

Nº 140

Revista Técnica Tributaria

2023

ENERO

MARZO

INSTRUMENTOS JURÍDICO-
FINANCIEROS FRENTE
AL RETO DEMOGRÁFICO:
CONVENIENCIA DE LAS
MEDIDAS FISCALES E
IMPLICACIONES DEL DERECHO
DE LA UNIÓN EUROPEA

TRIBUTACIÓN DE LA IGLESIA
CATÓLICA EN LA IMPOSICIÓN
LOCAL E INDIRECTA ESTATAL

LA DOCTRINA DE LAS TEORÍAS
JURÍDICAS DEFECTUOSAS Y
SU APLICACIÓN AL DERECHO
FINANCIERO Y TRIBUTARIO

NATIONAL PORK ES UN CASO
BIBB, NO UN CASO PIKE

THE TIEBREAKER RULE
FOR TAX RESIDENCE OF
COMPANIES UNDER THE MLI



aedAF

Consejo Editorial

Directora:

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid
(España)

Otros miembros del Consejo Editorial:

Stella Raventós Calvo

Abogado
Presidente de AEDAF
(España)

Javier Gómez Taboada

Abogado
Vocal Responsable de Estudios e Investigación de AEDAF
(España)

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València
(España)

Jesús Calderón González

Magistrado de la Audiencia Nacional
(España)

Carlos Palao Taboada

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero en Montero-Aramburu Abogados
(España)

Abelardo Delgado Pacheco

Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Socio de Garrigues
(España)

Juan Ramallo Massanet

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)

Francisco Clavijo Hernández

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna
(España)

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC
(España)

Ramón Falcón y Tella

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado
(España)

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
(España)

M^a Teresa Soler Roch

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
(España)

Juan Zornoza Pérez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid
(España)

Philip Baker

Abogado en Field Court Tax Chambers
Universidad de Oxford
(Reino Unido)

Jacques Malherbe

Profesor emérito de la Universidad Católica de Lovaina
Abogado
(Bélgica)

Diego Martín Abril

Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Ex director General de Tributos Of Counsel en Gómez-Acebo & Pombo
(España)

Francisco Escribano López

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla
(España)

Begoña Sesma Sánchez

Catedrática de derecho financiero y tributario.
Universidad de Oviedo
(España)

Esaú Alarcón García

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Abat Oliba CEU
Abogado
(España)

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento

Marta González Álvaro

Montserrat Ruiz de Velasco Casas

Fernando Palau Morell

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres

Elena Sánchez González

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares «doble ciego».

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

**Redacción y
Administración:**

O'Donnell, 7 - 1º Dcha
28009 - Madrid
Tel.: 915 325 154
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Edita y diseña:

Asociación Española de
Asesores Fiscales (AEDAF)

**Maquetación e
Impresión:**

LA LEY Soluciones Legales,
S.A.
Calle Collado Mediano, 9
Las Rozas, Madrid

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN:

0214-6010

e-ISSN:

2695-6365

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares):
60€ + IVA
Librerías (4 ejemplares):
48€ + IVA
Números sueltos:
25€ + IVA



Correo electrónico
rtt@aedaf.es
Revista Técnica Tributaria Edición digital:
revistatecnicatributaria.com

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF, MIAR, EBSCO, Aranzadi Instituciones, DICE, CARHUS Plus, Google, Doi.

Revista Técnica Tributaria no comparte necesariamente las opiniones de los colaboradores expuestas en sus artículos

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

Fincas rústicas: propuesta para la admisibilidad de su dación en pago y revisión de medidas tributarias autonómicas para el mejor aprovechamiento de los bienes inmuebles en el sector agroforestal

María Amparo Grau Ruiz 7

Estudios

Instrumentos jurídico-financieros frente al reto demográfico: conveniencia de las medidas fiscales e implicaciones del derecho de la Unión Europea.

Daniel Casas Agudo 21

Tributación de la Iglesia católica en la imposición local e indirecta estatal

Miguel Gutiérrez Bengoechea 59

La doctrina de las teorías jurídicas defectuosas y su aplicación al Derecho Financiero y Tributario

Pedro M. Herrera Molina, Ada V. Tandazo Rodríguez 93

National Pork es un caso Bibb, no un caso Pike

Michael S. Knoll, Ruth Mason 121

The tiebreaker rule for tax residence of companies under the MLI

Daniel Olika 135

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

La trascendencia práctica actual de la anulación del art. 197 bis.2 RGIT por el Tribunal Supremo

Rosa Litago Lledó 155

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 4959/2019, de 13 de diciembre de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 175

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 6576/2020, de 13 de diciembre de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 179

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 3257/2020, de 13 de diciembre de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 183

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 1373/2022, de 21 de diciembre de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 191

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 431/2019, de 19 de diciembre de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 195

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Octava) de 20 de octubre de 2022

Aurora Ribes Ribes 209

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Quinta) de 24 de noviembre de 2022

Aurora Ribes Ribes 215

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Primera) de 1 de diciembre de 2022

Aurora Ribes Ribes 221

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Gran Sala) de 8 de diciembre de 2022

Aurora Ribes Ribes 231

Transferencia

Reformas fiscales y necesidades sociales

María del Carmen Cámara Barroso, Laura Soto Bernabeu 239

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF 257

Novedades editoriales 260

Editorial



FINCAS RÚSTICAS: PROPUESTA PARA LA ADMISIBILIDAD DE SU DACIÓN EN PAGO Y REVISIÓN DE MEDIDAS TRIBUTARIAS AUTONÓMICAS PARA EL MEJOR APROVECHAMIENTO DE LOS BIENES INMUEBLES EN EL SECTOR AGROFORESTAL

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid (España)

Directora de la Revista Técnica Tributaria

Si prestamos atención a las serias dificultades que está atravesando el sector primario de nuestra economía en la actual coyuntura, es fácil percatarse del frecuente abandono de tierras, en gran medida fruto del minifundismo que impide la rentabilidad económica de muchas explotaciones agrarias y forestales en nuestro país, con el consiguiente daño social y medioambiental. Al respecto, cabe transcribir el tenor literal del artículo 40 de la Constitución Española de 1978, apartado 1: «Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo»; y también del artículo 45, apartado 2: «Los poderes públicos velarán por la utilización

racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva».

Situando estos mandatos constitucionales en el contexto internacional, pronto se descubre que todas las economías de la OCDE y la Unión Europea, más once economías emergentes clave, durante el periodo 2019-2021, emprendieron esfuerzos para apoyar la agricultura. Un reciente informe de la OCDE destaca su vulnerabilidad a los efectos del cambio climático, cómo es una fuente principal de emisiones de gases de efecto invernadero y, cómo simultáneamente, tiene el potencial para eliminar el carbono de la atmósfera. También considera, en el marco global, la invasión de Ucrania por parte de Rusia y su impacto en los

mercados de alimentos, forraje, fertilizantes y energía, el riesgo de hambrunas y, en algunos casos, la falta de seguridad alimentaria para la población. Señala que en dicho periodo muchos gobiernos adoptaron disposiciones para proteger a la vez a consumidores y productores agrícolas de la pandemia de COVID-19 y otras crisis. No obstante, añade que su visión a corto plazo debe completarse con mayor previsión a largo plazo. Por ello, la OCDE sugiere adoptar iniciativas con un horizonte temporal más amplio, orientadas a combatir el cambio climático y otros retos afrontados por los sistemas alimentarios¹. Consecuentemente, es razonable llamar aquí la atención sobre el actual tratamiento fiscal de las fincas rústicas y descubrir algún margen de mejora todavía existente en nuestro ordenamiento jurídico.

A la hora de que la Administración tributaria verdaderamente facilite al contribuyente al máximo el cumpli-

miento de las obligaciones tributarias, bien podría resultar útil la reactivación del denominado pago en especie, entendido como dación en pago del artículo 1175 del Código Civil². Esta figura fue reconocida en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, posteriormente se recogió en el artículo 60 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siendo desarrollada en el artículo 40 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, Reglamento General de Recaudación. Quizás ha llegado el momento de hacer un alegato en pro de la normalización de esta forma de extinción de deudas en el conjunto del sistema tributario³, ampliando, mediante previsión expresa, los tributos en los que está admitida y el tipo de bienes aceptados en lugar de una cantidad de dinero⁴. Hasta podría partirse, si se quiere, del uso de valores de referencia o realizar la oportuna valoración equivalente.

1 En el informe *Agricultural Policy Monitoring and Evaluation 2022* (Monitoreo y evaluación de las políticas agrícolas 2022) se muestra que, durante el periodo 2019-2021, cada año los 54 países monitoreados –incluidas todas las economías de la OCDE y la Unión Europea, más 11 economías emergentes clave– brindaron en promedio 817 mil millones de dólares de apoyo a la agricultura, es decir 13% más que los 720 mil millones de dólares registrados de 2018 a 2020. OCDE, El apoyo a la agricultura aumentó en respuesta a las crisis mundiales, y es aún esencial emprender reformas para combatir el cambio climático y las distorsiones de los mercados, París, 23 de junio de 2022. <https://www.oecd.org/newsroom/el-apoyo-a-la-agricultura-aumento-en-respuesta-a-las-crisis-mundiales-y-es-aun-esencial-emprender-reformas-para-combatir-el-cambio-climatico-y-las-distorsiones-de-los-mercados.htm> [última visita: 13 de marzo de 2023].

2 MATA SIERRA, M.T. (2019) «La dación en pago de la deuda tributaria: una necesaria revisión», *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 182. BIB 2019/5976.

3 «La "datio pro soluto" es un medio de extinción tan especial "o tan ordinario, según como quiera mirarse" como los demás sistemas de extinción de la obligación previstos por la LGT (prescripción, compensación, condonación). El hecho de que no se prevea en la LGT, sólo lo convierte en excepcional si el ámbito de lo genérico lo situamos en la totalidad del sistema tributario. En el marco del IRPF o en el de los otros tributos en los que está admitida la dación en pago de bienes culturales (Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Sociedades), esta forma de extinción es tan normal y ordinaria como puede serlo la prescripción, la compensación o la condonación». Cfr. Resolución del TEAC de 28 de mayo de 1999, reclamación económico-administrativa No. 6217/1997 (JT 1999, 1383), Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol. III, 1999, Parte presentación, p. 1296. GALAPERO FLORES, R. (2005) «Formas de extinción de la Deuda Tributaria (Estudio de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de Recaudación)», *Jurisprudencia tributaria*, No. 21, 2005, parte estudio, BIB 2005/2722.

4 A menudo discutida por la naturaleza pecuniaria de la prestación tributaria. FALCÓN Y TELLA, R. (1987) «Problemática del pago en especie: una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, No. 54, p. 217.

Desde la época de Justiniano, en situaciones de crisis, fundamentalmente por razones de política social y económica, se ha permitido la dación en pago en el ámbito privado. Especialmente cuando las circunstancias impedían que los deudores pudieran encontrar compradores para sus bienes inmuebles a un justo precio. De hecho, forzar ventas precipitadas puede, además, desencadenar alteraciones en el valor real de ciertos bienes en el mercado, causando injustificadamente perjuicios también a terceros⁵. En el campo de la Hacienda pública históricamente se aprecian avances y retrocesos en la evolución normativa del pago en especie (el último, sin ir más lejos, al introducirse limitaciones en su regulación para la reducción del déficit público⁶). Por un lado, cuando se observa que, en el pasado, la Administración tributaria no ha sido proclive a aceptar esta forma de pago en la práctica, cabe apelar a un principio tan elemental como el de eficacia (para no que no siga ignorándose la consecuencia de incurrir ulteriormente en procedi-

mientos administrativos costosos —desde la doble perspectiva temporal y económica—)⁷. Por otro lado, a los conocidos argumentos sobre las dificultades en la realización de bienes inmuebles que puedan afrontar algunos deudores, se suma hoy en día una evidente demanda social a la hora de apoyar determinados objetivos extrafiscales. Por ello, sería sensato soportar cuidadosamente la oportunidad de que puedan monetizarse las aportaciones a los mismos y dinamizarlos convenientemente. Sobre todo, en una etapa en la que se pregona que las finanzas privadas y públicas quieren o deben ser especialmente sensibles a los temas de sostenibilidad, exigiéndose a sus responsables que informen claramente sobre sus respectivas actuaciones en esa línea.

Por tanto, en principio, la admisibilidad de cualquier bien o derecho debería poder ser considerada siempre que con ello se garantizase debidamente la satisfacción de los beneficios que al interés general debe

5 *Ibidem*, p. 224.

6 El Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, añadió un apartado 2 al artículo 60 indicando que serán objeto de inadmisión —desde 2017— las solicitudes de pago en especie de las deudas tributarias que tengan la condición de inaplazables.

7 Brillantemente hizo este planteamiento la profesora Mata Sierra. «En todo caso, abrir la posibilidad a que se puedan ofertar otro tipo de bienes o derechos por los contribuyentes de los tributos locales no solo amplía las posibilidades de actuación de estos Entes públicos, añadiendo una vía más de adquisición de bienes en los que, por distintos motivos pudieran estar interesados, sino que a nuestro juicio palía la más que notoria injusticia que puede producirse para los administrados cuando no se les permite pagar las deudas tributarias con determinados bienes que al final, en muchos casos la Administración local acaba embargando, ejecutando y, si no se enajenan en primera o segunda licitación, adjudicándose en vía de apremio eso sí, tras la pérdida de un tiempo considerable— que puede perjudicar a ambas partes— y con los costes y la rebaja exagerada del valor que dichos bienes pudieran tener. En una época donde la crisis afecta a los contribuyentes dificultándoles la venta de los bienes, no estaría de más una actitud más abierta por parte de la Administración tributaria en aras al cumplimiento último de la justicia tributaria». MATA SIERRA, M.T., op.cit., BIB 2019\5976.

reportar⁸. Así pues, no sólo bastaría fijar la vista exclusivamente en el interés cultural de ciertos bienes, sino también, por ejemplo, cabría contemplar diferentes razones que pudieran justificadamente interesar al ente público correspondiente (circunstancias económicas o de otra índole, como cubrir determinadas necesidades en la ejecución de la legislación urbanística). En este sentido, en el futuro, atinadamente, podría llegar a valorarse por la Administración también el interés medioambiental en juego. ¿Por qué habría seguir impidiendo el legislador que puedan ofertarse bienes de naturaleza tal que lo garantizaran? Desde luego, el comportamiento del legislador habría de estar guiado por las prioridades sociales amparadas en la Constitución⁹, e igualmente el órgano administrativo competente debería resolver de

manera motivada en cada caso concreto¹⁰. Eso sí, asegurándose de no dar cobertura a intereses espurios¹¹. En todo caso, convendría agilizar los plazos de resolución y hacer uso de las tecnologías disponibles para llevar a cabo las pertinentes comprobaciones sobre la inclusión en los Registros específicos, Inventarios de aplicación, etcétera.

