

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079767

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 19 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4727/2020

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. La sentencia recurrida estima que este modelo no vulnera los principios de jerarquía normativa, legalidad, proporcionalidad e irretroactividad, pues la Orden HFP/816/2017 (Modelo 232) no crea una nueva ni distinta obligación [Vid., en el mismo sentido SAN de 3 de octubre de 2013, recurso n.º 277/2010 (NFJ052380)]. El debate suscitado en este litigio versa sobre la conformidad a Derecho de la Orden HFP/816/2017 con los principios de reserva de ley y legalidad -tanto en relación con la obligación formal de información que instaura como de las infracciones y sanciones que pueden sobrevenir en caso de incumplirse tal obligación- así como con los de proporcionalidad y prohibición de retroactividad. La cuestión con interés casacional consiste en determinar si, de conformidad con los principios de legalidad y reserva de ley -referidos tanto a la creación de nuevas obligaciones de información como a las infracciones y sanciones derivadas de un eventual incumplimiento de tales obligaciones formales-, de proporcionalidad y de prohibición de la retroactividad en materia tributaria, 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 es o no conforme a Derecho [Vid., SAN de 25 de mayo de 2020, recurso n.º 802/2017 (NFJ078841)].

PRECEPTOS:

Orden HFP/816/2017 (Modelo 232).
Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, 10, 48, 93 y 178.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 19 y 124.
RD 634/2015 (Rgto. IS), arts. 13 y 37 y disp. final única.
Constitución Española, arts. 9, 25 y 31.

PONENTE:

Don Dimitry Berberoff Ayuda.

AUTO

Magistrados/as

CESAR TOLOSA TRIBIÑO
ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
INES MARIA HUERTA GARICANO
ANGEL RAMON AROZAMENA LASO
DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 19/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4727/2020

Materia: SOCIEDADES Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4727/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dmitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 19 de noviembre de 2020.

HECHOS

Primero.

1. La procuradora D^a. María del Valle Gili Ruiz, en representación de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2020 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 802/2017, promovido por la recurrente 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 (BOE del 30 de agosto) "Orden HFP/816/2017".

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. El principio de jerarquía normativa y el principio de legalidad, reconocidos en el artículo 9.3 de la Constitución española ["CE"], "dado que no existe habilitación legal para crear un nuevo modelo de declaración,

adicional al Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades, y a pesar de ello se ha aprobado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, la creación del Modelo 232".

2.2. El artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"], pues "[d]e la lectura del precepto [...] se deduce que los contribuyentes estarán obligados a presentar "una declaración" por este Impuesto, que es la Declaración modelo 200, que históricamente incluía un apartado de operaciones vinculadas. El nuevo Modelo 232, creado por la Orden impugnada y que la Sentencia de instancia considera ajustado a Derecho, es claramente una segunda declaración, puesto que hasta su propio nombre indica que se trata de una "Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales", para cuya creación y aprobación no estaban habilitados ni el Ministerio de Hacienda y Función Pública ni el Excelentísimo Ministro de Hacienda y Función Pública, por lo que este artículo se habría infringido".

2.3. La disposición final única del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 12 de julio) ["Real Decreto 634/2015"], habida cuenta de que, a juicio de la recurrente, "de esta Disposición Final se desprende que no hay habilitación para la creación de un modelo de declaración de operaciones vinculadas, por cuanto en ninguno de los apartados de la Disposición Final del RIS se establece tal habilitación para la creación ex novo del citado Modelo 232. La única habilitación que se contiene en el RIS lo es para aprobar "el modelo de declaración" (es decir, un modelo único, el Modelo 200), aprobar la utilización de modalidades especiales o simplificadas de declaración (seguiría siendo un modelo único, pero diferente) y establecer qué documentos o justificantes deben acompañarse a la declaración (de nuevo, un único modelo de declaración). Dado que lo que hace la Orden es crear un modelo nuevo con obligaciones distintas, incluso con un plazo de presentación distinto, obligaciones que no están incluidas en el Modelo 200 ni anexadas al mismo, entendemos que infringe, sin duda, el precepto reglamentario".

