forma de presentación del mismo.

..< /i>
..."

No cabe apreciar infracción del principio de jerarquía normativa ni del principio de legalidad, en los términos que la parte demandante propugna.

La obligación de información relativa a las operaciones vinculadas se venía cumpliendo a través de los cuadros informativos de operaciones vinculadas contenidos en los modelos 200 y ahora se traslada a un modelo específico, con el fin de simplificar las cargas administrativas derivadas de la cumplimentación de la declaración anual del impuesto.

La información se proporciona a través de una declaración informativa específica que solo deben presentar los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de la Orden. La práctica totalidad de la información requerida por el modelo 232 se venía declaración en un apartado, dentro del modelo 200 del IS. Ahora con el modelo 232 está información se proporciona de forma separada.

No hay infracción del principio de legalidad, pues la reserva de ley en materia tributaria exige que la creación "ex novo" de un tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo debe llevarse a cabo mediante una ley. Se trata de una "reserva relativa", en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento.

En ningún caso cuando el artículo 124 de la LIS habla de "una declaración por este Impuesto" prohíbe que el Ministro de Hacienda apruebe nuevos modelos de declaración. Como apunta la Abogacía del Estado "De hecho, el artículo 124, en la interpretación que ofrece la Recurrente, no daría cobertura, ni al nuevo Modelo aprobado por la Orden recurrida (Modelo 232) ni al Modelo general de declaración del Impuesto (Modelo 200). El precepto habla de "declaración", cuando en puridad el Modelo 200 es una autoliquidación,

con la diferenciación prevista en el artículo 98.1 de LGT ."

Sobre la competencia del Ministro de Hacienda para la aprobación de un modelo de declaración informativa de las operaciones con personas o entidades vinculadas, nos tenemos que remitir a los argumentos que la Sección 2ª expuso en la Sentencia de 3 de octubre de 2010, dictada en el recurso num 277/2010, que examina un supuesto similar, aunque la parte actora defiende que no estamos en el mismo caso.

CU ARTO. Cu estiona, pues, la Asociación recurrente la competencia del Ministro de Hacienda para imponer la presentación de una información adicional que califica de obligación de información autónoma e independiente de la declaración tributaria.

Para la resolución del primer motivo del recurso es preciso partir de lo dispuesto en el art. 93 de la LGT, en cuyo primer apartado se establece:

« 1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de

datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas ».

Conforme nos ha recordado el Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 de noviembre de 2011 - recurso de casación núm. 2117/2009 -, entre otras, del precepto transcrito se colige que el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más limitación que la trascendencia tributaria de la información solicitada, así como su obtención por la persona física o jurídica, pública o privada, requerida, bien como consecuencia del cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario que pesan sobre ella, bien en mérito a sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceros.

A su vez, la trascendencia tributaria ha sido definida por el Alto Tribunal, en su Sentencia de 12 de noviembre de 2003 (rec. cas. núm. 1320/2002), como « la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley. Y esa utilidad puede ser "directa" (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponible, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o "indirecta" (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora -que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas) » [FD Cuarto; en el mismo sentido, Sentencia de 14 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 1320/2002), FD Tercero 2].

Y en relación con la trascendencia tributaria de una información requerida también se pronunció dicha Sala, en Sentencia de 19 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 898/2003), al señalar que « [s]obre el significado y alcance de este concepto jurídico indeterminado, la S.T.S. de 3/2/01 precisa que "la información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos » [FD Tercero; en el mismo sentido, entre otras, Sentencias de 3 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3055/2004), FD Tercero ; y de 12 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 4549/2004), FD Tercero].

A su vez, el apartado 2 del citado precepto -art. 93 LGT - dispone que "las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos".

...

Centrándonos ya en las obligaciones de "suministro" ya hemos dicho que el artículo 93.2 de la Ley General Tributaria dispone que "las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen...".

A su vez, la Disposición Final del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, habilita al Ministro de Economía y Hacienda para "aprobar el modelo de declaración por el Impuesto sobre Sociedades y determinar los lugares y forma de presentación del mismo" y "Establecer los documentos o justificantes que deben acompañar a la declaración", a lo que se añade que la disposición final segunda 2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, dispone que "los modelos de declaración de este impuesto y los de sus pagos a cuenta se aprobarán por el Ministro de Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos para su presentación, así como los supuestos y condiciones de su presentación por medios telemáticos".

Tercero. Nulidad de la Orden por exigir información no preceptiva legalmente.