Son las normas sustantivas (de patrimonio, agrarias...) y/o las tributarias (preferiblemente éstas) las que deben contemplar en particular y de forma expresa el interés del bien en cuestión y el que sea susceptible de utilización este medio de pago. Así, diferentes Comunidades Autónomas han regulado el ámbito de aplicación de esta figura en su territorio de manera distinta y abierto nuevos

8 En el Derecho comparado, no es extraño encontrar ejemplos en distintos países relativos a la admisibilidad del pago del Impuesto sobre sucesiones con bienes inmuebles heredados. En Corea del Sur se permite en el Portfolio 7210-1st: Business Operations in the Republic of Korea, XII. Inheritance and Gift Tax, F. General Principles of Inheritance and Gift Tax, 7a(1) Gross Inherited Property. Tax Management Portfolio, Business Operations in the Republic of Korea, Bloomberg Tax, No. 7210. E incluso en el Reino Unido se preveía desde 1910 en (1909-10)Act,1910. [10EDw.7. CH.8.] https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1910/8/pdfs/ukpga_19100008_en.pdf

9 «La aceptación por parte del legislador tributario de la dación de bienes pertenecientes al patrimonio histórico engarza perfectamente con la finalidad fiscal y extrafiscal del sistema tributario. Así, por un lado, con esta figura se pretende recaudar una deuda tributaria (fin fiscal) y por otro, se propicia la contribución de las Administraciones a la protección y conservación del patrimonio histórico y cultural recogido en el artículo 46 de la CE». [...] «cabría también ampliar el tipo de bienes susceptibles de ser ofertados a bienes o derechos de otro tipo, sin que hubiera de faltar esa justificación extrafiscal, tampoco en ese caso. Así, puede resultar acorde al artículo 47 de la CE que Ayuntamientos o CC.AA. reciban en dación en pago parcelas o inmuebles que pudieran destinarse al fin social de propiciar el derecho a una vivienda digna y adecuada, o conforme al artículo 46, en el caso de las parcelas, a promover, defender y conservar un medioambiente adecuado para el desarrollo de las personas». *Ibidem*.

10 A la solicitud presentada al órgano de recaudación que tenga atribuida la competencia en la norma de organización específica, se acompaña valoración de los bienes y un informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos ambos por el órgano competente que corresponda o, en su defecto, justificante de haberlos solicitado. De ampliarse el objeto de la dación, entendemos que el Informe base de la resolución de la resolución de admisión o inadmisión debería justificar en qué grado la adquisición de los bienes ofrecidos contribuirá a la consecución del objetivo previsto en la Constitución.

11 Al admitirse el uso de esta figura a las personas jurídicas, se criticaron los motivos de la dación por propiciar, en algún caso, situaciones de ingeniería fiscal. LÓPEZ GETA, J.M. (1995) «La entrega de bienes en pago de deudas tributarias», *Impuestos*, No. 12, p. 57.

cauces para su desarrollo¹². En particular, las forales prevén: «el pago de la deuda tributaria podrá realizarse asimismo mediante la entrega de otros bienes que, a estos solos efectos, sean declarados de interés cultural por el Gobierno de Navarra o se consideren de excepcional interés para la Comunidad Foral»¹³; «en casos excepcionales la Administración tributaria podrá admitir el pago en especie de la deuda tributaria en período voluntario o ejecutivo, mediante la entrega de cualquier bien o derecho»¹⁴; «en casos de excepcional interés para el Territorio Histórico, la Diputación Foral, previo informe pericial o de aquellos otros que estime oportunos, podrá admitir el pago de la deuda tributaria mediante la entrega de obras u objetos de interés histórico o artístico o la cesión de otros bienes o derechos. Del mismo modo, podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria cuando una Norma Foral lo disponga expresamente»¹⁵; y «en casos excepcionales, la Administración tributaria, previos los informes que estime oportunos, podrá admitir el pago de la deuda tributaria, en período voluntario o ejecutivo, mediante la entrega de

cualquier bien o derecho»¹⁶. Esta vía encierra un gran potencial. Si bien ocasionalmente se ha regulado en el plano autonómico —de manera confusa— esta figura en un artículo dedicado a los beneficios fiscales, cuando su naturaleza no es tal¹⁷.

Ahora bien, no sorprende, en absoluto, que hayan sido muchas Comunidades Autónomas, en el marco de las competencias de que gozan en los tributos cedidos, las que hayan prestado atención a las graves circunstancias por las que atraviesan sus territorios (abandono de actividad económica, devastadores incendios, avance de la desertificación, etcétera) y hayan tratado clarísimamente de incentivar comportamientos que mantengan la productividad de las tierras. Así se pone de manifiesto en un rápido repaso al panorama general de las medidas autonómicas vigentes en el año 2022. Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Comunidades Autónomas, LIBRO ELECTRÓNICO TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA 2022, Ministerio de Hacienda y Función

12 «El tratamiento de la dación en pago para deudas tributarias que han realizado estos Entes territoriales ha sido mucho más expansivo que en el caso del Estado, tanto en el tipo de tributos a los que afecta, que pueden ser todos los autonómicos e, incluso, los locales radicados en su territorio, como en la regulación del tipo de deudas que pueden saldarse por esta vía que pueden ser incluso de naturaleza no tributaria, o sanciones. También se amplía en muchos casos la tipología de bienes que pueden utilizarse en la misma que no se ciñen a los pertenecientes al Patrimonio Histórico...». «La redacción dada por las Normas Forales Generales Tributarias se separa claramente de la tónica habitual en la medida en que las dos primeras admiten con absoluta amplitud que la dación en pago se realice con cualesquiera bienes o derechos (si bien, califican esta forma de pago de excepcional); en el caso de Guipúzcoa, parece respetarse la preferencia por bienes de interés histórico o artístico si bien acaba decantándose también por la posibilidad más amplia de "cesión de otro tipo de bienes o derechos" (y ello con la imprecisión que supone el uso del término cesión como sinónimo de dación que es lo que realmente se está contemplando). También destaca que debe ser en supuestos de excepcional interés para el territorio histórico y no en todos los casos y que las Normas forales pueden disponer expresamente esta posibilidad». MATA SIERRA, M.T., op.cit., BIB 2019\5976.

13 Artículo 51.4 *in fine* de la Ley Foral General Tributaria de Navarra, No. 13/2000, de 14 de diciembre.

14 Artículo 58.2 de la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya, No. 2/2005, de 10 de marzo.

15 Art. 59.3 de la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa, No. 2/2005, de 8 de marzo.

16 Art. 59.2 de la Norma Foral General Tributaria de Álava, No. 6/2005, de 28 de febrero.

17 Por ejemplo, el artículo 75 de la Ley 12/2002, de 11 de julio, del Patrimonio Cultural de Castilla y León.

Pública, Madrid, actualizado a 13 de febrero de 2023. Capítulo II: "Medidas sobre tributos cedidos aprobadas para 2022" <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-II-Tributacion-Autonomica-2022.pdf> [última visita: 13 de marzo de 2023].

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede introducirse una deducción por donación de fincas rústicas a favor de la Comunidad Autónoma. El Principado de Asturias la ha fijado, siendo del 20 % del valor de la donación, con el límite del 10 % de la base liquidable del contribuyente¹⁸. En el Impuesto sobre el Patrimonio pueden tomarse en cuenta los terrenos rústicos afectos o los que se arrienden mediante una deducción proporcional en la cuota. Así, en Galicia se prevé que, si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen terre-

nos rústicos afectos a una explotación agraria inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia, se aplicará una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes –siempre que estén afectos por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo–. También tendrán derecho a aplicar la deducción los contribuyentes que cedan en arrendamiento los terrenos rústicos por idéntico periodo¹⁹.

Sin embargo, donde se aprecia con más intensidad la diligencia de los Parlamentos autonómicos es en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya sea incorporando reducciones propias o mejoradas cuando se adquieren fincas rústicas. Por ejemplo, Cataluña incluye, para las adquisiciones *mortis causa*, una mejora de la reducción de la base imponible del 95 % por adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal

18 Art. 8 TR aprobado por D. Leg. 2/2014, regulada por primera vez en el art. 11 Ley 15/2002, vigor 2003.

19 Se aclara que esta deducción es incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las exenciones reguladas en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque dicha exención sea parcial. Art. 13 ter. Tres TR aprobado por D. Leg. 1/2011, apartado introducido por art. 2 Ley 9/2017, vigor 2018, nueva numeración dada por DF primera. Trece Ley 11/2021. Además, si entre los bienes o derechos se incluyesen participaciones en las Sociedades de Fomento Forestal reguladas en la Ley 7/2012, de 28 de junio, de Montes de Galicia, en entidades agrarias, cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra que tengan por objeto exclusivo actividades agrarias o en entidades que tengan por objeto la movilización, recuperación de las tierras agrarias de Galicia al amparo de los instrumentos previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, préstamos realizados a favor de las entidades anteriores, así como garantías constituidas personalmente a favor de estas y participaciones de los socios capitalistas en cuentas en participación constituidas para el desarrollo de actividades agrarias y en la que el partícipe gestor sea alguna de las entidades mencionadas, se aplicará una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichas participaciones. Art. 13 ter. Dos TR aprobado por D. Leg. 1/2011, apartado introducido por art. 2 Ley 9/2017, vigor 2018, redacción actual dada por DF primera. Once Ley 11/2021. Si se hubiesen incluido bienes incorporados a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, se aplicará una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, siempre que dicha adscripción se mantenga durante un plazo de, al menos, 5 años. Los citados bienes y derechos deberán estar inscritos en los registros que resulten de aplicación y la deducción será incompatible con la aplicación de las exenciones del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Art. 13.ter. Seis TR aprobado por D. Leg. 1/2011, apartado introducido por DF primera. Catorce Ley 11/2021, vigor 22-5- 2021.

en terrenos que hayan sufrido incendios forestales en los 25 años anteriores o que hayan sido declarados zona de actuación urgente²⁰. También contempla una reducción propia del 95 % del valor de las fincas rústicas de dedicación forestal situadas en terrenos incluidos en un espacio de interés natural –del Plan de espacios de interés natural, aprobado por el Decreto 328/1992, de 14 de diciembre, o en un espacio de la Red Natura 2000–²¹.

En una línea de actuación parecida, Galicia tiene establecida una reducción de la base imponible del 99 % por adquisición *mortis causa* de parcelas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica²², y otra del 95 % por

adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal incluidas en la Red Gallega de espacios protegidos²³. Incluso pueden incrementarse los correspondientes porcentajes para estimular que las fincas sean utilizadas –contribuyendo de esta forma a mantener la función social de la propiedad cuando por las difíciles circunstancias económicas no parece deseable gravar su infrautilización–. En el caso gallego, el último porcentaje referido de reducción será del 99 % cuando además las fincas rústicas no se encuentren en una situación de abandono, o si lo estuvieran, se cambie esta situación en el plazo de un año desde la adquisición, y se mantenga esta situación por lo menos durante un plazo de 5 años²⁴. En lo tocante a las adquisiciones *inter vivos*, Galicia regula una reducción del 99 % por adquisición de parcelas

20 Por el cónyuge, los descendientes o adoptados, los ascendientes o adoptantes o los colaterales hasta el tercer grado del causante. Se aplican los siguientes requisitos: «que dispongan de un instrumento de ordenación forestal aprobado por el departamento competente, que sean gestionadas en el marco de un convenio formalizado con la Administración forestal y que se encuentren ubicadas en terrenos que hayan sufrido incendios forestales en los 25 años anteriores o que hayan sido declarados zona de actuación urgente, requiriendo que se mantenga durante 10 años». Art. 20 y 21 Ley 19/2010, regulada por primera vez en el art. 30.e). Cuatro Ley 25/1998, vigor 1999, pero solo para adquisiciones por cónyuge y descendientes; periodo de mantenimiento incrementado de 5 a 10 años por Ley 19/2010. 21 «En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes o adoptados, a los ascendientes o adoptantes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante. Periodo de mantenimiento de 10 años, salvo que muera el adquirente o la adquirente dentro de este plazo». Art. 27 y 28 Ley 19/2010, regulado por primera vez en art. 10 y 11 Ley 17/2007, vigor 2008.

22 Siempre que se mantenga la propiedad por el plazo, contenido en estatutos sociales, que reste de permanencia obligatoria en la gestión conjunta. Art. 7.Siete TR aprobado por D.Leg. 1/2011, regulado por primera vez en art. 2 Ley 15/2010, vigor 2011.

23 Siempre que se adquieran por cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales, por consanguinidad o afinidad, hasta cuarto grado y se mantengan durante 5 años. Art. 7.Seis TR aprobado por D.Leg. 1/2011, regulado por primera vez en art. 8 Ley 9/2008, vigor 1-9-2008, redacción actual dada por DF primera. Siete Ley 11/2021.

24 Para calificar la situación de abandono de una finca rústica se atenderá a la definición de tierra agroforestal en situación de abandono incluida en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia. En relación las construcciones que puedan existir sobre el suelo rústico, en caso de no estar afectas a una explotación agraria en funcionamiento, la reducción no se extenderá a la parte de la base liquidable que se corresponda con el valor de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta, excepto que en el plazo máximo de 1 año desde la adquisición de las fincas rústicas se incorporen a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, o bien cuando dichas fincas ya se encontraran adheridos a alguno de estos instrumentos en el momento en que tuvo lugar la adquisición *mortis causa*.

forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica²⁵; y otra reducción del 99 % por adquisición inter vivos de fincas rústicas por parte del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendentes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad o afinidad, hasta el cuarto grado inclusive, del donante, siempre que se den ciertas circunstancias a las que ya hemos aludido²⁶.

En Murcia, se establece una reducción propia aplicable en las adquisiciones mortis causa de fincas rústicas del 99 %, siempre que dicha parcela sea transmitida en el plazo de 1 año a una persona agricultora profesional dada de alta en el régimen de Seguridad Social que le corresponda, titular de una explotación agraria, a la que quedará afecta durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante²⁷. También existe una reducción propia del 99 % aplicable en las adquisiciones inter vivos de fincas rústicas, siempre que en la fecha de devengo las personas adquirentes o sus cónyuges tengan la condición de

personas agricultoras profesionales en los mismos términos²⁸.