2.4. El artículo 9.1 CE y ello porque "[d]e la mera lectura de la apenas mencionada Disposición Final del RIS y del art. 124 de la LIS, también citado, interpretados ambos a la luz del art. 9.1 CE, se puede concluir que la creación de un nuevo modelo de declaración (Modelo 232), al margen de la declaración del Impuesto sobre Sociedades (Modelo 200) no está amparada por la Ley. La Orden Ministerial incluye nuevos supuestos de información que no existían hasta la fecha, y adicionales a los incluidos en el Modelo 200 y en la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, - tales como la obligación de declaración de ciertas operaciones específicas en donde existe la obligación de información en el Modelo 232 cuando para cada tipo de estas operaciones con todas las partes vinculadas se supere el importe conjunto de 100.000 euros, de valor de mercado- cuando el límite en el RIS no se establece en 100.000 euros sino en 250.000 euros, por lo que se rebaja en la Orden-, o cuando se trate de operaciones del mismo tipo y método de valoración realizadas con todas las personas o entidades vinculadas que supongan más del 50 por 100 de la cifra de negocios de la compañía del periodo impositivo, en las que hay obligación de informar con independencia de su importe, dado que esta nueva obligación de informar no se prevé ni en la Ley ni en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, como reconoce la Exposición de Motivos de la Orden, que literalmente afirma que se ha creado la obligación de informar "sin que haya habido ninguna modificación legislativa al respecto".

2.5. El principio de tipicidad pues "los arts. 198 y 199 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria (LGT) no permiten sancionar esta nueva obligación de información, creada a través del nuevo Modelo 232, ello porque, a través de una mera Orden ministerial, se ha creado una nueva obligación tributaria, distinta de la ya establecida, sancionable en sí misma, y esta parte considera que no se ha producido un simple traslado o cambio de ubicación de una obligación tributaria ya existente, por cuanto se crea un nuevo modelo (modelo 232), presentable en fecha distinta que el modelo principal del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200), y que incluye nuevas obligaciones de información diferentes a las ya existentes, por lo que las sanciones, no sustentadas en Ley alguna, serían nulas, por infracción del principio de tipicidad, que procede del aforismo latino, aplicable al derecho sancionador, nulla poena sine lege".

2.6. El artículo 13.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE de 12 de julio) ["RIS"], en la medida que, en el sentir de la recurrente, el citado precepto "en modo alguno faculta al Ministerio de Hacienda y Función Pública para la ampliación e imposición indiscriminada de nuevas obligaciones de información a todos los contribuyentes, y que no supone una exigencia de que haya que facilitar a la Administración información sobre operaciones vinculadas (entre ellas cuestiones propias de la documentación, como el método de valoración) que la LIS y su Reglamento de desarrollo no obligan a documentar".

2.7. El principio de proporcionalidad reconocido en el artículo 3.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y en el artículo 31.2 CE, habida cuenta, por un lado, de "la escasa o nula trascendencia tributaria de la información que se pide en algunos de los nuevos supuestos incluidos, y los costes administrativos que supone, para Administración y contribuyentes, esta nueva obligación"; por otro lado, dado que "[e]l examen del Derecho Comparado revela que la normativa española de documentación e información sobre operaciones vinculadas es una de las que exigen una mayor carga de obligaciones formales, lo que, con la consiguiente pérdida de competitividad, la aleja de las tendencias internacionales en la materia, y avala la infracción del principio de proporcionalidad"; y, finalmente, si se tiene en cuenta que "[l]a Orden Ministerial por la que se crea

el Modelo 232 supone un aumento de la presión fiscal indirecta, un aumento de la carga administrativa directa e indirecta para las empresas y un retroceso a nivel global, que no responde a criterios de eficiencia y economía en la ejecución del gasto público, infringiéndose el art. 31.2 CE y que no se basa en el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, proclamado en el art. 3.2 LGT", alegándose en prueba de ello que "son 2,41 veces más los contribuyentes que presentaron el Modelo 232 en 2016 (74.565) que los que rellenaron el Anexo existente en la declaración del IS en 2015 (30.948). ello es claramente indicativo de que el Modelo 232 tiene mayor número de declarantes, por lo que se ha aumentado la presión fiscal indirecta con la creación del citado Modelo 232".