La parte demandante sostiene que la habilitación normativa del artículo 13.4 del RIS, en modo alguno faculta al Ministerio de Hacienda y Función Pública para la ampliación e imposición indiscriminada y para cualquier importe de nuevas obligaciones de información. Esta alegación no puede ser compartida por la Sala.

Ya hemos dicho en el fundamento anterior, que la Orden impugnada no crea una nueva ni distinta obligación. Es una declaración informativa y como se recoge en el Preamble "El artículo 13.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no establece ninguna restricción específica en cuanto a la obligación de informar siempre que se trate de información relativa a operaciones con personas o entidades vinculadas.

La presente orden regula en qué casos y con qué límites se deberá informar sobre este tipo de operaciones, basándose en la necesidad de contar con una información que es esencial en la lucha contra el fraude fiscal pero sin que suponga una carga administrativa excesiva para los obligados tributarios concernidos por la obligación de presentar el modelo de declaración 232.

En este sentido se solicita la información en los términos y cuantías que se indican en los párrafos siguientes.

En relación con el cuadro denominado «Información operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS)», se mantiene la obligación de informar acerca de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones en el período impositivo supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

En cuanto a la obligación de informar sobre determinadas operaciones específicas, la actual orden ministerial obliga a informar sobre este tipo de operaciones, siempre que el importe conjunto de cada tipo de operación en el período impositivo supere los 100.000 euros, independientemente del método de valoración utilizado, debiendo informarse en este supuesto de cada uno de los tipos de operaciones que superen el límite conjunto.

Asimismo, para los períodos impositivos iniciados en 2016, se ha incluido una regla especial para evitar que se produzca el fraccionamiento de las operaciones vinculadas, de tal forma que aun cuando no se superen los importes conjuntos anteriormente mencionados, existirá igualmente la obligación de informar respecto a aquellas operaciones del mismo tipo y método utilizado, cuando el importe del conjunto de las mismas en el período impositivo sea superior al 50% del importe neto de la cifra de negocios de la entidad.

Por otra parte, y en relación con el cuadro denominado «Operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (artículo 23 y DT 20ª LIS)» y el cuadro denominado «Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales», se ha mantenido el contenido de los mismos en los términos que estaban en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, de tal forma que deberán incluirse estas operaciones independientemente del importe de las mismas."

Del tenor literal del artículo 2 de la Orden, deben informarse:

A) Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones en el período impositivo supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

B) Operaciones específicas, siempre que el importe conjunto de cada una de este tipo de operaciones en el período impositivo supere los 100.000 euros.

C) Independientemente del importe de la contraprestación del conjunto de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, existirá siempre la obligación de presentar el modelo 232, respecto de aquellas operaciones del mismo tipo que a su vez utilicen el mismo método de valoración, siempre que el importe conjunto de dichas operaciones en el período impositivo sea superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad.

D) También será obligatorio presentar el modelo 232 cuando se aplique la reducción en la base imponible prevista en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la cesión de determinados intangibles a personas o entidades vinculadas.

E) Por último, se informará de aquellas operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

La Orden impugnada no hace sino detallar y desglosar el cuadro de información contenido en el modelo 200 de declaración del IS.

Y esta obligación de información se encuentra amparada en el artículo 93.1 de la LGT , que establece:

"1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley , estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos,

informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Y la información sobre las operaciones vinculadas y de las operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales tiene trascendencia tributaria.

Por último, tampoco puede reputarse incumplido el principio de tipicidad que rige en el procedimiento sancionador, en el sentido de que a través de la Orden recurrida se hayan introducido nuevos supuestos sancionadores no previstos legalmente. Los artículos 198 y 199 de la LGT tipifican el incumplimiento de la obligación de información con independencia de la forma en la que se haga (a través de la presentación de un modelo concreto, un requerimiento individual etc).

Como resolvió en su momento, la Sentencia de 3 de octubre de 2013, de la Sección 2ª de la Sala de la Audiencia Nacional , en el fundamento jurídico quinto "No comparte, pues, la Sala la calificación que realiza la recurrente, relativa a que nos encontramos en presencia de "una nueva obligación e información adicional que establece la Orden recurrida", sino que, por el contrario, consideramos que nos encontramos ante una información que forma parte integrante de la declaración y que se encuentra unida indisolublemente a la misma, pues, se reitera, los datos que se exigen son un desglose de la información adicional sobre un dato que figura en la propia declaración. En suma, es un documento que debe acompañar a la declaración y que es anexo inseparable integrante de la declaración, en aquellos casos para los que se establece la obligación."