En la Comunidad Valenciana, entre las reducciones de la base imponible en adquisiciones *mortis causa*, figura una reducción propia por adquisición de fincas rústicas del 99 %²⁹. También existe una bonificación del 99 % en las adquisiciones *mortis causa* de fincas rústicas autorizadas en los procesos de reestructuración parcelaria pública y privada³⁰. Hay, además, una reducción propia de la base imponible propia del 99 % por donación u otro negocio jurídico a título gratuito inter vivos de explotaciones agrarias o parcelas con vocación agraria³¹.

En Canarias se contempla una reducción propia del 97% del valor de los bienes en caso de adquisición por parte del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida de fincas rústicas ubicadas en determinados espacios, siempre y cuando se mantengan en el patrimonio del adquirente durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante³². Así mismo, existe una bonificación del 100 % de la cuota correspondiente a la donación de un terreno rústico

25 Siempre que se mantenga la propiedad por el plazo, contenido en estatutos sociales, que reste de permanencia obligatoria en la gestión conjunta. Art. 8.Siete TR aprobado por D.Leg. 1/2011, regulado por primera vez en art. 2 Ley 15/2010, vigor 2011.

26 Art. 8. Nueve TR aprobado por D.Leg. 1/2011, medida introducida por DF primera. Diez Ley 11/2021, vigor 22-5-2021.

27 Se aplica a los adquirentes de los Grupos I, II, III y IV hasta colaterales del cuarto grado de parentesco. Art. 3.Tres TR aprobado por D.Leg. 1/2010, medida introducida por art. 3.Uno Decreto-ley 1/2022, vigor 13-4- 2022.

28 Se aplica a los adquirentes encuadrados en cualquiera de los grupos de parentesco del art. 20.2 LISD. Art. 4.Cinco TR aprobado por D.Leg. 1/2010, medida introducida por art. 3.Dos Decreto-ley 1/2022, vigor 13-4-2022.

29 Art. 80 Ley 5/2019, vigor 7- 3-2019, redacción dada por art. 55 Ley 3/2020.

30 Previstos en la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana, siempre que como consecuencia de la aplicación de la legislación sectorial no se obtenga una bonificación o exención más favorable. Art. 75 Ley 5/2019, vigor 7-3-2019.

31 Art. 81 Ley 5/2019, vigor 7-3-2019, redacción dada por art. 55 Ley 3/2020.

32 Espacios a los que se refiere el art. 48 del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo, por el que se aprueba el TR de las Leyes de Ordenación del Territorio de Canarias y de Espacios Naturales de Canarias. Art. 23-bis TR aprobado por D. Leg. 1/2009, introducido por art. 46 Ley 4/2012, vigor 1-7-2012.

situado en la Palma, con o sin construcciones o edificaciones, cuyo devengo se produzca antes del 31 de diciembre de 2026³³.

En las Islas Baleares se prevé una reducción propia del 95 % del valor de los terrenos en los supuestos de adquisición mortis causa por el cónyuge, descendientes o ascendientes del causante de terrenos situados en áreas de suelo rústico protegido, áreas de interés agrario o espacios de relevancia ambiental³⁴. Esta reducción se aplicará sólo a las fincas en las que, como mínimo, un 33 % de la extensión quede incluida dentro de las áreas o los espacios antes mencionados, y en proporción a este porcentaje, y será incompatible con cualquier otra reducción estatal o autonómica que recaiga sobre estos bienes³⁵.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se han adoptado varia-

das medidas en sus diferentes modalidades en los supuestos de transmisiones, arrendamiento o cesión temporal de terrenos.

En Galicia, la regulación es muy detallada. Entre otros preceptos, hay una deducción del 100 % de la cuota en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas aplicable a los arrendamientos de fincas rústicas, siempre que el arrendatario tenga la condición de agricultor profesional o silvicultor activo y sea titular de una explotación agraria a la cual queden afectos los elementos objeto de alquiler, o bien socio de una sociedad agraria de transformación, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil que sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos arrendados³⁶. Igualmente se incluye una deducción del 100 % de la cuota en las transmisiones onerosas de parcelas forestales incluidas en la superficie de ges-

33 Art. 7.4 Decreto Ley 12/2021, apartado introducido por DF octava. Cinco Ley 6/2021, vigor 2022. Requisitos: Que el donatario sea propietario, usufructuario o nudo propietario de un inmueble que haya sido destruido por la acción de la lava. El terreno rústico donado debe permanecer en el patrimonio del donatario con la misma finalidad que el inmueble destruido por un plazo de al menos cinco años, a contar desde su adquisición. La donación debe formalizarse en escritura pública, debiendo constar de forma expresa que el terreno rústico donado ha de destinarse a la misma finalidad que el inmueble destruido.

34 Espacios a los que se refieren los apartados a), b) y c) del art. 19.1 y la DT octava de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las Directrices de Ordenación Territorial de las Illes Balears. Art. 32 TR aprobado por Dec. Leg. 1/2014, regulado por primera vez en la DA 13ª Ley 6/1999, vigor 18-4-1999, ampliada a espacios de relevancia ambiental desde el 2007.

35 Del mismo porcentaje de reducción disfrutará la transmisión de participaciones en entidades o sociedades mercantiles que tengan en su activo terrenos situados en suelo rústico, área de interés agrario o espacio de relevancia ambiental en un porcentaje igual o superior al 33 %, en proporción a dicho porcentaje

36 También se establece la deducción con igual porcentaje para arrendamientos o cesiones temporales de fincas rústicas que se lleven a cabo para su incorporación a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia. Art. 16.Dos TR aprobado por D.Leg. 1/2011, regulado por primera vez en art. 3.Uno Ley 15/2010, vigor 2011, redacción actual dada por DF primera. Quince Ley 11/2021.

tión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica, siempre que se realicen entre miembros de las mismas o con terceros que se integren en la agrupación, y se mantenga la propiedad por el plazo que reste de permanencia obligatoria en la gestión conjunta³⁷. Además, existe una deducción del 100 % de la cuota aplicable a las transmisiones de suelo rústico. En el supuesto de que sobre el suelo rústico exista una construcción que no esté afecta a una explotación agraria en funcionamiento, la deducción no se extiende a la parte de la cuota que se corresponde con el valor en la base liquidable de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta, con limitadas excepciones³⁸. Ambas deducciones son incompatibles con la relativa a las transmisiones del pleno dominio o del usufructo de elementos afectos a una

explotación agraria³⁹. Resulta especialmente llamativa la deducción del 100 % de la cuota en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas para las transmisiones en propiedad, arrendamiento o la cesión temporal de terrenos del en que inter venga el Banco de Tierras de Galicia, conforme a lo previsto en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia –puesto que este tipo de bancos está llamado a proliferar en los próximos años–. Este beneficio es incompatible con cualquier otro que pudiera ser de aplicación a esas adjudicaciones o al encargo de mediación y deberá mantenerse durante, al menos, 5 años el destino agrario de la finca⁴⁰. Adicionalmente, en la modalidad de actos jurídicos documentados, se adopta una deducción del 100 % de la cuota correspondiente al gravamen gradual de documentos notariales que recae sobre agregaciones, agrupaciones y

37 Art. 16.Cuatro TR aprobado por D.Leg. 1/2011, regulado por primera vez en art. 3.Dos Ley 15/2010, vigor 2011.

38 Excepto que se trate de transmisiones de fincas rústicas que en el plazo máximo de 1 año desde la adquisición se incorporen a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia o que ya se encuentren adheridas a alguno de estos instrumentos, en cuyo caso la deducción sí comprenderá el valor de las construcciones que existan sobre las fincas rústicas y del suelo sobre el que se asienten. Art. 16.Cinco TR aprobado por D.Leg. 1/2011, medida introducida por art. 3.Tres Ley 13/2015, vigor 2016, redacción actual dada por DF primera. Diecisiete Ley 11/2021.

39 Deducción del 100 % de la cuota aplicable a las transmisiones del pleno dominio o del usufructo de elementos afectos a una explotación agraria, ya sea como consecuencia de su transmisión individualizada o de una explotación agraria en su integridad. Art. 16. Díez TR aprobado por D. Leg. 1/2011, apartado introducido por DF primera. Dieciocho Ley 11/2021, vigor 22-05-2021. Requisitos: Que la adquisición se formalice en escritura pública. Que los elementos adquiridos se mantengan afectos a la explotación agraria durante un plazo de 5 años desde su adquisición, bien directamente por parte del adquirente, excepto que este falleciera dentro de este plazo, o bien por parte de aquellas personas a quien el adquirente haya transmitido los elementos en virtud de un pacto sucesorio, ante de la finalización de dicho plazo. El titular de la explotación debe mantener durante este plazo la condición de agricultor profesional o silvicultor activo. Que en la explotación agraria de la que proceden los elementos adquiridos se vinieran realizando, efectivamente, actividades agrarias durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo. Esta deducción resulta incompatible, para un mismo negocio jurídico, con la deducción por la adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica y con la deducción aplicable a las transmisiones de suelo rústico.

40 Art. 16.Tres TR aprobado por D.Leg. 1/2011, redacción actual dada por DF primera. Dieciséis Ley 11/2021, y art. 3.Dos Ley 13/2015, regulado por primera vez en art. 25 Ley 7/2007, vigor 1-6-2007.

segregaciones para posterior agregación o agrupación de fincas rústicas⁴¹. La deducción se aplica, con las mismas condiciones, a las segregaciones de fincas que contengan suelo rústico cuando dicha segregación tenga por finalidad una agregación o agrupación de fincas de suelo rústico posterior, que se vaya a realizar en los mismos términos establecidos para el supuesto de agregación. Esta condición se entenderá cumplida solamente cuando en la misma escritura pública de segregación, o en una de la misma fecha, se otorgue la agregación o agrupación de fincas que incluya alguna de las fincas segregadas.

En Murcia se fomenta el recurso a otras fórmulas contractuales alternativas, como las permutas y la aparcería, amén de la transmisión o cesión temporal y la agrupación de fincas rústicas. En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas está prevista una bonificación 99 % de la cuota por permutas voluntarias de fincas rústicas, autorizadas por la Con-

sejería competente en materia de agricultura, siempre que se realicen en escritura pública y tengan alguna finalidad de las expresamente señaladas⁴². También se recoge una bonificación del 99 % de la cuota aplicable en las transmisiones de fincas rústicas y en los contratos por los que se ceda temporalmente la explotación o uso de una o varias fincas rústicas, o parte de ellas, para su aprovechamiento agrícola, ganadero o forestal a cambio de un precio, renta o porcentaje de los resultados⁴³. En la modalidad de Actos Jurídicos Documentados también existen una bonificación por transmisión o cesión temporal de fincas rústicas, así como otra por agrupación de fincas rústicas, ambas del 99 % de la cuota si se reúnen las condiciones descritas en términos similares a la anterior⁴⁴.

En Aragón, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas se contempla una bonificación del 100 % de la cuota aplicable a los arren-

41 Art. 17.Siete TR aprobado por D.Leg. 1/2011, medida introducida por art. 3.Cinco Ley 13/2015, vigor 2016, redacción actual dada por DF primera. Diecinueve Ley 11/2021.

42 Art. 8.Tres TR aprobado por D.Leg. 1/2010, introducida por art. 3.Tres Decreto-ley 1/2022, vigor 13-4-2022): Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario. Suprimir servidumbres de paso. Reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado.

43 Art. 8.Dos TR aprobado por D.Leg. 1/2010, introducido por art. 3.Tres Decreto- ley 1/2022, vigor 13-4-2022. Requisitos: Que los adquirentes o cesionarios sean personas agricultoras profesionales titulares de una explotación agraria, a la cual queden afectos los elementos que se adquieren o cedan, y que estén dados de alta en el régimen de Seguridad Social que les corresponda en función de su actividad agraria. En caso de transmisión, la base imponible será el valor total, ya sea la parcela adquirida de titularidad exclusiva de uno de los cónyuges o común a ambos en caso de régimen legal de gananciales. Que se mantenga la actividad agraria o actividad complementaria durante los 5 años siguientes, salvo fallecimiento del adquirente o cesionario dentro del citado plazo, o salvo supuestos de expropiación forzosa o concurran otras causas de fuerza mayor debidamente acreditadas que imposibiliten el ejercicio de una actividad agraria o complementaria. Que la transmisión o cesión se documente en escritura pública, donde se hará mención al incentivo aplicado. Que si las fincas transmitidas estuviesen inscritas en el Registro de la Propiedad se haga constar en el mismo la nota marginal de afección.

44 Art. 8.Dos TR aprobado por D.Leg. 1/2010, introducido por art. 3.Tres Decreto- ley 1/2022, vigor 13-4-2022 y art. 8.Cuatro TR aprobado por D.Leg. 1/2010, introducido por art.3.Tres Decreto-ley 1/2022, vigor 13-4-2022, respectivamente.

damientos destinados exclusivamente a viviendas y fincas rústicas –siempre que la renta anual satisfecha no sea superior a 9.000 €–⁴⁵. En Castilla y León, también en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, se aplica una bonificación del 100 % en la cuota del impuesto a los arrendamientos de fincas rústicas, siempre que el arrendatario tenga la condición de agricultor profesional y sea titular de una explotación agraria prioritaria a la que queden afectos los elementos arrendados⁴⁶.

En definitiva, a modo de recapitulación, es claro que las medidas autonómicas adoptadas hasta la fecha son variadas, aunque fundamentalmente se centran en el tráfico patrimonial *mortis causa* e *inter vivos* –a título lucrativo o no–.

En la actualidad el diseño de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, propias –con porcentajes incrementados en su caso– o mejoradas, cuando se adquieren determinadas fincas rústicas, atiende a criterios fundados: incendios forestales, zonas de actuación urgente, espacios protegidos de interés natural o relevancia ambiental, áreas de interés agrario, parcelas con vocación agraria, cambios en la situación de abandono, parcelas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones, procesos de reestructuración parcelaria pública y privada, situaciones excepcionales como las acontecidas en la Palma... Además, con el afán de evitar abusos, se establecen algunos requisitos temporales (como plazos para la

transmisión del bien y el mantenimiento de su afectación), subjetivos (de parentesco o de cualificación como agricultor/a profesional) y regímenes estrictos de incompatibilidad para el disfrute combinado de ciertos beneficios, que, tal vez, deberían repensarse.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se han adoptado variadas deducciones de la cuota y bonificaciones en sus modalidades de TPO y AJD, en los supuestos de transmisiones, arrendamiento o cesión temporal de terrenos, agregaciones, agrupaciones (y segregaciones que conduzcan a las anteriores), allanando el camino para la acción de los Bancos de Tierras. También se han intentado facilitar las permutas y la aparcería.

