NUEVA FISCALIDAD

Número 4 • Octubre-Diciembre 2024

ISSN: 1696-0173

Estudios

La estrategia de Inteligencia Artificial de la Agencia Tributaria
Rafael Oliver Cuello

Cuando el Reglamento Europeo sobre Inteligencia Artificial se topó con la fiscalidad
Miguel Ángel Sánchez Huete

La necesaria reformulación de algunas limitaciones locales a la bonificación del IBI para las familias numerosas
Irene Rovira Ferrer

La discutible autonomía de la obligación de ingresar las retenciones a cuenta
María Eugenia Simón-Yarza

El laberinto jurídico de la devolución de las cantidades soportadas por el tipo autonómico del impuesto especial sobre hidrocarburos
Albert Navarro García

Comparación entre las *società benefit* italianas y las *sociedades de beneficio* españolas: perspectivas para la introducción de un régimen fiscal especial para las sociedades mercantiles que persiguen fines sociales
Giulia Grimaldi

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1, a) LGT ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos
José Francisco Sedeño López

La exención del art. 7) p LIRPF para los empleados públicos que prestan servicios en organismos internacionales en el extranjero a la luz de la resolución del TEAC de 19 de julio de 2024 (RG 7196/2023)
José Ángel Gómez Requena

El capítulo final sobre *tax rulings* y ayudas de Estado: de nuevo, una interpretación extensiva del concepto de ayuda de Estado
Estela Ferreiro Serret

Los centros de asistencia aduanera en el derecho italiano (As. C503/23)
Antonio Fernández de Buján y Arranz

A vueltas con la armonización del IVA y del IGIC: la modificación de la base imponible en los supuestos de insolvencia
Marta González Aparicio

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado en relación con el IIVTNU: ¿misión imposible?
María Teresa Mories Jiménez

El Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito en Andalucía
Albert Navarro García

La reducción por transmisión de empresa familiar en la base imponible del Impuesto sobre Donaciones: ¿en qué momento debe verificarse el requisito de la retribución de las funciones de dirección previsto en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio?
Mónica Siota Álvarez

Dykinson, S.L.

NUEVA FISCALIDAD

Número 4 • Octubre-Diciembre 2024

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
http://www.dykinson.es
http://www.dykinson.com

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: https://doi.org/10.14679/3909

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro
Universidad de Bolonia
J. Englisch
Universidad de Münster
F. Escribano López
Universidad de Sevilla
M. Fernández Junquera
Universidad de Oviedo
J. Lasarte Álvarez
Universidad Pablo de Olavide
P. Marchessou
Universidad de Estrasburgo
J. Mª Martín Delgado
Universidad de Málaga
J. Martín Queralt
Universidad de Valencia
C. Palao Taboada
Universidad Autónoma de Madrid
J. Ramallo Massanet
Universidad Autónoma de Madrid
Mª.T. Soler Roch
Universidad de Alicante
A. Rodríguez Bereijo
Ex Presidente del Tribunal Constitucional
J.M. Tejerizo López
Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente
R. Calvo Ortega
Universidad Complutense

Director
I. Merino Jara
Universidad del País Vasco

Coordinadores
J. Calvo Vérgez
Universidad de Extremadura
M. Lucas Durán
Universidad de Alcalá

Secretaria
Irune Suberbiola Garbizu
UPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez
Universidad de Valladolid
Mª.D. Arias Abellán
Universidad Autónoma de Barcelona
L. Mª. Cazorla Prieto
Universidad Rey Juan Carlos
C. Checa González
Universidad de Extremadura
G. De la Peña Velasco
Universidad Complutense de Madrid
E. Eseverri Martínez
Universidad de Granada
R. Falcón y Tella
Universidad Complutense de Madrid
Y. García Calvente
Universidad de Málaga
T. García Luis
Universidad de Alcalá
A. García-Moncó Martínez
Universidad de Alcalá
C. García Novoa
Universidad de Santiago de Compostela
I. García-Ovies Sarandeses
Universidad de Oviedo
M. González-Cuellar Serrano
Universiad Carlos III de Madrid
C. Mª. López Espadafor
Universidad de Jaén
Mª.T. Mata Sierra
Universidad de León
A. Menéndez Moreno
Universidad de Valladolid
J.R. Ruiz García
Universidad de La Coruña
M. Ruiz Garijo
Universidad Rey Juan Carlos
B. Sesma Sánchez
Universidad de Oviedo
E. Simón Acosta
Universidad de Navarra
J. Zornoza Pérez
Universidad Carlos III
J.E. Varona Alabern
Universidad de Cantabria
A. Vázquez del Rey Villanueva
Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