Cuarto. Sobre la infracción del principio de proporcionalidad.

La parte demandante sostiene que la obligación que imponer el nuevo modelo es masiva e indiscriminada. Añade que la trascendencia tributaria ha de medirse en términos de capacidad económica, esto es, los datos que se requieren han de ser o revelar signos de capacidad económica y en este caso, concluye, no hay ninguna revelación de capacidad económica en la información que se requiere. Por último afirma que la falta de proporcionalidad se revela a la luz de los costes administrativos que supone a los contribuyentes esta nueva obligación.

Tampoco comparte la Sala esta alegación, pues no se trata de una información abstracta, genérica ni indeterminada, sino que está concretada desde el punto de vista subjetivo y objetivo. Y refiriéndonos a la noción de "trascendencia tributaria" como recuerda la STS de 20 de octubre de 2014, dictada en el recurso 1414/2012 " 2.- La noción de "trascendencia tributaria" constituye un concepto jurídico indeterminado. La trascendencia tributaria es la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Norma Suprema, cualidad que puede ser "directa" (cuando la información solicitada se refiere a hechos imposables, es decir, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen) o "indirecta".. 4.- El principio de proporcionalidad en este ámbito exige que solamente han de pedirse aquellos extremos que sirvan al objeto de la norma, esto es, a la aplicación estricta de los tributos."

En este caso, como ya se ha dicho antes, el modelo 232 que crea la Orden HFP/816/2017, es una declaración que obliga a las sociedades a informar sobre determinadas operaciones realizadas durante el ejercicio económico anterior, que se hayan producido con otras partes vinculadas o en los países que Hacienda califica como paraísos fiscales y antes de la creación de este modelo, y este tipo de operaciones debían ser declaradas en un apartado específico dentro de la declaración anual del IS. Ni antes ni ahora, es posible negar que la información sobre operaciones vinculadas y operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales tiene relevancia tributaria, en términos de capacidad económica, pues el origen de la regulación no es otro, como recuerda el preámbulo de la Orden impugnada, que la lucha contra el fraude fiscal.

Rechazamos igualmente la alegación relativa a los costes administrativos, reproduciendo los argumentos de la Sentencia de 3 de octubre de 2013 de la Sección 2ª " Tampoco las alegaciones relativas a los costes administrativos que ello supone para los contribuyentes pueden ser aceptadas por la Sala, bastando con recordar los razonamientos expuestos por el Tribunal Supremo en Sentencias de 6 de febrero y 26 de septiembre de 2007 y en la de 26 de noviembre de 2008 -rec. casación 6007/2006 -, entre otras, en la que declara:

"La parte actora realiza alegaciones genéricas sobre la ingente cantidad de trabajo que supondría obtener tales datos, pero omite efectuar afirmaciones precisas y concretas que permitieran fundar adecuadamente sus afirmaciones, como por ejemplo cuantificando el número de ese tipo de seguros que mantiene en la provincia de Córdoba. Por otro lado, aunque no haya exigencia legal de mantener determinado tipo de listados, es una práctica común en las entidades de determinada dimensión (entre las que sin duda se encuentra la recurrente) la

informatización de sus operaciones, que permite recoger y sistematizar los datos relevantes de las mismas, entre los cuales sin duda estarán el domicilio del tomador del seguro y el valor asegurado del contrato (al menos de modo global)"

Hacemos nuestras las alegaciones sobre este punto que realiza la Abogacía del Estado cuando afirma "Procede en este punto aclarar que la obligación masiva está delimitada a los sujetos pasivos del Impuesto que efectivamente realicen las operaciones delimitadas en la orden, y que el carácter "masivo" también debería precisarse. En el ejercicio 2017 han presentado esta declaración informativa, modelo 232, aproximadamente 70.000 contribuyentes (los declarantes del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2017 fueron 1.500.000)."

En este apartado, la parte demandante plantea " la posibilidad" de que se anule la Orden por carecer de una auténtica Memoria justificativa y económica, pues la explicación de por qué son dos euros por declaración es, al entender de la parte, inexistente. Por ello, concluye " debería declararse la nulidad de la Orden impugnada, pues una Orden puede ser declarada nula por carecer de esta Memoria, como por ejemplo vemos en Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª, Sentencia de 11 de octubre de 2011, rec. 74/2010 "

Esta alegación no puede ser admitida, en cuanto que ausente de cualquier fundamento legal, que ampare su nulidad y/o anulabilidad, cita una Sentencia de la Sala III del Tribunal Supremo, que no es aplicable al presente caso, y que examinaba la conformidad a derecho de una Orden "por la que se establecen los peajes y cánones asociados al acceso de terceros a las instalaciones gasistas para el año 2010 y se actualizan determinados aspectos relativos a la retribución de las actividades reguladas del sector gasista."