Pero... ¿es esta batería de medidas suficiente para atajar los problemas de los propietarios, arrendatarios, cesionarios o aparceros en el caso de las fincas rústicas? Desde luego, hay un claro margen para una reordenación estratégica coherente del sistema financiero y tributario en su conjunto que permita abordar, de forma justa, tanto los retos urgentes como los sostenidos en el tiempo. Estos no sólo afectan a quienes tratan de subsistir en este sector –a menudo con subvenciones ineficientes– o de mantener los terrenos generando beneficios sociales, ambientales y económicos –al menos para sufragar los gastos que generan–, sino también a la sociedad en general, dadas las características propias de estos bienes y las repercusiones del tipo de actividades

45 Art. 121-7 TR aprobado por D.Leg. 1/2005, introducido por art. 1 Ley 11/2008, vigor 2009, redacción actual dada por art. 2 Ley 12/2010.

46 Art. 27.bis TR aprobado por D.Leg. 1/2013, medida introducida por art. 1.6 Ley 2/2022, vigor 13/12/2022.

que en ellos se desarrollan, cruciales para el desarrollo sostenible.

Como este editorial es el último que publico, una vez transcurrido el lustro en el que he tenido el honor de dirigir la Revista Técnica Tributaria,

no quiero decir adiós, sin antes agradecer a todos los colaboradores, autores y lectores, tanto el apoyo como el interés mostrado durante todos estos años de cambios cruciales, deseándoles todo lo mejor para el futuro.

Estudios

AUTORES

Daniel Casas Agudo

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Pedro M. Herrera Molina

Ada V. Tandazo Rodríguez

Michael S. Knoll

Ruth Mason

Daniel Olika



INSTRUMENTOS JURÍDICO-FINANCIEROS FRETE AL RETO DEMOGRÁFICO: CONVENIENCIA DE LAS MEDIDAS FISCALES E IMPLICACIONES DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA¹.

Daniel Casas Agudo

Profesor Titular de Universidad

Acreditado a Catedrático de Universidad

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada

(España)

Dirección de contacto: dcasas@ugr.es

Código Orcid: 0000-0002-7258-5904

Title

Legal-financial instruments for the *demographic challenge*: suitability of tax measures and implications of the European Law

Resumen

En el presente trabajo, tras aproximarnos al origen, causas y principales consecuencias del problema de la despoblación de las zonas rurales en nuestro país, analizamos, en un primer momento, las principales políticas adoptadas (tanto a nivel nacional como europeo) frente al reto demográfico—prestando especial atención a las arbitradas en materia de gasto público— para, a continuación, estudiar las actuales tendencias de discriminación fiscal positiva aplicadas en esta materia en los diversos niveles de nuestra Administración territorial y su conveniencia, así como la problemática del encaje de estas medidas tributarias en el Derecho comunitario, especialmente a la luz del marco jurídico de las ayudas de Estado.

¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de I+D de Generación de Conocimiento del Ministerio de Ciencia e Innovación –convocatoria de 2021– «*La reforma de la financiación local (especial referencia al IIVTNU y a los desafíos post-Covid)*» (PID2021-128066NB-I00), del que es Investigadora Principal la Prof. Dra. D.^a María Teresa Mata Sierra.

Palabras clave

Despoblación, fondos públicos de financiación, discriminación fiscal positiva, régimen fiscal diferenciado, ayudas de Estado.

Abstract

The present project starts with an approach to the origin, causes and main consequences of population decline in Spanish rural areas, goes on to analyse the main policies adopted (in both Spain and the EU) for demographic challenge –paying special attention to public expenditure– and later studies the current trends of positive discrimination in taxation at the different levels of the Spanish territorial management and their suitability, as well as the problems involved in incorporating such tax measures into the European Union Law, especially in light of the legal framework of the State aids.

Keywords

Population decline, public funding, positive discrimination in taxation, different taxation schemes, State aids.

Fecha de recepción: 25-11-2022/Fecha de aceptación: 13-01-2023 /Fecha de revisión: 16-01-2023

Cómo referenciar: Casas Agudo, D. (2023). Instrumentos jurídico-financieros frente al reto demográfico: conveniencia de las medidas fiscales e implicaciones del derecho de la unión europea. *Revista Técnica Tributaria* (140), 21-57.

SUMARIO

1. Introducción. Aproximación al fenómeno global de la despoblación. orígenes, causas y consecuencias en el caso de España
2. Políticas públicas arbitradas ante el reto demográfico. Especial referencia a las de gasto público
 - 2.1. Aproximación a las principales iniciativas públicas frente a la despoblación a nivel nacional y comunitario:
 - 2.2. Potencialidades en la materia de los diversos fondos de financiación europeos, autonómicos y locales
3. Manifestaciones de discriminación fiscal positiva en el ámbito de la lucha contra la despoblación
 - 3.1. Incentivos fiscales en los impuestos estatales cedidos y en la Hacienda local
 - 3.2. La posible inviabilidad comunitaria de un régimen fiscal diferenciado para las zonas despobladas
4. Consideraciones finales
5. Bibliografía

1. Introducción. Aproximación al fenómeno global de la despoblación. orígenes, causas y consecuencias en el caso de España

El fenómeno de la despoblación de las zonas rurales no constituye un problema nuevo en España. Durante el siglo XX nuestro país vivió determinados acontecimientos históricos, como la gripe de 1918 o la Guerra Civil, que provocaron un desplazamiento masivo de personas, aunque sin duda fue durante la década de los años 60 cuando se produjo el mayor trasvase de ciudadanos desde entornos rurales hacia los núcleos urbanos². En efecto, el punto de inflexión en el denominado «*éxodo rural*» debe ubicarse en nuestro país en las primeras décadas de la segunda mitad del siglo XX, marcadas por la ola migratoria de las zonas rurales del interior peninsular a los núcleos urbanos en expansión económica, con mayores oportunidades laborales y dotados de servicios públicos esenciales de los que carecen –aún a fecha de hoy– en la mayoría de los pequeños municipios de nuestro país³.

En todo caso, hemos de remontarnos a la década de los 90 para constatar que, ya entonces, la despoblación constituía un problema real en nuestro país. Desde 1975 hasta ahora, la población española ha aumentado un 36% (de 34.2 a 46.9 millones de personas⁴) y, sin embargo, la población en las zonas rurales ha descendido (si bien no en todos los lugares de España con el mismo ritmo o intensidad)⁵.

A pesar de encontrarnos ante un verdadero *problema de Estado* que, como acabamos de ver, no es de reciente génesis, la despoblación de los núcleos rurales del interior peninsular no ha constituido un problema que hasta fechas recientes haya recibido una gran atención ni desde el punto de vista académico ni desde el político o social⁶. Desde el prisma concretamente político, el tema ha estado ausente de los grandes debates en España, en gran medida eclipsado por la discusión sobre la financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) y, por tanto, hasta hace poco no ha existido una política regional a

2 SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, Ed. Atelier, 2022, pág. 31.

3 RODRÍGUEZ PEÑA, N. L.: «¿Es posible el establecimiento de un régimen tributario favorable para el medio rural en España?», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2020, págs. 300 y 301.

4 Entre el año 2001 y el año 2019, la población residente ha pasado de 41.1 a 47.1 millones, lo que supone un incremento del 15%.

5 IGLESIAS CARIDAD, M.: «El reto demográfico desde el municipalismo. Medidas tributarias locales favorecedoras del emprendimiento y del empleo», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), *op. cit.*, págs. 113 y 114.

6 PINILLA, V. y SÁEZ, L. A.: «La despoblación rural en España: características, causas e implicaciones para las políticas públicas», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 102/2021, pág. 76. De acuerdo con el barómetro de opinión de 2019 realizado por el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), el 82.4% de los españoles ha oído hablar de la despoblación en España y a un 88.8% le parece un problema bastante (47.1%) o muy grave (41.4%). Barómetro de febrero de 2019, Estudio núm. 3240.

escala nacional para el conjunto del país destinada a la cohesión y a la sostenibilidad de los territorios rurales.

Sin embargo, en los últimos años el panorama ha cambiado en gran medida: algunos trabajos periodísticos o programas de televisión tuvieron la virtud de poner el drama de la llamada «España vaciada»⁷ en la palestra. Por su parte, plataformas ciudadanas en diversas provincias afectadas por la despoblación se movilizaron de igual modo para reivindicar políticas frente a ella⁸. De este modo, el tema pasó a ocupar una posición relevante en el debate político y también algunos gobiernos autonómicos han optado por aliarse para buscar soluciones a este auténtico problema de Estado⁹.

Aunque en algunos casos se haya presentado como una peculiaridad española, lo cierto es que la despoblación rural supone un rasgo común en la trayectoria histórica de los principales países europeos, si bien los episodios de este fenómeno han tenido horizontes temporales e intensidades muy variadas dependiendo del país¹⁰. Existe, en efecto, una clara preocupación a nivel internacional en todos los países en los que se ha planteado este problema por evitar la despoblación de sus territorios, ya que mientras que una parte del mismo se vacía, otra tiende a la saturación, algo que, a su vez, implica un elevado número de problemas (como veremos de inmediato).

7 Son muchas las voces —entre las que destacan las de determinados presidentes autonómicos— que cuestionan la utilización del término «España vaciada», animando a la población a referirse al medio rural como «la España de las oportunidades». En contraposición, reputados académicos e investigadores sostienen que el término *España vaciada* es un eufemismo de abandonada, expoliada y saqueada, en alusión directa al persistente abandono al que los poderes públicos han sometido al medio rural en nuestro país en las últimas décadas. DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L.: «La importancia del municipalismo para la consecución del nuevo resurgir de la ruralidad: la disyuntiva entre devolver el alma a los pueblos o abandonar el territorio», *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 53, enero de 2021, pág. 80.

8 PINILLA, V. y SÁEZ, L. A.: «La despoblación rural en España: características, causas e implicaciones para las políticas públicas», *op. cit.*, pág. 76.

9 En España, todos los partidos políticos incluyen en sus programas de una forma u otras medidas para acabar con la despoblación en el medio rural: *vid.* el *Pacto de Estado contra la despoblación*, que es la medida de Ciudadanos; el *Plan Nacional de Desarrollo Rural*, que aparece en el epígrafe 274 del programa político de Unidas Podemos; el *Programa Nacional del Desarrollo del Medio Rural*, que forma parte del programa de Vox; medidas específicas referentes al medio rural, como el *Programa de Extensión de Banda Ancha*, o el *Plan por la Sanidad y la Escuela Rural* son algunas de las propuestas del Partido Popular para recuperar la España rural y volver a llenarla y, por último, revertir la despoblación, el envejecimiento y la ausencia de oportunidades en el medio rural son propuestas del programa del PSOE. BANACLOCHE PALAO, C.: «Incentivos fiscales para la España despoblada: su consideración como ayudas de estado compatibles con el mercado interior», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, Ed. Aranzadi, 2022, pág. 1087. Como señala SEDEÑO LÓPEZ, la proliferación de nuevas fuerzas políticas supone otra repercusión, en el ámbito político, derivada del problema de la despoblación. En la actualidad, señala el citado autor, ya hemos asistido a la irrupción en el Congreso de los Diputados de la plataforma *Teruel Existe*, que en las elecciones generales de 2019 consiguió un escaño. No hay que descartar que este movimiento se replique en otras zonas de España, de modo que, con el objetivo de que sus reivindicaciones sean escuchadas, puedan trasladar sus votos hacia estas nuevas organizaciones. SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, *op. cit.*, pág. 37.

10 Así, en algunos países como Reino Unido, Francia y Alemania tuvo lugar antes que en España. En otros, como Polonia y Rumanía, más tarde. Para un análisis en profundidad de los ritmos y la geografía de la despoblación en España, *vid.* PINILLA, V. y SÁEZ, L. A.: «La despoblación rural en España: características, causas e implicaciones para las políticas públicas», *op. cit.*, págs. 79 a 92.

En cualquier caso, a pesar de no constituir ciertamente una especificidad española, lo que resulta incuestionable es que nuestro país está a la cabeza de la despoblación en Europa, ya que el 53% del territorio español tiene menos de 12.5 habitantes por kilómetro cuadrado¹¹. Aproximadamente la mitad del territorio español se encuentra en grave riesgo demográfico y las desigualdades a nivel territorial ocasionan importantes problemas de masificación en las áreas urbanas y de escasez de habitantes en territorios despoblados (el 90% de la población residente en España se concentra en un 30% del territorio¹²)¹³.

El fenómeno de la España despoblada se aprecia de un modo especial a escala municipal: de los 8.131 municipios que existen en nuestro país, 5.102 han perdido población desde el año 2001, 6.232 municipios en la última década. La despoblación afecta sobre todo, como hemos apuntado ya, al ámbito rural, incidiendo con mayor énfasis en los municipios más pequeños¹⁴.

Atendiendo a continuación brevemente a los factores que coadyuvaron a los intensos desplazamientos migratorios experimentados a mediados del siglo pasado y a los que antes aludíamos, podemos señalar con IGLESIAS CARIDAD¹⁵, en primer lugar, que la tecnificación del campo en su momento provocó una reducción de la mano de obra que, a su vez, implicó un éxodo a los núcleos urbanos¹⁶. A ello se puede añadir una escasa cultura del emprendimiento en muchos

11 Los datos no dejan lugar a dudas: la concentración de población en nuestro país es de 13.369 y de 946 habitantes por km² en las áreas urbanas y rurales respectivamente, mientras que la media europea es de 6.839 de 816 respectivamente.

12 En concreto, unos 42 millones de personas viven en el Área Urbana de Madrid y en el litoral español. El 10% restante de la población residente en España ocupa el 70% del territorio español. Esto es, unos 5 millones de personas viven en el interior de la Península.

13 SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los impuestos locales ante la España despoblada», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, Ed. Aranzadi, 2022, págs. 977 y 978.