2.8. El principio irretroactividad de las normas tributarias reconocidos en los artículos 10 y 178 LGT, así como en el artículo 9.3 CE, y ello porque "[l]a garantía legal de la irretroactividad de las normas establecida en la LGT, viene a significar que sólo una norma con rango de Ley puede alterarla o suprimirla. Pues bien, el precepto a nuestro entender se infringe, dado que la Orden se aprobó un 28 de agosto, esto es, siete meses y 28 días después de la finalización del periodo impositivo sobre el que había que declarar, con lo que claramente tenía efectos retroactivos porque aplicaba a un ejercicio (2016) devengado 240 días antes de la aprobación de la Orden (31 de diciembre de 2016) y ello con independencia de que el plazo de presentación del Modelo 232 aprobado por la Orden sea en un momento posterior al devengo y a la aprobación de la citada Orden (1 a 30 de noviembre de 2017)", siendo así que "mediante Orden Ministerial se ha impuesto una obligación con carácter retroactivo, que vulnera el principio de irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables, en la medida en que, la obligación de cumplimentar este nuevo Modelo creado por Orden, lleva aparejada una sanción en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso que se ha establecido con posterioridad al inicio del periodo impositivo en que debe aplicar (1 de enero de 2016) y más aún, con posterioridad al devengo del periodo impositivo en que debe aplicar, cuando ya está finalizado (31 de diciembre de 2016)".

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en el artículo 88.2.a) [sic], b), c) y g) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción del artículo 88.3.a) LJCA y, particularmente se indica: (i) en relación con la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA que "dado el gran número de obligados a presentar este Modelo cada año (aunque la Administración demandada expuso que la medida sólo afectó a 30.948 contribuyentes, esta parte aportó oficio del Gabinete del Director General de la AEAT que demuestra que el número de declaraciones fue de 74.565; es claro que, incluso aunque se aceptara que sólo afecta a 30.948 contribuyentes, este número es suficiente como para que se aprecie que afecta a un gran número de situaciones"; y (ii) en relación con la presunción del artículo 88.3.a) LJCA entiende que "salvo error de búsqueda de esta defensa, no existe jurisprudencia sobre la posibilidad de exigir un modelo adicional al ya existente, como consecuencia de una mera Orden Ministerial, sin que haya una Ley que lo prevea".

5. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de septiembre de 2020, habiendo comparecido tanto la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES -recurrente- como la Administración General del Estado -recurrida-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.- Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina: (i) que sienta una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2 b) LJCA]; (ii) que afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2 c) LJCA]; (iii) que resuelve un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general [artículo 88.2 g) LJCA]; y (iv) que aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo.- Objeto del presente recurso de casación

El debate suscitado en este litigio versa sobre la conformidad a Derecho de la Orden HFP/816/2017 con los principios de reserva de ley y legalidad -tanto en relación con la obligación formal de información que instaure como de las infracciones y sanciones que pueden sobrevenir en caso de incumplirse tal obligación- así como con los de proporcionalidad y prohibición de retroactividad.

Tercero.- Doctrina de la sentencia de instancia.

Tras recurrirse ante la Audiencia Nacional la referida Orden HFP/816/2017, la sentencia ahora impugnada desestimó el recurso con los siguientes argumentos:

1. En relación con los principios de jerarquía normativa, reserva de ley y legalidad, la resolución recurrida recoge:

"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" (fundamento jurídico segundo).

"(...) la Orden impugnada no crea una nueva ni distinta obligación. Es una declaración informativa y como se recoge en el Preámbulo [de dicha Orden]", siendo así que "[l]a 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 [... siendo así que] la información sobre las operaciones vinculadas y de las operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales tiene trascendencia tributaria" (fundamento jurídico tercero).

2. En el fundamento jurídico segundo de la resolución impugnada, y en relación con la competencia del Ministerio de Hacienda para imponer la presentación adicional que la recurrente califica de información autónoma e independiente de la declaración tributaria del impuesto sobre sociedades, después de reproducir el artículo 93.1 LGT, y remitiéndose a los argumentos expresados en la sentencia dictada el 3 de octubre de 2010 por la Sección Segunda de la misma Sala [rec. 277/2010; ES:AN:2013:4202], indica:

"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]".

Y después de reproducir el art. 93.2 LGT, refiere:

"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".

3. En lo que concierne al principio de tipicidad, la resolución recurrida indica:

"(...) 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." (fundamento jurídico tercero in fine).

4. En lo que respecta al principio de proporcionalidad, la Sala de instancia, en la sentencia impugnada, indica:

"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 [de la misma Sala sentenciadora, rec. 277/2010; ES:AN:2013:4202] "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)."" (fundamento jurídico cuarto).

5. En lo que se refiere al aumento de la presión fiscal indirecta, el Tribunal a quo se expresa en los siguientes términos:

"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" (fundamento jurídico quinto).

6. Y, finalmente, sobre el principio de irretroactividad la resolución recurrida recoge:

"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 transitori[a] 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 [...] nº 49/2015 [...] 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" (fundamento jurídico sexto).