Igualmente compartimos las alegaciones sobre esta cuestión que efectúa la Abogacía del Estado, cuando afirma " En este mismo Fundamento de Derecho se pone de manifiesto por la parte demandante la "carencia de una auténtica Memoria justificativa y económica, puesto que no se entiende que la cuantificación de la carga de presentar la declaración sea de 2 euros".

En relación con esta cuantificación debe precisarse que esta declaración informativa tenía como fundamento principal simplificar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, simplificación sin duda existente pero que al ser de muy difícil cuantificación no fue incluida en términos monetarios en la Memoria.

No obstante, en cuanto a la cuantificación realizada en la Memoria de la carga que implica la "presentación de una comunicación electrónica" se ha utilizado un método simplificado de medición de cargas administrativas que es de uso común y generalizado por las Administraciones Públicas.

En cualquier caso y relacionado con la petición de información recogida en el Fundamento Noveno, se debe precisar que la cuantificación estimada recogida en la Memoria justificativa de esta Orden, como en la mayoría de las tramitaciones normativas, no deja de ser una estimación cuya precisión queda limitada por los datos y antecedentes disponibles por parte del órgano tramitador. Es por ello que la cuantificación que se realizó de la carga estimada, partiendo de la información del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, solo permitió considerar como sujetos afectados a 30.948 contribuyentes.

Para el computo de este número de contribuyentes se consideró aquellos declarantes del Impuesto (ejercicio 2016) que hubieran informados en las páginas 21 y 22 de las operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales y operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS y art. 23 y DT 20ª LIS)."

Quinto. Sobre el aumento de la presión fiscal indirecta.

La parte demandante se limita a discrepar de lo manifestado por el Departamento de Gestión Tributaria que en la página 59 del expediente, dice lo siguiente:

"hay que considerar que es considerablemente mayor el número de obligados a la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200 ó 220) y que se verán beneficiados por la nueva medida, que el número de obligados a presentar el futuro modelo 232 que, por otra parte, son los mismos sujetos que venían considerándose obligados tributarios con la normativa vigente y aplicable al ejercicio 2015."

Esta alegación de la parte demandante carece de cualquier soporte probatorio, encontrándonos ante una mera opinión, no contrastada y que parte de una afirmación- la creación de una nueva obligación de información- que no se ajusta a la realidad, con referencia al "importe estimado de las cargas que conlleva la aprobación del

modelo 232", por lo que esta Sala no comparte el supuesto aumento de la presión fiscal indirecta de los contribuyentes.

Sexto. *Sobre la infracción del principio de irretroactividad.*

La parte demandante afirma que no es posible mediante la OM imponerse una obligación con carácter retroactivo que tenga aparejada una sanción en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso.

La parte actora invoca en apoyo de este motivo, el artículo 10 de la LGT y cita las Sentencias del Tribunal Supremo de fecha 6 de octubre de 2017 dictada en el recurso 28/07/2015 y de 10 de octubre de 2017 dictada en el recurso 2784/2015.

El artículo 10 de la LGT dispone:

"1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado."

Efectivamente al art 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , establece como regla general la irretroactividad de las normas tributarias, lo que no exime la posibilidad prevista en el propio precepto citado de que pueda existir una aplicación retroactiva de normas tributarias con respecto a hechos imponible que no hayan agotado su producción en el momento de dictarse la norma tributaria, posibilidad que ha aplicarse de la mano de la doctrina jurisprudencial, y así baste citar por todas las sentencia del Tribunal Constitucional 116/2009 de 18 de mayo , 176/11 de 8 de noviembre y las del Tribunal Supremo de 15 de octubre , 10 de noviembre y 20 de diciembre de 2009 , 8 de julio de 2010 y 19 de diciembre de 2011 .

La presentación del modelo 232 de « Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales» se deberá realizar en el mes siguiente a los diez meses posteriores a la conclusión del período impositivo al que se refiera la información a suministrar (artículo 4) . Mientras que el plazo de presentación del modelo 232 de «Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales», para los períodos impositivos iniciados en el 2016 y que finalicen antes del 31 de diciembre de 2016, será desde el día 1 al 30 de noviembre siguientes a la finalización del período impositivo al que se refiera la información a suministrar (disposición transitorio única).