14 De los 8.131 municipios españoles, 6.815 tienen menos de 5.000 habitantes, con una población de 57 millones de personas. En los 5.000 municipios de menos de 1.000 habitantes, la despoblación llega al 86%, perdiendo en la última década más de 200.000 habitantes. Estos datos ponen de manifiesto que son más de 4.000 los municipios españoles con graves problemas de despoblación. *Ibídem*, pág. 978. De acuerdo con un estudio empírico realizado por MOLINA DE LA TORRE, nueve de cada diez municipios de menos de 1.000 habitantes están perdiendo población desde 2011, así como el 80% de los municipios rurales de hasta 5.000 habitantes, el 70% de las cabeceras comarcales y el 63% de las ciudades entre 20.000 y 50.000 habitantes. MOLINA DE LA TORRE, I.: «La despoblación en España: un análisis de la situación», 2019, citado por BANACLOCHE PALAO, C.: «Incentivos fiscales para la España despoblada: su consideración como ayudas de estado compatibles con el mercado interior», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, op. cit., pág. 1084.

15 IGLESIAS CARIDAD, M.: «El reto demográfico desde el municipalismo. Medidas tributarias locales favorecedoras del emprendimiento y del empleo», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), op. cit., pág. 114.

16 En efecto, la alta proliferación de novedosos avances y herramientas que vinieron a suponer una profunda mecanización de las actividades propias de las zonas rurales conllevó una liberación de mano de obra agrícola. En paralelo a esta destrucción de empleo en el campo se sumó su demanda en la ciudad, enfatizando ese trasvase de población de adultos jóvenes hacia las grandes megalópolis hoy presentes en nuestra geografía. DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L.: *Comunidades discriminadas y territorios rurales abandonados. Políticas públicas y Derecho administrativo frente a la despoblación*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2021, págs. 50 y 51.

de estos lugares y el hecho de que los empleados públicos (maestros, policías, guardias civiles, etc.) no tengan ya la obligación de residir en el municipio donde ejercen su función.

Por último, aunque de modo principal, debe apuntarse al hecho de que en los territorios rurales, si bien son el inicio de la cadena productiva, no suele haber una *industria de transformación*, que es la que a su vez crea gran parte del valor añadido y se lleva gran parte del beneficio. Lo anterior es consecuencia, como bien señala DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ¹⁷, del desarrollo de un modelo de industrialización políticamente dirigido y espacialmente concentrado no solo a escala regional sino, principalmente, urbana y capitalina, de escasa implantación en ciudades de tamaño medio y en áreas rurales¹⁸.

Sobre este particular, debe destacarse cómo este modelo dual integrado por la concentración de la inversión, del empleo y de la población en los sistemas urbanos/metropolitanos frente a la marginación de lo rural y las pequeñas y medianas ciudades es propio de la búsqueda de crecimientos de económicos vinculados a las economías de escala, configuradas por el mercado, así como por las referidas políticas públicas desequilibradoras¹⁹. En este sentido, un análisis de las diferencias en la intensidad y calendario de los procesos de despoblación en los distintos países parece confirmar el fuerte vínculo existente entre las transformaciones que implica el crecimiento económico moderno y los intensos desequilibrios demográficos²⁰. Desde esta perspectiva, la despoblación puede verse, sin ningún género de dudas, como una consecuencia específica de un fenómeno más general, que fue el éxodo rural provocado por el crecimiento económico moderno²¹.

17 *Ibidem*, págs. 50 y 51.

18 El progresivo vaciamiento de los núcleos rurales constituye un proceso característico de los países que alcanzan altas cotas de desarrollo. No es casual, pues, que la máxima intensidad de la despoblación en España se concentrara en el período 1950-1980, coincidiendo justamente con la culminación de su proceso de industrialización. En Italia, de un modo similar, las áreas internas del país se vieron expuestas, a partir de los años cincuenta del siglo pasado (paralelamente a la consolidación de los procesos de industrialización y crecimiento económico del país), a intensos fenómenos de marginalización, des-antropización y depauperación, debido a causas como la reducción de la población por debajo del umbral crítico, los fenómenos migratorios, el envejecimiento demográfico, el aislamiento geográfico, la fragilidad medioambiental y paisajística (muchos de los Ayuntamientos afectados están en la montaña o en zonas de alto riesgo sísmico) y una fuerte reducción del empleo. DE NONNO, M. y TUBERTINI, C.: «La lucha contra la despoblación en Italia: reordenación territorial y áreas internas», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2021, pág. 167.

19 SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, op. cit., pág. 33.

20 Así, por lo que respecta a los grandes Estados del norte de Europa (Reino Unido y Francia), la despoblación ha afectado a amplias zonas en el largo plazo (1860-2000). Esta despoblación comenzó pronto y se hizo mucho menos intensa en la segunda mitad del siglo XX. En cambio, en los países del sur de Europa (España, Portugal e Italia), la despoblación se convirtió en un fenómeno relevante sobre todo en el período posterior a la Segunda Guerra Mundial, cuando el proceso se aceleró hasta alcanzar proporciones dramáticas en algunos casos, aunque también tiene importancia en el largo plazo.

21 PINILLA, V. y SÁEZ, L. A.: «La despoblación rural en España: características, causas e implicaciones para las políticas públicas», op. cit., pág. 78.

Por lo que respecta a los efectos más relevantes de estos procesos demográficos en nuestro país²², encontramos en primer lugar el de una *baja densidad de población*. La Unión Europea (en adelante UE) ha fijado como criterio la densidad con menos de 12.5 habitantes por km², o con menos de 8 habitantes por km² (según los casos, y de acuerdo con los datos de *Eurostat* sobre densidad de población para 2018), a la hora de zonificar el mapa geográfico de Europa en orden a la obtención de ayudas, a través de su calificación como «zonas C pre-determinadas» y, como hemos avanzado ya, en España casi la mitad del territorio tiene una densidad de población inferior a 12.5 habitantes por km²²³ y²⁴.

En segundo término, la *masculinización* de la población rural, y es que, aunque en el conjunto de España el número de mujeres es superior al de hombres, en los municipios del ámbito rural (entendiendo por tales los de menos de 5.000 habitantes) de todas las provincias (excepto las gallegas), la población masculina es muy superior a la femenina. De igual forma, como consecuencia del éxodo rural encontramos el *envejecimiento* en los territorios afectados: si España es de por sí un país envejecido en su conjunto, el abandono del medio rural (especialmente por mujeres), unido a otras circunstancias como la vuelta de trabajadores a sus lugares de origen tras la jubilación, ha provocado un nivel de envejecimiento de la población rural muy superior al característico de los países desarrollados²⁵.

22 BANACLOCHE PALAO, C.: «Incentivos fiscales para la España despoblada: su consideración como ayudas de estado compatibles con el mercado interior», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, *op. cit.*, págs. 1084 y 1085.

23 Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional para 2022-2027 (2021/C 153/01), directriz 166. En el Anexo I de la citada norma se recogen las dos regiones NUTS (*Nomenclatura común de Unidades Territoriales Estadísticas*) españolas que reciben ayuda regional por muy baja densidad de población: Teruel y Soria.

24 Este problema contrasta con el de las grandes ciudades (como Madrid y Barcelona), que comienzan a padecer los inconvenientes propios de las megalópolis con una excesiva densidad de habitantes: tensiones originadas por el transporte, la congestión de las ciudades, la contaminación o el incremento del precio de la vivienda, entre otras. A ello se oponen los numerosos beneficios (no solo para los residentes, sino también para otras personas) que aporta, según los estudios, la residencia en pequeñas localidades como, por ejemplo, la preservación del medio natural o la conservación del patrimonio cultural, folclore, etc. *Vid.* CASTILLO MURCIEGO, Á., LÓPEZ LABORDA, J., RODRÍGO SAUCO, F. y SANZ ARCEGA, E.: «Incentivos fiscales y despoblación rural», Universidad de la Rioja y Universidad de Zaragoza, junio de 2019, publicado en *Agricultura familiar en España. Anuario 2019*, Fundación de Estudios Rurales, citado por BANACLOCHE PALAO, C.: «Incentivos fiscales para la España despoblada: su consideración como ayudas de estado compatibles con el mercado interior», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, *op. cit.*, pág. 1087.

25 La situación actual de los titulares de explotaciones agrarias refleja la gravedad del problema. El enorme nivel de envejecimiento de sus dueños, el escaso relevo generacional y un proceso de concentración de tierras en beneficio de las grandes extensiones latifundistas son las principales causas de su continuo descenso en nuestro país. Así, la media del tamaño de las explotaciones agrarias se ha incrementado, a la par que una minoración de la superficie agrícola útil de en torno a un 10%, siendo Castilla-La Mancha, Andalucía y Castilla y León donde más superficie labrada se ha perdido. GARCÍA NICOLÁS, C. y AHUJADO, VILLALBA, A.: «El papel del Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito rural: la transmisión de fincas rústicas», *Crónica Tributaria*, núm. 182/2022, pág. 13.

Finalmente, entre las consecuencias de la despoblación en España debemos hacer forzosa mención a la minoración sin precedentes a la que asistimos en los últimos años en la actividad prestacional de las Administraciones públicas en el medio rural, una privación de servicios esenciales en las zonas rurales (médicos, farmacias, escuelas, sedes administrativas, escasez de agua, falta de conexiones de transporte –que las condenan al aislamiento geográfico–, o de internet –que implica un atraso tecnológico–, acceso a la cultura, falta de ocio, etc.) que ha terminado por afectar a cuestiones tan relevantes como la educación pública obligatoria, la sanidad y los servicios sociales, prestaciones que, pese a representar necesidades de primer orden y contar con unos niveles de demanda elevada pero demasiado dispersa, han visto cómo el aumento de costes se yuxtaponía a una aminoración de gastos que, justificadas o no por los devenires económicos, ha acabado traduciéndose en la reducción y concentración de los servicios públicos básicos^{26 y 27}.

A mayor abundamiento, por lo que se refiere concretamente a los servicios públicos competencia de los Ayuntamientos, la pérdida de población ha implicado una menor capacidad de los cabildos rurales para prestarlos (a pesar de que algunos de ellos sean de naturaleza básica para la ciudadanía), y es que, a medida que la población se reduce, la capacidad económico-financiera de las Entidades Locales (en adelante EELL) resulta menor, tanto si se consideran los recursos procedentes de los ingresos fiscales como si se tienen en cuenta aquellos procedentes de las transferencias (una menor población trae consigo menos bases imponibles y una caída de las aportaciones de otras Administraciones públicas)²⁸.

26 DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L.: «La importancia del municipalismo para la consecución del nuevo resurgir de la ruralidad: la disyuntiva entre devolver el alma a los pueblos o abandonar el territorio», *op. cit.*, pág. 81. El Defensor del Pueblo señaló sobre este particular que: «esta situación genera una situación de brecha de desigualdad que es incompatible con los principios constitucionales de igualdad en el acceso a los servicios públicos básicos. De ahí que el problema de la despoblación sea una cuestión de derechos y libertades pues lo que está en debate es el principio mismo de igualdad, y eso afecta a todos los españoles, vivan donde vivan». Informe del Defensor del Pueblo sobre «La situación demográfica en España. Efectos y consecuencias», separata del Volumen II del Informe anual de 2018, hecho público en junio de 2019, Madrid, pág. 91. Son varios los estudios que demuestran que la despoblación genera una desigualdad de oportunidades entre los ciudadanos y un aumento de los costes y de la accesibilidad a los servicios básicos. En este sentido, nos remitimos al informe *Zonas escasamente pobladas y regiones con baja densidad de población*, llevado a cabo por EPRS Servicio de Estudios del Parlamento Europeo, septiembre de 2016, págs. 6 a 8.

27 Esta situación contrasta extraordinariamente con los datos referentes a la magnitud (cuantitativa y cualitativa) del medio rural en nuestro país, que afecta al 85% del territorio e integra al 20% de su población (en el conjunto de Europa, las regiones rurales representan la mitad de su territorio y aglutinan en torno al 20% de su población). Además, debe recordarse que en él se encuentran la totalidad de los recursos naturales y una parte muy significativa del patrimonio histórico y cultural, con un impacto elevado en variables clave como la seguridad alimentaria o la preservación del medio ambiente. El medio rural es también, finalmente, el entorno en el que se desarrollan de modo propicio otras actividades económicas (más allá de la industria alimentaria) que contribuyen a la creación de empleo, al impulso de la innovación y al equilibrio del saldo comercial de la economía española. DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L.: «La importancia del municipalismo para la consecución del nuevo resurgir de la ruralidad: la disyuntiva entre devolver el alma a los pueblos o abandonar el territorio», *op. cit.*, págs. 82, 87 y 88.

28 VAQUERO GARCÍA, A.: «Actuaciones presupuestarias y fiscales de las administraciones locales para evitar el despoblamiento en el medio rural: situación actual y líneas de mejora», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 102/2021, págs. 153 y 154.

Pero esto no genera sólo una menor capacidad recaudatoria, ya que si el peso de la población mayor aumenta —como hemos visto—, se suele reducir de igual modo la actividad económica. Al mismo tiempo, al aumentar la población de mayor edad, lo hace de igual modo el gasto social, debido a las mayores necesidades de este colectivo. Además, la mayor parte de estos municipios, aun manteniendo su condición administrativa, tienen importantes dificultades de funcionamiento, siendo en la práctica incapaces de gestionar sus intereses y las demandas de la ciudadanía²⁹ y³⁰.

Como se desprende de la introducción que precede, la realidad de una España despoblada posee consecuencias de muy diverso tipo: desde medioambientales a económicas, políticas e, incluso, culturales. A fin de afrontar estos problemas, se precisa de un *planteamiento estratégico* en el que participen diferentes disciplinas científicas, gestores públicos de todas las áreas de gobierno, así como empresas y entidades sociales de diferentes niveles territoriales comprometidas con el desarrollo local³¹. En concreto, entendemos que resulta indispensable un análisis desde el Derecho Público, pues a esta área del ordenamiento jurídico corresponde la ejecución de los instrumentos precisos para que las distintas Administraciones públicas puedan paliar esos inconvenientes con facilidad. En particular, las finanzas públicas se erigen un instrumento esencial para dotar de marcos de financiación adecuados, así como para mantener y mejorar la calidad de los servicios públicos en los pequeños núcleos rurales.

En este contexto, y conscientes de la amplitud de la temática referida, en las páginas siguientes trataremos en un primer momento de aproximarnos a las principales políticas adoptadas (tanto a nivel nacional como de la UE) frente al reto demográfico —prestando especial atención a las arbitradas en materia de gasto público— para, a continuación, analizar las principales tendencias de discriminación fiscal positiva llevadas a cabo en nuestros diversos niveles de Administración territorial y su conveniencia, así como el problema del encaje de estas medidas tributarias en el Derecho comunitario. Todo ello mientras ofrecemos, de igual modo, una panorámica de las medidas financieras arbitradas en este ámbito por parte de los principales países de nuestro entorno geográfico.