Mónica Siota
Universidad de Vigo

Imposición indirecta estatal

M. González Aparicio
Universidad de León

Hacienda Autonómica y Foral

A. Navarro García
Universitat de Girona

Hacienda Local

Mª T. Mories Jiménez
Universidad de Sevilla

Aduanas

A. Fernández de Buján y Arranz
CUNEF

Fiscalidad Internacional

J. Á. Gómez Requena
Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad Europea

E. Ferreiro Serret
Universidad de Barcelona

Procedimientos, derechos y garantías

J. Fco. Sedeño López
Universidad de Málaga

Índice

Tribuna

Los medios de investigación relativos a la entrada y registro, intervención de libros, papeles y documentos y registros informáticos, en el Anteproyecto de la LECrim 11

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

La estrategia de Inteligencia Artificial de la Agencia Tributaria..... 19

Rafael Oliver Cuello

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Internacional de Catalunya

Cuando el Reglamento Europeo sobre Inteligencia Artificial se topó con la fiscalidad..... 55

Miguel Ángel Sánchez Huete

Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona

La necesaria reformulación de algunas limitaciones locales a la bonificación del IBI para las familias numerosas..... 91

Irene Rovira Ferrer

Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya

La discutible autonomía de la obligación de ingresar las retenciones a cuenta..... 117

María Eugenia Simón-Yarza

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra

El laberinto jurídico de la devolución de las cantidades soportadas por el tipo autonómico del Impuesto especial sobre hidrocarburos ... 145

Albert Navarro García

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona

Comparación entre las *società benefit* italianas y las *sociedades de beneficio* españolas: perspectivas para la introducción de un régimen fiscal especial para las sociedades mercantiles que persiguen fines sociales 191

Giulia Grimaldi

Doctoranda en la Università degli Studi di Siena

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Procedimientos, derechos y garantías

La derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1, a) LGT ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Análisis de la STEDH de 12 de septiembre de 2024 (Solanellas Solanellas v. España)..... 235

José Francisco Sedeño López

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

Fiscalidad internacional

La exención del art. 7) p LIRPF para los empleados públicos que prestan servicios en organismos internacionales en el extranjero a la luz de la resolución del TEAC de 19 de julio de 2024 (RG 7196/2023)..... 245

José Ángel Gómez Requena

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad europea

El capítulo final sobre *tax rulings* y ayudas de Estado: de nuevo, una interpretación extensiva del concepto de ayuda de Estado. Análisis de la STJUE de 10 de septiembre de 2024, asunto C-465/20 P 255

Estela Ferreiro Serret

Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

Imposición aduanera

Los centros de asistencia aduanera en el derecho italiano (As. C503/23) 269

Antonio Fernández de Buján y Arranz

Profesor Contratado Doctor (A) de Derecho Financiero y Tributario
CUNEF Universidad

Imposición indirecta estatal

A vueltas con la armonización del IVA y del IGIC: la modificación de la base imponible en los supuestos de insolvencia. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo 1663/2024, de 21 de octubre 281

Marta González Aparicio

Profesora Permanente Laboral de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León

Hacienda local

La acción de responsabilidad patrimonial de los Ayuntamientos frente a la Administración del Estado en relación con el IIVTNU: ¿misión imposible? 301

María Teresa Mories Jiménez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

El Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito en Andalucía: análisis de la STS 3325/2024, de 13 de junio 319

Albert Navarro García

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona

La reducción por transmisión de empresa familiar en la base imponible del Impuesto sobre Donaciones: ¿en qué momento debe verificarse el requisito de la retribución de las funciones de dirección previsto en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio? A propósito de la STS de 13 de noviembre de 2024 (rec. núm. 2305/2023) 331