La Orden impugnada se publica el 30/08/2017 y entró en vigor el 31/08/2017. Para los periodos impositivos iniciados en 2016, que finalicen antes del 31 de diciembre, el plazo es desde el 1 al 30 de noviembre siguientes a la finalización del periodo impositivo al que se refiere la información a suministrar, por tanto, posterior a la publicación de la orden y su entrada en vigor.

La doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en torno al principio de irretroactividad de las normas contemplado en el art. 9.3 de la CE . se encuentra, entre otras en la STC, 1ª, nº 49/2015 , que manifiesta lo siguiente :

"a) Es doctrina reiterada de este Tribunal la de que el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 CE "no es un principio general sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales (SSTC 27/1981 , 6/1983 , y 150/1990)" (STC 173/1996, de 31 de octubre , FJ 3). Fuera de estos dos ámbitos, nada impide constitucionalmente al legislador dotar a la ley del grado de retroactividad que considere oportuno, entre otras razones porque la interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones de congelación o petrificación del ordenamiento jurídico, lo que resulta

inadmisible -ello, obviamente, sin perjuicio del debido respeto a otros principios consagrados en el art. 9.3 CE - (SSTC 108/1986, de 29 de julio , FJ 17 ; 99/1987, de 11 de junio , FJ 6).

b) La expresión "restricción de derechos individuales" del art. 9.3 CE ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual el límite de dicho artículo hay que considerar que se refiere a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de persona (SSTC 104/2000, de 13 de abril , FJ 6 ; 131/2001, de 7 de junio , FJ 5 ; 112/2006, de 5 de abril , FJ 17 ; 89/2009, de 20 de abril , FJ 4 ; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4 , y 100/2012, de 8 de mayo , FJ 10).

c) Lo que el art. 9.3 CE prohíbe es "la incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad" (STC 42/1986, de 10 de abril). Como ha reiterado este Tribunal "la eficacia y protección del derecho individual - nazca de una relación pública o de una privada- dependerá de su naturaleza y de su asunción más o menos plena por el sujeto, de su ingreso en el patrimonio del individuo, de manera que la irretroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas [por todas, SSTC 99/1987, de 11 de junio, FJ 6 b), o 178/1989, de 2 de noviembre , FJ 9], de lo que se deduce que sólo puede afirmarse que una norma es retroactiva, a los efectos del art. 9.3 CE , cuando incide sobre "relaciones consagradas" y afecta a "situaciones agotadas" [por todas, STC 99/1987, de 11 de junio , FJ 6 b)]" (STC 112/2006, de 5 de abril , FJ 17)].

Trasladada al caso de autos la doctrina constitucional transcrita, ha de concluirse que la Orden impugnada en absoluto vulnera el principio constitucional de irretroactividad de las normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, ni por supuesto, tampoco lo hace la Disposición Transitoria.

Ninguna de las dos sentencias que se invocan son aplicables al presente caso. En ambos recursos se examina la conformidad a derecho de una Orden por la que se aprueban las instalaciones tipo y sus correspondientes parámetros retributivos, aplicables a determinadas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos. Uno de los motivos del recurso es la infracción de irretroactividad del artículo 9.3 CE, motivo que es estimado ya que la previsión contenida en el anexo de la orden impugnada " produce efectos sobre situaciones jurídicas consolidadas y agotadas, por lo que resulta procedente declarar la nulidad del mencionado inciso de la disposición impugnada."

Séptimo.

Por consiguiente y, conforme a todo lo expuesto, debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo formulado, con imposición de costas a la parte demandante conforme al art. 139 de la ley de la jurisdicción contenciosa .

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación al caso del pleito, se emite el siguiente,

FALLO

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha decidido:

1º. DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 802/2017, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido Dña. Maria del Valle Gili Ruiz, Procuradora de los Tribunales y de

Asociación Española de Asesores Fiscales, frente a la Resolución identificada en el encabezamiento de esta Sentencia, que confirmamos por ser conforme a derecho y los actos de los que trae causa.

2º. Condenar a la parte demandante al pago de las costas causadas en esta instancia.

Así por ésta nuestra sentencia, que pronunciamos, mandamos y firmamos.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que la misma que es susceptible de recurso de casación el cual deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde

el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art.89.2 de la Ley de la Jurisdicción, justificando el interés casacional objetivo que presenta. De la sentencia será remitido testimonio a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, y así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.