29 *Ibidem*, pág. 154. En la práctica, buena parte de estos municipios dependen para su funcionamiento de otras Administraciones Públicas —especialmente las Diputaciones Provinciales—, que pueden llegar a prestar buena parte de los servicios públicos.

30 No queremos dejar de apuntar, siquiera brevemente, otras importantes repercusiones que trae consigo la despoblación de los núcleos rurales, como es el caso del riesgo de pérdida progresiva del patrimonio histórico-artístico que atesoran, el desaprovechamiento de las oportunidades económicas que pueden originarse en entornos agrarios y ganaderos, así como un importante perjuicio a los entornos naturales, ya que, al no dedicarse un considerable número de habitantes al cuidado de los montes, los incendios forestales son cada vez más virulentos. GARCÍA JIMÉNEZ, A.: «La despoblación: una cuestión de estado», *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 52, octubre de 2020, págs. 35 y 36.

31 PINILLA, V. y SÁEZ, L. A.: «La despoblación rural en España: características, causas e implicaciones para las políticas públicas», *op. cit.*, págs. 85 y 87.

2. Políticas públicas arbitradas ante el reto demográfico. Especial referencia a las de gasto público

Comenzando brevemente por el marco jurídico general que ampara la acción de los distintos poderes públicos en este ámbito, debemos aludir, en primer lugar, a los arts. 41.1 y 53 de la Constitución (en adelante CE) —contenidos entre los principios rectores de la política social y económica (Capítulo III del Título I de la CE)—, los cuales vinculan primeramente la actuación de los poderes públicos a promover las condiciones favorables para el progreso social y económico de todos los españoles y una distribución de la renta regional y personal más equitativa. A su vez, debe recordarse que el art. 138 de la CE consagra el principio de solidaridad y el equilibrio económico entre los diversos territorios, mientras que el art. 139 dispone que todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte de su territorio. Junto a ello, entendemos con LAGO MONTERO igualmente de obligada mención el art. 31.2 de la CE, en tanto que precepto habilitante de una atención presupuestaria mayor a las zonas rurales más necesitadas de inversiones y de gasto corriente³².

A pesar de estos mandatos y de hallarnos ante un problema que viene de muy atrás y que requiere de actuaciones urgentes por parte de las Administraciones públicas que eviten la pérdida de recursos humanos necesarios para cualquier tipo de desarrollo en los territorios afectados, como hemos visto en páginas anteriores, solo recientemente ha adquirido este un alto grado de interés por parte de las instituciones públicas españolas, siendo la reacción de los Gobiernos de las CCAA más afectadas por el problema muy anterior en el tiempo a la del Estado³³.

Por otro lado, junto a esta tardía reacción, en la implicación de nuestros poderes públicos en el problema del declive demográfico debe destacarse de igual modo que la cooperación de los diferentes niveles administrativos en nuestro país (tanto la *vertical* —Administración central con Administraciones autonómicas y locales— como la *horizontal* —entre los diferentes gobiernos autonómicos y provinciales—) no se ha desarrollado de modo suficiente en relación a una de sus principales funciones, como es la de promover el reequilibrio territorial. Esta deficiente colaboración ha provocado, a su vez, que se desaprovechen las potencialidades de un sistema *cuasifederal* como el nuestro: la Administración central podría aportar muchos recursos estratégicos de los que care-

32 LAGO MONTERO, J. M.^a: «El Derecho Financiero frente a la despoblación en el medio rural», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dir.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pág. 68. Por su parte, el art. 174 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) —incluido en el Título XVIII, de la *Cohesión económica, social y territorial*— insta a los Estados miembros a reducir las diferencias entre los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones menos favorecidas, prestando especial atención, entre estas, «a las zonas rurales, a las zonas afectadas por una transición industrial y a las regiones que padecen desventajas naturales o demográficas graves».

33 En todo caso, en términos generales puede afirmarse que el papel principal en la lucha contra la despoblación al que tanto CCAA como EELL estaban *a priori* llamadas no se ha visto reflejado, hasta el momento, en las escasas iniciativas que se han desarrollado hasta la fecha ni en la atribución de recursos económicos para afrontar este desafío (especialmente en el ámbito municipal).

cen las CCAA, así como capital relacional para generar vínculos entre agentes e instituciones locales y globales, todo lo cual habría permitido que su capacidad financiera, de innovación y su nivel técnico en la gestión de estrategias complejas promovieran un crecimiento inteligente y creativo³⁴.

2.1. Aproximación a las principales iniciativas públicas frente a la despoblación a nivel nacional y comunitario:

Refiriéndonos ya a algunas de las diversas reacciones de los poderes públicos en el ámbito que nos ocupa, podemos extraer las siguientes³⁵:

- Informe del Senado sobre la *«adopción de medidas en relación con la despoblación rural en España»*, promovido por la Comisión de Entidades Locales y aprobado por el Pleno de 25 de marzo de 2015.
- La VI Conferencia de Presidentes, celebrada el 17 de enero de 2017, en la que se trató de la necesidad de abordar los cambios y desafíos demográficos en España.
- Creación en el Gobierno de España de la figura del *«Comisionado del Gobierno frente al reto demográfico»*, en virtud del Real Decreto 40/2017, de 27 de enero.
- El Informe 1/2018 del Consejo Económico y Social sobre *«El medio rural y su vertebración social y territorial»*, publicado el 30 de enero de 2018.
- El Informe del Defensor del Pueblo sobre *«La situación demográfica en España. Efectos y consecuencias»*, hecho público en junio de 2019 y al que ya hemos hecho mención en otra parte de este trabajo.
- En la estructura orgánica de la Administración General del Estado, el *«reto demográfico»* pasa a calificar uno de sus órganos ministeriales: el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, creado en virtud del Real Decreto 139/2020, de 28 de enero.
- Creación, también por el Gobierno español, de la *«Comisión Delegada para el Reto Demográfico»*, en virtud del Real Decreto 399/2020, de 25 de febrero.
- Finalmente, otro paso más en la implicación del Gobierno de España con el reto demográfico fue la creación en el Ministerio para la Transición Ecológica de una nueva *«Dirección General de Políticas contra la despoblación»*.

34 PINILLA, V. y SÁEZ, L. A.: «La despoblación rural en España: características, causas e implicaciones para las políticas públicas», *op. cit.*, pág. 83.

35 SANZ LARRUGA, F. J.: «Incidencia de las medidas de impulso demográfico en la lucha contra la despoblación rural», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2021, págs. 119 y 120.

Mención especial merece la malograda Ley 45/2007, de 13 de diciembre, para el Desarrollo sostenible del medio rural, la cual, aunque no se refiere expresamente al fenómeno de la despoblación, sí está directamente relacionada con los desafíos en materia de cohesión territorial y social, al ser el medio rural el principal afectado al respecto. Así, esta norma nació con la vocación de constituir un código que promoviera el fomento del medio rural y la articulación de una política rural propia. Su promulgación, como destaca DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ³⁶, implicó, entre otras cosas, la instauración de una verdadera política de desarrollo rural a través de la tan necesaria acción concertada de la Administración General del Estado con las demás entidades que conforman la estructura de nuestra administración territorial³⁷. No obstante, a pesar de contar con un instrumento de aplicación como el *Programa de Desarrollo Rural Sostenible*, esta ley ha carecido de una aplicación efectiva, lo que ha abundado, sin duda, en el actual abandono del medio rural.

Por su relevancia para el objeto de este apartado debemos igualmente detenernos en las *Directrices Generales de la Estrategia Nacional para el Reto Demográfico*³⁸, que, más de diez años después de la Ley 45/2007, vinieron a situar el reto demográfico entre las acciones prioritarias en nuestro país. El documento en cuestión realiza un análisis comparado sobre este con un estudio sobre las medidas que han resultado exitosas en países de nuestro entorno para luchar contra la despoblación. Las medidas fiscales merecen una mención especial, al consistir fundamentalmente en beneficios fiscales en los impuestos sobre la renta y la imposición local³⁹. En definitiva, nos encontramos ante unas «*Directrices Generales*» que deberán orientar la elaboración por parte del Gobierno de la Nación de la esperada Estrategia Nacional para el Reto Demográfico, que debería ser consensuada con los Gobiernos de las CCAA y las EELL, en cuyas manos están la mayor parte de las competencias operativas para hacer valer en

36 DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L.: «La importancia del municipalismo para la consecución del nuevo resurgir de la ruralidad: la disyuntiva entre devolver el alma a los pueblos o abandonar el territorio», *op. cit.*, págs. 82 y 83.

37 Así se desprende claramente de su Preámbulo: «*Toda política rural debe buscar el logro de una mayor integración territorial de las zonas rurales, facilitando una relación de complementariedad entre el medio rural y el urbano, y fomentando en el medio rural un desarrollo sostenible. Esta iniciativa debe partir del Estado, concertarse con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, respetando el marco competencial, y promover la participación del sector privado. Por lo que se refiere a su alcance, se trata de una Ley que comprende todo tipo de acciones y medidas de desarrollo rural sostenible, tanto de origen nacional como comunitario, aplicadas por la Administración General del Estado y concertadamente con las demás Administraciones Públicas, según sus respectivas competencias*».

38 Aprobadas por Acuerdo del Consejo de Ministros de 29 de marzo de 2019. Su texto puede consultarse en la página web del Ministerio de Transición Ecológica y para el Reto Demográfico.

39 En lo que a la despoblación se refiere, los objetivos de las *Directrices Generales* pueden resumirse del modo que sigue: garantizar la conectividad territorial, asegurar la prestación de servicios públicos a toda la población, avanzar en la simplificación normativa y administrativa, eliminar los estereotipos asociados a los territorios más afectados por el riesgo demográfico, mejorar la colaboración público-privada y alinear las actuaciones con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) y la Agenda 2030. SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financiero y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, *op. cit.*, pág. 42.

la práctica y en cada lugar del territorio los objetivos propuestos, las líneas de acción y las medidas que en cada caso se determinen⁴⁰.

Sin embargo, al suponer el cambio demográfico uno de los principales desafíos a los que se deberá enfrentar la sociedad en los próximos años, nos encontramos también con distintas iniciativas a nivel supranacional, como veremos también entre las iniciativas en materia de gasto público. Puede señalarse al respecto el Dictamen del Comité Europeo de las Regiones *«La respuesta de la Unión Europea al reto demográfico»*, de 18 de enero de 2017⁴¹, una de las escasas iniciativas desarrolladas hasta el momento en esta materia en el seno de la Unión⁴². En dicho documento, partiendo de la idea de que *«el cambio demográfico es uno de los mayores desafíos a los que se enfrenta la Unión Europea»*, y del *«enorme impacto económico, social, presupuestario y ecológico, tanto a escala nacional como regional y local»* del mismo, se destaca —ahondando en la idea antes señalada de la disminución de la actividad prestacional de las Administraciones públicas en las zonas en declive demográfico— *«la importancia de que los ajustes en las estructuras de servicios a los que es necesario proceder en las regiones con una población en disminución se lleven a cabo de tal manera que quienes permanezcan en ellas (...), sigan teniendo acceso a los servicios que se derivan de sus derechos fundamentales. Ello implica desarrollar modalidades de prestación de servicios a través de la cooperación vertical y las iniciativas entre diferentes niveles, para garantizar así que el nivel local y regional disponga de los recursos necesarios para adaptarse al cambio demográfico»*.

2.2. Potencialidades en la materia de los diversos fondos de financiación europeos, autonómicos y locales

Por lo que se refiere específicamente a las políticas en el ámbito del gasto público, a modo de premisa general queremos apuntar (avanzando una de las conclusiones de nuestro estudio) que, aunque es cierto que en la búsqueda de soluciones jurídicas a esta realidad es posible hallar voces sociales, políticas y económicas que apuntan hacia el Derecho tributario como una de las posibles vías de escape al problema (apostando fuertemente por el establecimiento de beneficios fiscales en general como principal arma en la lucha contra la despoblación de las zonas rurales), coincidimos con RODRÍGUEZ PEÑA cuando señala que *«para potenciar la prestación de dichos servicios (los públicos esenciales) resulta necesario e imprescindible un mayor compromiso por parte de las Administraciones en la implementación de políticas públicas innovadoras que impliquen una mayor inversión de fondos públicos destinados a garantizarlos y mejo-*

40 SANZ LARRUGA, F. J.: «Incidencia de las medidas de impulso demográfico en la lucha contra la despoblación rural», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), *op. cit.*, pág. 124.

41 2017/C 017/08, 18 de enero de 2017.

42 El propio Documento califica como *«parcial y escasamente desarrollada»* la respuesta de la UE hasta el momento en relación al desafío demográfico.

rarlos, no a la merma de recursos estatales a golpe de beneficios fiscales»⁴³. En efecto, aunque tradicionalmente haya sido relegado a un papel secundario en favor de instrumentos propios del Derecho de los ingresos públicos (y, particularmente, del tributo), no se puede perder de vista la importancia de un *gasto público* transformador, capaz de satisfacer las necesidades públicas y contribuir al progreso económico y social. Como apunta SÁNCHEZ GALIANA, el gasto público constituye un pilar fundamental para solucionar los problemas de la España despoblada, siendo imprescindibles, además, fondos para la compensación territorial y presupuestos equilibradores del territorio que permitan lograr una mayor cohesión social⁴⁴.

A este respecto, puede igualmente aducirse que, entre algunas de las conclusiones a las que llegó uno de los —aún a día de hoy— escasísimos estudios que se han llevado a cabo hasta la fecha sobre la eficacia de los incentivos fiscales como instrumento para contribuir a la fijación o atracción de la población a un determinado territorio —*Incentivos fiscales y despoblación rural*, Proyecto ECO2016-76506-C4-3-R⁴⁵—, encontramos la conveniencia de una posición de *cautela* a la hora de utilizar el sistema fiscal para realizar una política activa contra la despoblación y que, además de los incentivos fiscales, hay otros instrumentos más efectivos para alcanzar este objetivo, como el de las subvenciones directas⁴⁶.

Hechas estas consideraciones, opinamos con SEDEÑO LÓPEZ que es precisa una profunda reflexión sobre la atención presupuestaria de las zonas afectadas por la despoblación, lo que en opinión de este autor pasaría por la incorporación de criterios que garanticen la suficiencia de recursos públicos en los diferentes fondos de financiación que existen actualmente en nuestro sistema⁴⁷. En este sentido, LAGO MONTERO insiste en que resultaría útil incorporar suficientemente como criterios de dotación y de distribución de los distintos fondos de financiación que conocemos (comunitarios, estatales, regionales y locales) tanto la *despoblación* (o baja densidad demográfica) como la *dispersión* de los núcleos

43 RODRÍGUEZ PEÑA, N. L.: «¿Es posible el establecimiento de un régimen tributario favorable para el medio rural en España?», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), op. cit., págs. 311.