Mónica Siota Álvarez

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidade de Vigo

Tribuna

Los medios de investigación relativos a la entrada y registro, intervención de libros, papeles y documentos y registros informáticos, en el Anteproyecto de la LECrim

El 18 de diciembre de 2024 el Pleno del Consejo General del Poder Judicial aprobó el Informe del Anteproyecto de Ley de Enjuiciamiento Criminal.Esto supone la continuación de su trámite, que había estado paralizado durante bastante tiempo. Ante la eventualidad de que su aprobación esté más o menos próxima, parece oportuno ocuparse de algunos de sus aspectos, en tanto en cuanto, en gran medida, su regulación se proyecta sobre la materia tributaria. No hace falta extenderse aquí sobre la incidencia que, en última instancia, puede tener sobre una futura – a medio plazo- reforma de la Ley General Tributaria en esta materia, después de la reforma –cauta, en estas materias- realizada sobre la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y, asimismo, sobre la abundante jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo , de la que destacamos ahora, entre otras, las sentencias de su sección 2ª, de 14 de julio de 2021, rec. cas. 3895/2020, de 9 de junio de 2023 (2), rec. cas. 2086/2022, rec. cas. 2525/2022, de 22 de julio de 2024, rec. cas. 2348/2023, de 16 de septiembre de 2024, rec. cas. 4412/2022 y de su sección 4ª, de 14 de junio de 20023, rec. cas. 6104/2022, de 21 de marzo de 2024, rec. cas. 99/2023, de 2 de julio de 2024, rec. cas. 5831/2023 y también, de su sección 3ª, de 15 de junio de 2015, rec. cas. 1407/2014, de 17 de septiembre de 2018, rec. cas. 2922/2016, de 28 de febrero de 20023, rec. cas. 7650/2021.

Nos guiamos, para dar cuenta de la proyectada regulación, por el citado Informe del Consejo General del Poder Judicial.

El Anteproyecto engloba, en su Título IV, no solo la regulación de la entrada y registro y la intervención de papeles y documentos, sino también los registros de dispositivos de almacenamiento masivo, los registros remotos y las medidas de aseguramientos, actualmente comprendidos en los artículos 588 *sexies, septies y octies* LECrim, y sometidos a las disposiciones comunes de los artículos 588 *bis* a) a 588 *bis* k), que, respectivamente, tratan de principios rectores, solicitud de autorización judicial, resolución judicial, secreto, duración, solicitud de prórroga, control de la medida, afectación de terceras personas, utilización de la información obtenida en un procedimiento distinto y descubrimientos casuales, cese de la medida y destrucción de registros.

Todos esos artículos fueron introducidos por el artículo único.13 de la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la LCRIM para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica, que entró en vigor el 6 de diciembre de 2015. Ello se tradujo en la inclusión de un nuevo capítulo, el IV, en la vigente LECrim., titulado disposiciones comunes a la interceptación de las comunicaciones telefónicas y telemáticas, la captación y grabación de comunicaciones orales mediante la utilización de dispositivos electrónicos, la utilización de dispositivos técnicos de seguimiento, localización y captación de la imagen, el registro de dispositivos de almacenamiento masivo de información y los registros remotos sobre equipos informáticos, llenando el vacío existente. Esa reforma comporta una exigente regulación respecto del acceso al contenido del registro de dispositivos informáticos de almacenamiento masivo.

La ordenación sistemática de la regulación de las entradas y registros obedece a un esquema similar al de la regulación vigente, contenido en el capítulo I (entrada y registro en lugar cerrado) del Título VIII, artículos 545 a 572 de la vigente Ley de Enjuiciamiento Criminal). Según la Exposición de Motivos del Anteproyecto *"se distingue la entrada en el domicilio, sujeta a la garantía judicial constitucionalmente establecida, de la entrada en lugares cerrados que no tienen tal carácter.*

Esta segunda modalidad deberá ser autorizada por el Ministerio Fiscal en su calidad de director de la investigación. Se exceptúa, sin embargo, la apertura de cajas de seguridad, para las que también se exige autorización judicial en atención a la especial expectativa de privacidad que puede albergar la persona que recurre a ellas, que persigue justamente la exclusión total del acceso de terceros.