CUARTO.- Marco jurídico.

1. El artículo 9 CE recoge:

"1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.

[...] 3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

2. El artículo 25.1. CE explicita que "[n]adie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento".

3. El artículo 31.3 CE indica que "[s]ólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

4. El artículo 19.2 LIS refiere:

"Las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales se valorarán por su valor de mercado. Quienes realicen las operaciones señaladas en el párrafo anterior estarán sujetos a la obligación de documentación a que se refiere el artículo 18.3 de esta Ley con las especialidades que reglamentariamente se establezcan".

5. En el artículo 124.1 LIS se lee:

"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.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo".

6. El artículo 13 RIS, que lleva por título "Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas", preceptúa en su apartado 4 que "[e]l 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".

7. El artículo 37 RIS, que lleva por título "Documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales" establece que "[a] efectos de lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales estarán obligados a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica prevista en el capítulo V del título I de este Reglamento, con las siguientes especialidades [...]".

8. La disposición única del Real Decreto 634/2015 dispone:

"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.

b) Aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración, incluyendo la declaración consolidada de los grupos de sociedades. c) Establecer los documentos o justificantes que deban acompañar a la declaración [...]".

9. El artículo 3.2 LGT recoge que "[l]a aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios".

10. El artículo 10 LGT explicita:

"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".

11. El artículo 48 LGT explicita:

"1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

[...] 4. Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le compete con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente".

12. En el artículo 93 LGT, referido a las "Obligaciones de información", se lee:

"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.

En particular:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

2. 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".

13. Y, finalmente, el artículo 178 LGT indica:

"La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley".

Quinto.- *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si, de conformidad con los principios de legalidad y reserva de ley -referidos tanto a la creación de nuevas obligaciones de información como a las infracciones y sanciones derivadas de un eventual incumplimiento de tales obligaciones formales-, de proporcionalidad y de prohibición de la retroactividad en materia tributaria, 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 es o no conforme a Derecho.

Sexto.- *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. La cuestión referida en el razonamiento anterior presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la resolución que se impugna resuelve un proceso en que se impugnó, directa o

indirectamente, una disposición de carácter general, con lo que concurriría la circunstancia del artículo 88.2.g) LJCA. En efecto, dictaminar sobre la conformidad a Derecho de una obligación de información que afecta a decenas de miles de personas y en relación con la cual pueden derivarse, además, sanciones - que podrían ser recurridas autónomamente con impugnación indirecta de la norma que impone tal obligación de suministro de datos-, beneficia sin lugar a dudas al principio de seguridad jurídica recogido en el artículo 9.3 CE e incide frontalmente en la función encargada por el ordenamiento jurídico al Tribunal Supremo.

2. Adicionalmente, la cuestión planteada en el presente recurso se refiere a aspectos sobre los cuales no existe jurisprudencia de esa Sala, motivo por el que concurre asimismo la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA.

3. Habiéndose apreciado interés casacional conforme a lo ya indicado, no es preciso examinar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA en relación con el artículo 90.4 LJCA, si concurren las otras circunstancias y presunciones alegadas por la recurrente.

Séptimo.- Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el anterior razonamiento jurídico quinto.

2. Los preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación son: (i) los artículos 9, apartados 1 y 3, 25 y 31 CE; (ii) los artículos 19.2 y 124 LIS; (iii) los artículos 13.4 y 37 RIS; (iv) la disposición final única del Real Decreto 634/2015 ; y (v) los artículos 3.2, 10 y 178 LGT. Y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 LJCA.

Octavo.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Noveno.- Comunicación inmediata a la Sala de instancia de la decisión adoptada en este auto y remisión de actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/4727/2020, preparado por la representación procesal de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2020 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 802/2017.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, de conformidad con los principios de legalidad y reserva de ley -referidos tanto a la creación de nuevas obligaciones de información como a las infracciones y sanciones derivadas de un eventual incumplimiento de tales obligaciones formales-, de proporcionalidad y de prohibición de la retroactividad en materia tributaria, 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 es o no conforme a Derecho.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: (i) los artículos 9, apartados 1 y 3, 25 y 31 de la Constitución española; (ii) los artículos 19.2 y 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; (iii) los artículos 13.4 y 37 del Reglamento del Impuesto sobre

Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio; (iv) la disposición final única del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades; y (v) los artículos 3.2, 10 y 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa).

Así lo acuerdan y firman.

D. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D.Dimitry Berberoff Ayuda

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.