44 SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los impuestos locales ante la España despoblada», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, op. cit., págs. 979.

45 Estudio financiado por el Gobierno de Aragón, el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (Grupo de Investigación de Economía Pública) y el Ministerio de Economía y Competitividad. Responsable: julio LÓPEZ LABORDA, del Departamento de Economía Pública de la Universidad de Zaragoza.

46 BANACLOCHE PALAO, C.: «Incentivos fiscales para la España despoblada: su consideración como ayudas de estado compatibles con el mercado interior», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, op. cit., págs. 1088 y 1089.

47 SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, op. cit., pág. 99.

de población y la *baja renta relativa*, a la vista del sobrecoste que la prestación de los servicios implica en áreas poco y dispersamente pobladas⁴⁸.

En efecto, aludiendo en primer término a fondos de ámbito nacional, y sin ánimo de profundizar en el actual sistema de financiación de las CCAA de régimen común configurado en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, si atendemos al *Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales* (consagrado en los arts. 158 de la CE y 15 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas —en adelante LOFCA—), verdadera pieza clave del sistema de financiación autonómica (como es sabido, garantiza que cada Comunidad reciba los mismos recursos por habitante ajustado para financiar los servicios públicos fundamentales del Estado del Bienestar), constatamos cómo este prioriza con un 97% las variables relativas a la población⁴⁹ y solo con un 0'6% la de *dispersión*, única que guardaría relación con el fenómeno de la despoblación⁵⁰.

Por su parte, el *Fondo de Compensación Interterritorial*, establecido en el art. 158.2 de la CE y 16 de la LOFCA con el fin de «*corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad*», pondera con un 87.5% la población y con un 6.9% la dispersión de la población, si bien incorpora otros criterios de reparto relacionados con la despoblación, como el saldo migratorio (1.6%), el paro (1%) o la superficie (3%). A pesar de ello, dado que se trata de un fondo cuya finalidad es «*corregir diferencias estructurales en áreas con menos desarrollo*», la variable de la población parece tener un peso excesivo⁵¹. A este respecto, a la vista de la menor disponibilidad de recursos de la España despoblada para soportar los sobrecostes de atender a una población tan dispersa por un vasto territorio⁵² y en orden a lograr una mayor realización del principio de solidaridad entre las distintas CCAA, urge reforzar el Fondo de Compensación en función del coste real de los servicios, que no es igual en las grandes ciudades que en los núcleos de población dispersos⁵³.

48 LAGO MONTERO, J. M.ª.: «El Derecho Financiero frente a la despoblación en el medio rural», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.ª. (Coord.), op. cit., págs. 68 y 69.

49 A saber: la población (30%), la superficie (1.8%), la insularidad (0.6%), la población protegida equivalente (38%), población mayor de 65 años (8.5%) y la población entre 0 y 16 años (20.5%).

50 En los *Fondos de Convergencia Autonómica*, introducidos por el art. 22 de la Ley 22/2009 para «*favorecer el equilibrio económico territorial*», mientras que en el de *Competitividad* el criterio de asignación vuelve a ser el de población ajustada, el *Cooperación* se reparte entre las CCAA que cumplan alguno de los requisitos contemplados en el art. 24.2 de la Ley 22/2009, entre los que hay dos que sí guardan relación con el fenómeno de la despoblación: que tengan una densidad de población inferior al 50% de la densidad media correspondiente a las Comunidades Autónomas de régimen común o que, teniendo un crecimiento de población inferior al 90% de la media correspondiente a las CCAA de régimen común, tengan una baja densidad de población (concretamente, que la densidad por kilómetro cuadrado sea inferior a la resultante de multiplicar por 1.25 la densidad media de las CCAA de régimen común).

51 SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financiero y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, op. cit., pág. 102.

52 Las CCAA de Galicia, Principado de Asturias, La Rioja, Aragón, Castilla-La Mancha y Castilla y León suman 4.463 municipios (el 55%), más de la mitad del territorio nacional, con el 52.8% de la superficie y, sin embargo, no suman más que el 21% de la población nacional.

53 GARCÍA JIMÉNEZ, A.: «La despoblación: una cuestión de estado», op. cit., págs. 62 y 63.

Por último, si atendemos al tradicional fondo de *Participación en los Ingresos del Estado* (PIE), auténtica clave de bóveda del entramado de transferencias que complementa el sistema de financiación de las Haciendas locales y, por tanto, su principal mecanismo de financiación, en ellos la despoblación (o alguna variable que pudiera tener relación con esta) carece de ponderación alguna⁵⁴. La Federación Española de Municipios y Provincias (en adelante FEMP), ya en su *Informe Población y Despoblación en España 2016* (en el que se lleva a cabo una radiografía de la evolución demográfica en España y se advierte de los peligros asociados a la crisis demográfica)⁵⁵, recomendó revisar el modelo de financiación de las EELL para mejorar el criterio de reparto de los fondos, evitando penalizar económicamente las zonas que sufren despoblación. Según este organismo, el criterio de la despoblación debería tenerse en cuenta en el reparto de los fondos y, de ese modo, responder al mayor coste que implica prestar los servicios públicos básicos en núcleos de escasa población⁵⁶.

En lo atinente a la UE, desde esta instancia se ha optado por la vía del gasto comunitario directo, vehiculando el Derecho Presupuestario como mecanismo de ayuda y desarrollo de los territorios despoblados a través del plan de *Cohesión Económica, Social y Territorial* que establece el art. 174 del TFUE. Como hemos visto ya, dicho precepto obliga a la UE a proponer planes de acción para reducir las diferencias entre los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones menos favorecidas, dentro de las cuales exige prestar especial atención, «a las zonas rurales, a las zonas afectadas por una transición industrial y a las regiones que padecen desventajas naturales o demográficas graves».

En ejecución de este mandato hallamos en el ámbito comunitario una pléyade de normas que entretejen la política comunitaria de ayudas europeas al ámbito rural. Entre ellas, podemos resaltar el Reglamento (CE) 994/98, sobre la aplica-

54 En la actualidad, este recurso se configura de un modo dual, distinguiendo entre las «grandes ciudades» del art. 111 y sigs. del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –en adelante TRLRHL– (municipios de más de 75.000 habitantes o que sean capital de provincia o Comunidad Autónoma) y el resto de municipios (arts. 122 y sigs.).

55 El citado Informe fue dictado concretamente por un grupo de trabajo específico para el Reto Demográfico creado por la FEMP en el marco de la Comisión Nacional de Administración Local. El documento recoge ochenta medidas prácticas para frenar el despoblamiento, la mayor parte de naturaleza específica para las EELL, agrupadas en seis estrategias: economía y empleo, servicios públicos y sociales, infraestructuras, comunicaciones y transporte, vivienda, incentivos demográficos y medidas de apoyo en cultura, identidad y comunicación. VAQUERO GARCÍA, A.: «Actuaciones presupuestarias y fiscales de las administraciones locales para evitar el despoblamiento en el medio rural: situación actual y líneas de mejora», *op. cit.*, págs. 155 y 163.

56 En un sentido similar, en su Informe de 2017, la *Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación local* consideraba, en relación a los criterios de reparto de estos fondos, que el indicador de necesidad aplicable a los municipios pequeños, donde las capacidades de gestión están menos desarrolladas y prevalecen núcleos rurales diseminados, problemas de despoblamiento y envejecimiento de la población más acusados, así como dificultades manifiestas para el acceso a buena parte de los servicios públicos, debería incluir, junto a la *población*, alguna otra variable que recogiera estos elementos diferenciales de coste unitario de provisión de servicios (típicamente la *dispersión geográfica de la población*) y que incentivase, en todo caso, la gestión colaborativa de los servicios públicos, en especial con la participación de las entidades provinciales o insulares. *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación local*, 26 de julio de 2017, Madrid, págs. 86 y 87.

ción de determinadas categorías de ayudas de Estado horizontales –que permiten declarar compatibles con el mercado interior las ayudas a favor de las pequeñas y medianas empresas, al empleo y a las ayudas que se ajusten al mapa aprobado por la Comisión para cada Estado miembro a efectos de la concesión de ayudas regionales–; los Reglamentos (UE) 1301/2013 y 1303/2013, por los que se establecen el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER), el Fondo Social Europeo, el Fondo de Cohesión, el Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural y el Fondo Europeo Marítimo y de la Pesca, todos de gran relevancia para los Estados destinatarios al implicar un significativo aporte de recursos económicos para el desarrollo de territorios vulnerables como las zonas rurales en riesgo de despoblación⁵⁷.

57 RODRÍGUEZ PEÑA, N. L.: «¿Es posible el establecimiento de un régimen tributario favorable para el medio rural en España?», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a (Coord.), *op. cit.*, págs. 316 y 317. España recibió durante los primeros 25 años de su entrada en la UE un saldo neto de 88.000 millones de euros, frente a los 6.000 del período comprendido entre los años 2013 y 2017. La inversión de estos fondos supuso un revulsivo vital para el desarrollo del país, pero entre las posibles críticas que pueden realizarse a esa gestión figura la de no haber sabido utilizar estratégicamente –a diferencia de lo que puede constataarse en otros países– los fondos destinados al desarrollo rural y que no ha servido para revertir, como se ha visto, el fenómeno de la despoblación que padecemos en la actualidad (en este sentido, la Comisión de Desarrollo Regional estableció la conveniencia de contar con una partida del 5% de los fondos FEDER de cada Estado para las zonas en situación de crisis económica. En la propuesta de Reglamento que regulará los fondos FEDER para el período 2021-2027 está previsto que las regiones ultraperiféricas y las zonas escasamente pobladas dispongan de 1.447 millones de euros adicionales en los fondos de cohesión. Es una muy buena oportunidad para financiar medidas orientadas a fijar población en los núcleos rurales). El ejemplo contrario sería el de la región escocesa de las *Highlands and Islands* –sobre el que volveremos más adelante–, que ha sabido ejecutar una estrategia en el medio y largo plazo que está dando muy buenos resultados en la medida en que no solo ha frenado el éxodo rural, sino que está contribuyendo a fijar población. Gran parte del éxito de esta experiencia radica en una planificación enfocada al medio y largo plazo, gestionada en buena medida por una agencia pública que goza de plena autonomía e independencia política. Esta agencia canaliza todas las actuaciones que tienen que ver con la búsqueda de vivienda, solicitud de ayudas y fondos europeos de colocación laboral. Pero, sin duda, uno de los mayores hitos de esta de este modelo es el de haber creado su propia Universidad, en la que se invirtió una buena parte de los fondos destinados al desarrollo regional. La conexión de los estudios que esta institución ofrece con las necesidades reales de la región ha supuesto que los jóvenes vuelvan a sus lugares de origen una vez finalizados los estudios, evitándose, de este modo, la fuga de talento. GARCÍA JIMÉNEZ, A.: «La despoblación: una cuestión de estado», *op. cit.*, págs. 61 y 62. Para un análisis pormenorizado de la experiencia de Escocia, *vid.* DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L.: *Comunidades discriminadas y territorios rurales abandonados. Políticas públicas y Derecho administrativo frente a la despoblación*, *op. cit.*, págs. 74 a 79. En Italia, con cargo principalmente a los mencionados fondos estructurales y de inversión europeos, se puso en marcha la llamada «*Strategia Nazionale per le Aree Interne*» (SNAI), que supone un caso paradigmático de política pública implementada a favor de los territorios más marginados. Contando entre sus objetivos principales con la lucha contra el declive de la población, la SNAI interviene en 72 áreas internas piloto reforzando las capacidades organizativas y de gobierno institucional de las administraciones locales, incrementando y mejorando la calidad de los servicios de *welfare*, apoyados con proyectos específicos de desarrollo del patrimonio natural y cultural y la reactivación del sector turístico y de las cadenas de producción. DE NONNO, M. y TUBERTINI, C.: «La lucha contra la despoblación en Italia: reordenación territorial y áreas internas», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), *op. cit.*, págs. 164 a 166.

Merecen, asimismo, mención especial el Reglamento (CE) 1059/2003, que establece el reconocimiento jurídico de las tipologías territoriales *NUTS*, a las que ya nos hemos referido, determinantes para el acceso de las regiones a la asignación de los fondos europeos de ayuda regional, y el Reglamento (UE) 651/2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior, permitiendo declarar determinadas ayudas compatibles con el mercado interior.

3. Manifestaciones de discriminación fiscal positiva en el ámbito de la lucha contra la despoblación

Como hemos comprobado en el apartado anterior, las ayudas o incentivos económicos se han erigido en uno de los medios más característicos y habituales de las políticas económicas y sociales de los Estados, dado que a través de ellos se pueden orientar las actividades privadas en la dirección deseada sin necesidad de asumir los medios necesarios para la gestión (servicio público) ni la utilización de técnicas coactivas (policía). Con todo, entre los distintos medios de fomento económico, aquellos que de un modo directo determinan la percepción de una cantidad o la dispensa de un pago obligatorio, se hallan también las ayudas de tipo de *tributario* (a saber: exenciones, reducciones en las bases imponibles de los impuestos, tipos reducidos, deducciones en las cuotas tributarias, etc.) y, dentro de las medidas de ayuda que hoy día se proponen para la lucha contra la despoblación, se encuentran precisamente el establecimiento de bonificaciones o deducciones especiales en impuestos de actividades profesionales y empresariales para quienes desarrollen su actividad y tengan su residencia habitual en zonas de prioridad demográfica^{58 59}.

Pese a que la literatura (tanto nacional como internacional) que trata de evaluar la efectividad de estos instrumentos en su aplicación contra la despoblación de las áreas rurales es todavía escasa y no llega a resultados concluyentes, lo cierto es que la introducción de esos incentivos en nuestro sistema fiscal no

58 CALATAYUD PRATS, I.: «Despoblación, ayudas de estado y deducciones fiscales a la actividad empresarial», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2021, págs. 493 y 494.