Queda también sujeta a autorización judicial la entrada en el domicilio de la persona jurídica. Se enuncia en este punto una definición expresa de dicho domicilio directamente tomada de la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 54/2015). También se determinan las personas que, en tal supuesto de hecho, pueden consentir la entrada. Si estas no prestan su consentimiento, será necesaria la autorización judicial. La misma exigencia de autorización judicial se extiende a la entrada y registro de la sede de los partidos políticos, sindicatos y medios de comunicación, así como de los despachos u oficinas donde se desarrollen actividades respecto a las cuales se reconozca el secreto profesional.

La prestación de consentimiento es objeto de una regulación precisa, que trata de despejar cualquier atisbo de ambigüedad. Se ha de proporcionar al interesado una información suficiente acerca de los hechos investigados y la finalidad perseguida con la diligencia, así como de su derecho a oponerse a una entrada que no esté judicialmente autorizada. Se exige, además, que el consentimiento se otorgue siempre de manera expresa y que se haga constar por escrito.

Con esta regulación se evita que la persona afectada por el registro pueda resignarse a la entrada sin ser consciente de los derechos que le asisten, en la errónea creencia de que, tratándose de una actuación verificada por agentes de la autoridad, no puede oponerse a su práctica".

El Informe del Consejo de 18 de diciembre de 2014 señala, por lo que hace al régimen jurídico de la entrada y registro (Capítulo I, artículos 405-422) se fija en la distinción entre la entrada y registro domiciliarios, y la entrada y registro en otros lugares cerrados que no tengan tal consideración, puesto que, mientras la primera precisa la autorización judicial, la segunda necesita la autorización del Ministerio Fiscal, según establecen, respectivamente, los artículos 406 y 422, contemplándose también que la apertura y registro de cajas de seguridad, igualmente precisa autorización judicial, dada *"la especial expectativa de privacidad que puede albergar la persona que recurre a ellas, que persigue justamente la exclusión total del acceso de terceros"*.

Resalta que el Anteproyecto hace hincapié igualmente en la regulación "precisa" del consentimiento, para evitar cualquier ambigüedad, de suerte que el artículo 410 dispone los requisitos de la información que deben prestarse y la necesidad de que el consentimiento sea expreso y conste por escrito, exceptuándose la entrada de agente encubierto, en relación con el artículo 505.3). Despunta la posibilidad de limitación del consentimiento a determinados espacios o por determinado tiempo (410.3). Asimismo, destaca el hecho de que, de ser varios los moradores, la oposición de cualquiera de ellos impide la entrada sin autorización judicial (apartado 5) lo mismo que la existencia de un conflicto de intereses (apartado 6) y subraya que todas esas disposiciones van en línea con la prohibición de someter a testigos o a investigados a preguntas sugestivas o capciosas (artículos 319 y 669). Llama la atención sobre la imprecisa referencia al consentimiento de los menores de edad (apartado 4) poniendo de relieve que, si el menor de edad es la persona investigada, la LECrim no es la norma procesal de aplicación sino la Ley Orgánica de Responsabilidad de los Menores; y si se trata de un menor morador, no investigado, debe entenderse que no puede prestar el consentimiento de entrada por sí mismo, salvo que se tratase de un menor emancipado.

A su juicio, con carácter general, la regulación del Anteproyecto no difiere de la establecida en la vigente LECrim, tanto en sus aspectos genéricos (fines, título habilitante) -definiéndose el concepto de domicilio de persona física y jurídica, y realizándose algunas precisiones o ampliaciones como la exigencia de que existan datos objetivos de la comisión de un hecho delictivo (artículo 411)- como en los relativos a su ejecución y desarrollo, que sufren las adaptaciones precisas al nuevo modelo (artículo 414) e introducen precisiones positivas en aras de una mayor seguridad jurídica, como la determinación del horario nocturno (22.00h-07.00h, artículo 415.1). Destaca también la posibilidad de que el registro pueda documentarse mediante sistemas audiovisuales (artículo 420.2) lo que es valorado positivamente por el Informe, habida cuenta de que coadyuva a la comprobación de una ejecución y desarrollo conforme a los requisitos legales y la autorización judicial.

Repara en que se contempla la notificación al decano del colegio del profesional respectivo en caso de registro domiciliario del despacho de abogados, procuradores o notarios, teniendo en cuenta en este último caso que la doctrina jurisprudencial entiende que, respecto a los despachos profesionales (abogados,

médicos, etc.) se precisa autorización judicial para su registro, dada la naturaleza de la actividad que en ellos se desarrolla y la eventualidad de que se busquen datos o efectos reservados que puedan afectar a la intimidad y ámbito privado de la persona.

Con respecto al tradicional registro de libros, papeles, efectos y documentos, regulado ahora en capítulo II del Título VIII, artículos 573 a 578 de la vigente LECrim) se introduce una regulación particularizada de las cartas personales, diarios íntimos y efectos equivalentes.

Además, pone de relieve el Informe, con respecto al régimen de intromisión en ordenadores, instrumentos de comunicación telefónica o telemática o dispositivos de almacenamiento masivo de información electrónica o el acceso a repositorios telemáticos de datos, que la simple autorización del registro domiciliario no habilita para acceder a estos dispositivos, lo que se regula en el artículo 425 de forma más explícita, señalándose que *"la simple incautación de los mismos practicada en el transcurso de la diligencia de registro domiciliario no legitima el acceso a su contenido"*; a lo que debe añadirse que su aprehensión, fuera de un registro, tampoco autoriza el acceso a los mismos (artículo 425.2) siendo, en este caso, igualmente necesaria la autorización del juez de garantías, aunque se prevé la posibilidad de autorización por el Ministerio Fiscal en casos de urgencia con dación de cuenta al juez para su revocación o confirmación en 24 horas. En ausencia del consentimiento del titular, resulta necesaria la autorización del juez de garantías, que fijará, además, el alcance del registro, determinando, en su caso, si han de realizarse copias de los datos informáticos.

La regulación es, en términos generales, coincidente con lo establecido en los vigentes artículos 588 *sexies* a) y b), LECrim. (respectivamente, necesidad de motivación individualizada y acceso a la información de dispositivos electrónicos incautados fuera del domicilio del investigado) introducidos por la mencionada Ley Orgánica 13/2015**,** de 5 de octubre que viene a recoger la jurisprudencia sobre el asunto (vid. STS 311/2020, de 15 de junio, ECLI:ES:TS:2020:2160) exceptuándose el hecho de que, para la actuación urgente, la Policía Judicial precisa de la autorización del Ministerio Fiscal (párrafo segundo del artículo 425.2) debiendo ser revocada o confirmada la medida por el juez en el plazo de 24 horas. Se recoge en el Informe que, coetáneamente, en los casos de urgencia en relación con la ampliación del objeto del registro, también se elimina la actuación autónoma de la Policía Judicial, que queda igualmente sometida a la autorización del Ministerio Fiscal, el cual deberá comunicarlo al juez para su revocación [artículo 427, en relación con el vigente artículo 588 *sexies* c).3 (autorización judicial)] lo que exigirá de un correcto eficaz y rápido funcionamiento de la relación funcional de la Policía Judicial y el fiscal a fin de que este último esté inmediatamente al tanto de la situación y pueda adoptar sin retrasos la medida de ampliación en los citados casos de urgencia.

Repara en que los artículos 588 *septies* a), b) y c) LECrim (respectivamente, presupuestos y deber de colaboración y duración) se trasladan con algunas variaciones al Capítulo IV del Título IV del anteproyecto (artículos 429 a 432). En primer lugar,

su reubicación sistemática tiene, como consecuencia, que no se encuentren sometidos a las disposiciones comunes (345 a 353), lo que puede provocar ciertos vacíos en la regulación, suplidos en ciertos aspectos, como ladeterminación, en el artículo 430.2, de la tramitación en pieza separada y secreta, proponiendo una regulación más pormenorizada que incluyera aquellos aspectos actualmente contemplados en las disposiciones comunes [588 *bis* a) y siguientes LECrim].Se fija en que en el artículo 430.1 b) del Anteproyecto se establece la obligatoriedad de que, en la resolución judicial autorizando la medida, conste el *software* mediante el cual se ejecutará la misma, previsión que está también actualmente vigente (artículo 588 *septies* a 2.b LECrim) no obstante lo cual, pone de manifiesto que, a su juicio, su efecto puede resultar pernicioso y conllevar un alto coste tanto económico como en términos de efectividad, toda vez que la revelación del *software* empleado, implica la necesidad de desarrollar nuevos programas e instrumentos informáticos, no conocidos, para afrontar con eficacia futuras investigaciones penales.

Las medidas de aseguramiento actualmente reguladas en el artículo 588 *octie*s (orden de conservación de datos) LECrim. se recogen en el Capítulo V (artículos 433 a 435). La única modificación que se produce, como se señala en el Informe, es la relativa a limitar a legitimación del requerimiento de conservación de datos al Ministerio Fiscal.

Téngase presente siempre que en la interpretación de estas materias resulta clave la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Fundamentales, véase Italgomme Pneumatici S.R.L. y otros v. Italia, nº 3661/18 y otras 12, § 148 y 149, de 11 6 de febrero julio de 2025).

En dichos apartados se declara:

> "148. En primer lugar, el marco jurídico nacional, en su caso mediante las directrices de práctica administrativa pertinentes, debe indicar claramente las circunstancias y las condiciones en las que las autoridades nacionales están autorizadas a acceder a los locales y a realizar auditorías y controles fiscales in situ de los locales comerciales y de los locales utilizados para actividades profesionales (véase el apartado 97 supra). No obstante, el rigor de los criterios impuestos por la ley puede tener en cuenta que, en el contexto fiscal, las consideraciones de eficacia pueden justificar poderes relativamente amplios en las fases iniciales del procedimiento tributario (véase el apartado 99 supra). Sin embargo, el marco jurídico interno debería imponer a las autoridades nacionales la obligación de motivar y, en consecuencia, justificar la medida en cuestión a la luz de dichos criterios (véase el apartado 113 supra). Aunque, en materia fiscal, los controles e inspecciones pueden ir más allá de la mera inspección de las cuentas obligatorias (véase el apartado 118 supra), deben establecerse salvaguardias para evitar el acceso indiscriminado o, al menos, la retención y el uso de documentos y elementos no relacionados con el objeto de la medida en cuestión, sin perjuicio del ejercicio de la facultad de las autoridades de incoar procedimientos administrativos separados o, en su caso, procedimientos penales (véanse los apartados 98 y 119-120 supra). En caso de que la legislación nacional no distinga entre las auditorías o inspecciones anunciadas o planificadas con antelación y las auditorías o inspecciones de las que el contribuyente no ha sido informado previamente (véase *Rustamkhanli*, antes citada, § 21), el contribuyente, a más tardar en el momento del inicio de la auditoría, debe tener derecho a ser informado de las razones que justifican la auditoría y de su alcance, de su derecho

a ser asistido por un profesional y de las consecuencias de negarse a permitir la auditoría. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la facultad de las autoridades de acceder a los datos relativos al contribuyente que se hayan obtenido legalmente mediante el acceso a bases de datos fiscales, bancarias y financieras, y la cooperación con otras autoridades, incluso con carácter transfronterizo.

149. En segundo lugar, el marco jurídico interno debe prever claramente un control judicial efectivo de una medida impugnada y, en particular, una revisión del cumplimiento por parte de las autoridades nacionales de los criterios y restricciones relativos a las condiciones que justifican esa medida y su alcance (véase el apartado 101 supra). El Tribunal de Justicia, tras tomar nota de las diversas limitaciones a la competencia de los tribunales tributarios y civiles (véanse los apartados 127130 y 133134 supra), considera que la existencia y disponibilidad de tales vías de recurso no deben estar supeditadas a que una medida haya dado lugar a la emisión de una liquidación tributaria (véase el apartado 128 supra), ni deben estar disponibles únicamente cuando haya concluido el procedimiento de liquidación tributaria (véase el apartado 129 supra). Si un contribuyente cree que las personas que llevan a cabo una auditoría no están actuando de acuerdo con la ley -una posibilidad a la que ya se alude en el artículo 13 de la Ley n.º 212/2000- debería existir algún tipo de revisión intermedia y vinculante simplificada antes de que finalice la auditoría".

Isaac Merino Jara

Director