59 La manifestación más precisa de esta corriente la encontramos en el Informe de la red de Áreas Escasamente Pobladas del Sur de Europa (en inglés *Southern Sparsely Populated Areas*, en adelante SSPA), que lleva por título «Una fiscalidad diferenciada para el progreso de los territorios despoblados en España», en el que se aboga abiertamente por el establecimiento de un sistema de fiscalidad positiva basado en el territorio, sobre la base del concepto de «ultraperiferia demográfica». De acuerdo con dicho estudio: «se reclame un modelo de fiscalidad *ad hoc* para el medio rural desfavorecido demográficamente cuyo fin último sea la atracción tanto de población como de iniciativa empresarial a estos territorios. Modelo que debería compensar, en cierta medida, una serie de obstáculos estructurales al que están sujetos estos territorios cuya población se encuentra por debajo de umbrales críticos para su adecuado desempeño económico». RED DE ÁREAS ESCASAMENTE POBLADAS DEL SUR DE EUROPA: «Una fiscalidad diferenciada para el progreso de los territorios despoblados en España», Teruel, 2019, pág. 20.

deja de extenderse⁶⁰. Nuestro país, no obstante, no ha sido pionero en la utilización del sistema tributario para luchar contra el proceso de despoblación. Hasta el momento, otros países han experimentado también con la introducción de beneficios fiscales en diferentes impuestos con el objetivo de atraer y fijar población en áreas escasamente pobladas. En este apartado nos aproximaremos a algunas de las principales medidas de *discriminación fiscal positiva* que se están introduciendo en los distintos niveles del sistema tributario al servicio de la promoción de ciertas zonas, por medio de la llegada de nuevas empresas y nuevos residentes. En cualquier caso, con carácter previo entendemos útil realizar algunas consideraciones de carácter introductorio.

En primer término, por lo que se refiere a cuál debería ser el ámbito de acción preferente de este instrumento de política pública en relación al reto de la despoblación, de acuerdo con IGLESIAS CARIDAD, de entre los diversos sectores de actuación que establece el *Listado de medidas para luchar contra la despoblación en España* —elaborado por la Comisión de despoblación y reto demográfico de la FEMP—, el Derecho tributario puede encontrar en el del *empleo* su principal nicho de incidencia a través de los objetivos de extrafiscalidad tributaria⁶¹.

Como es sabido, la búsqueda del pleno empleo en el art. 40 de la CE pasa inexcusablemente por el recurso a los diversos resortes que ofrece el sistema normativo y, concretamente, el relativo a la fiscalidad. En este cometido entrarían en juego, no obstante, diversas variables: así, en un país descentralizado como el nuestro exigiría la participación de todos los entes territoriales (Estado central, CCAA y EELL), teniendo en cuenta asimismo las limitaciones competenciales establecidas para cada nivel. De igual modo, debe tenerse en cuenta que los beneficios fiscales en este ámbito pueden tener como destinatarios a las empresas empleadoras o a las propias personas que trabajan o son autónomas. Por otra parte, el fomento del empleo a través de la tributación puede lograrse de diversas maneras, como recurriendo al *incentivo fiscal* —como especie de beneficios fiscales en las que se persigue una política de fomento o estímulo— o mediante otras alternativas de estímulo nada desdeñables a través de

60 CASTILLO MURCIEGO, Á., LÓPEZ LABORDA, J., RODRÍGO SAUCO, F. y SANZ ARCEGA, E.: «Medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos para combatir la despoblación de las áreas rurales: una primera aproximación», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 102/2021, pág. 132. En la literatura científica internacional, NEUMARK y YOUNG («Heterogeneous Effects of State Enterprise Zone Programs in the Shorter Run and Longer Run», *Economic Development Quarterly*, Volume 35, Issue 2, mayo 2021) analizaron el efecto de las denominadas *state Enterprise zone programs* (basados, básicamente, en estímulos fiscales al empleo) en los Estados Unidos, concluyendo que no existen evidencias sobre los efectos positivos a largo plazo del establecimiento de este tipo de programas sobre el crecimiento económico de estas regiones. Tampoco han encontrado evidencias sobre este tipo de políticas BLANC y LOUWAGIE («Mission flash sur l'efficacité du dispositif des zones de revitalisation rurale à l'aune de la politique européenne», *Délégation aux collectivités territoriales et à la décentralisation*, 2018), quienes concluyeron que las *zones de revitalisation rurale* francesas (consistentes en una exención de parte de las contribuciones a la Seguridad Social pagadas por el empleador), implantadas en 1995, no consiguieron el objetivo de dinamizar las zonas rurales que aquejaban problemas de desarrollo. Estudios citados por: SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, op. cit., pág. 93.

61 Junto al de *economía y empleo*, los otros campos de actuación fijados en el citado documento serían: modelos institucionales y financiación, infraestructuras, servicios sociales, vivienda, incentivos demográficos y cultura, identidad y comunicación.

las tarifas y tipos impositivos⁶²; por último, estas fórmulas pueden establecerse de forma permanente en la normativa o limitar su alcance a un plazo temporal determinado: tal sería el caso del ofrecimiento de «vacaciones fiscales» en un tributo durante un período de tiempo acotado⁶³.

En otro orden de cosas, compartimos con IGLESIAS CARIDAD, en una consideración extrapolable igualmente a medidas contra la despoblación de índole diversa a la fiscal, que, en términos generales, tanto aquellas como estas no deben limitarse exclusivamente a los pequeños municipios (entendiendo por tales aquellos que no superen los 10.000 o 5.000 habitantes u otros umbrales relativamente bajos) en orden, precisamente, a salvaguardar su eficacia⁶⁴. Así, el citado autor entiende que las medidas deben extenderse también a los municipios-cabeza de comarca (los municipios más relevantes de la España rural y que suelen superar los 10.000 habitantes), que deben verse reforzados en servicios públicos de calidad con un mejor planteamiento de su financiación por parte del Estado y de las CCAA⁶⁵. En efecto, aunque las cabeceras comarcales y las capitales de provincia del interior peninsular han conseguido sostener su población por los flujos migratorios de los pequeños núcleos rurales cercanos, ante el progresivo decrecimiento de estos pronto comenzarán a notarse también los efectos en las pequeñas y medianas ciudades⁶⁶.

Refiriéndonos, para terminar, al debate de fondo relativo a la pertinencia o no de la utilización de beneficios fiscales en este ámbito, aunque ciertamente

62 IGLESIAS CARIDAD, M.: «El reto demográfico desde el municipalismo. Medidas tributarias locales favorecedoras del emprendimiento y del empleo», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a (Coord.), *op. cit.*, págs. 115 a 117.

63 CASTILLO MURCIEGO, Á., LÓPEZ LABORDA, J., RODRÍGO SAUCO, F. y SANZ ARCEGA, E.: «Medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos para combatir la despoblación de las áreas rurales: una primera aproximación», *op. cit.*, pág. 132.

64 Tal sería el caso de las propuestas de medidas fiscales contenidas en el *Listado de medidas para luchar contra la despoblación en España* de la FEMP (págs. 14 y 15) para fomentar actividades económicas y el empleo: «1. Establecer bonificaciones/deducciones especiales en impuestos de actividades profesionales

empresariales, así como en subvenciones a la contratación y en bonificaciones de cuotas a la Seguridad Social, para quienes desarrollen su actividad y tengan su residencia habitual en zonas de prioridad demográfica y, con carácter general, en municipios rurales de menos de 5.000 habitantes.

2. Establecer bonificaciones/deducciones en el IRPF para los residentes en el medio rural, que incentiven la atracción de nuevos pobladores y que consoliden los censos demográficos ya existentes. Además de contribuir a servir de revulsivo demográfico, estas medidas servirán para reconocer a los pobladores del medio rural el sobrecoste que les conlleva residir en pequeños municipios alejados de los núcleos urbanos».

De igual modo, podrían señalarse al caso algunos incentivos autonómicos en impuestos cedidos, como sería el caso de la deducción –en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF)– por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en Castilla y León, que exige que esta se sitúe en un municipio de menos de 10.000 habitantes.

65 IGLESIAS CARIDAD, M.: «El reto demográfico desde el municipalismo. Medidas tributarias locales favorecedoras del emprendimiento y del empleo», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a (Coord.), *op. cit.*, págs. 124 y 237.

66 De acuerdo con los datos ofrecidos por las *Directrices Generales de la Estrategia Nacional para el Reto Demográfico* –a las que ya nos hemos referido en otro apartado de este trabajo–, «la despoblación ha dejado de ser un proceso vinculado únicamente a las áreas rurales para convertirse en un fenómeno mucho más generalizado» que afecta igualmente, de forma muy intensa, a las cabeceras comarcales e, incluso, a las ciudades pequeñas e intermedias, así como a las capitales de provincia.

desde una perspectiva puramente constitucional no existan, como hemos visto, objeciones para aceptar la utilización instrumental del sistema tributario frente a la despoblación, estimamos, siguiendo la mejor doctrina que se ha pronunciado sobre esta cuestión, que la fiscalidad no debe convertirse –de entre el acervo de herramientas a su disposición– en el campo preferentemente utilizado por parte de las Administraciones públicas, siendo posible encontrar otras disciplinas jurídicas que pueden acoger con mayor amabilidad los estímulos necesarios (tal sería el caso, por ejemplo, del Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social⁶⁷).

El caso de Italia –país, como hemos referido ya, con un grave problema también de despoblación rural⁶⁸– puede ser paradigmático en este sentido, al constituir la promoción de las *fusiones* de pequeños municipios la principal (aunque *implícita*) medida contra la despoblación que se ha arbitrado en las diversas reformas orgánicas del ordenamiento local y de las autonomías municipales del país transalpino desde la época constitucional⁶⁹.

Por otro lado, aunque las carencias que el mundo rural padece en la prestación de servicios públicos esenciales puedan hacer lógica la demanda de un *régimen o tratamiento fiscal diferenciado*, la discriminación fiscal positiva no puede implicar, *per se*, el alcance de la igualdad tan merecida y exigida por las zonas rurales. En este sentido, a pesar de que los incentivos fiscales se erigen en unos instrumentos realmente idóneos para, por ejemplo, permitir y proteger a los contribuyentes jóvenes y de baja renta asentados, o que deseen asentarse, en el medio rural, y para encarar algunos de los obstáculos que deben afrontar

67 Las evidencias recabadas de las experiencias escandinavas apuntan en esta dirección. En Suecia, por ejemplo, se estableció en 2002 una reducción de las cotizaciones sociales de diez puntos porcentuales en las regiones despobladas del norte del país. Los estudios revelan que no solo se atrajo la implantación de nuevas empresas en esos territorios, sino que mejoró el salario de los trabajadores de las empresas ya establecidas. En Noruega, por su parte, cuando tras el desmantelamiento, como exigencia para entrar en el Espacio Económico Europeo y tras una sentencia desfavorable del TJCE, de un programa de incentivos al empleo establecido entre 2004 y 2006 para zonas despobladas del país, se reimplantó el mismo –tras ganar la apelación–, se comprobó que la pérdida de empleos producida por la desaparición de los incentivos no se pudo recuperar pese a la rehabilitación de la medida. BANACLOCHE PALAO, C.: «Incentivos fiscales para la España despoblada: su consideración como ayudas de estado compatibles con el mercado interior», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, *op. cit.*, pág. 1090.

68 Italia aqueja, ciertamente, una importante brecha civil, social y económica entre las áreas internas y los principales centros urbanos del país, donde más de un tercio de los Ayuntamientos presentes en estas áreas tienen escaso acceso a los servicios escolares y sanitarios y a las infraestructuras, estando a una distancia de los centros de oferta de servicios esenciales de entre 45 a 75 minutos (área periférica) y de más de 75 minutos de recorrido (área ultraperiférica) desde el polo más cercano.

69 La planta local italiana se compone de unos 8.000 Ayuntamientos, de los cuales el 70% se halla por debajo de los 5.000 habitantes. Tanto con la Ley núm. 142 de 1990, de reforma de las autonomías locales, como con el Decreto Ley 78/2010, el legislador fijó el umbral de los 5.000 habitantes como *discriminen* entre pequeños y medianos Ayuntamientos, dirigiendo los incentivos a aquellos que, por debajo de dicha dimensión, procediesen a fusionarse con Ayuntamientos de dimensión mayor. Entre las diversas estrategias implementadas en este sentido se encuentran medidas adoptadas en materia de ejercicio asociado obligatorio de las funciones fundamentales por parte de los Ayuntamientos por debajo del umbral mencionado, el incremento de incentivos financieros para las fusiones y medidas de incentivación y mayor favorecimiento a los Ayuntamientos nacidos de una fusión. DE NONNO, M. y TUBERTINI, C.: «La lucha contra la despoblación en Italia: reordenación territorial y áreas internas»,

al residir en la España vaciada, estos deben utilizarse de un modo forzosamente *complementario*⁷⁰.

Así, aun soslayando las importantes limitaciones que al uso *indiscriminado* de este recurso en el ámbito que nos ocupa derivan de la naturaleza misma del instituto jurídico del *tributo* (su fin primordial –art. 2.1 de la núm. 58/2003, General Tributaria– de obtención de ingresos para el sostenimiento del gasto público, y su sujeción a los principios de justicia material tributaria del art. 31.1 de la CE), y demás inconvenientes –no menores– del empleo del sistema tributario para luchar contra la despoblación⁷¹, sin la aplicación –como señala RODRÍGUEZ PEÑA⁷²– de unos criterios de necesidad y renta razonados que justifiquen la implementación de beneficios fiscales en favor de la regeneración demográfica (así como –añadimos nosotros para el caso de los impuestos estatales cedidos– de unos parámetros orientadores mínimos por parte del Estado que garanticen una cierta uniformidad en la acción incentivadora de las distintas CCAA), se podría llegar a la generación de una suerte de *paraísos fiscales* que, lejos de alcanzar el anhelado objetivo de asentar población y fijar actividades económicas en el medio rural, provocarían una marea de traslados ficticios de residencia de quienes quisieran aprovecharse de las ventajas fiscales con la consiguiente disminución de ingresos públicos para el Estado en general y para las Administraciones locales en particular, así como posibles expedien-

en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), *op. cit.*, págs. 148 a 151. En nuestro país, la planta local es de unas dimensiones muy parecidas a la de la italiana (de los 8.131 municipios que hay en España, el 72.2% tiene 2.000 habitantes o menos, y el 17.2% no supera los 100 habitantes), por lo que tal vez sea preciso redimensionarla para garantizar un mejor y mayor abanico de servicios. La agrupación de EELL posibilitaría, según algunos autores (VAQUERO GARCÍA, A.: «Actuaciones presupuestarias y fiscales de las administraciones locales para evitar el despoblamiento en el medio rural: situación actual y líneas de mejora», *op. cit.*, págs. 160 y 161), una reducción de la actual presión fiscal y el gasto no productivo presente en buena parte de los municipios de menos población. La fusión o, al menos, la compartición de servicios entre varias EELL posibilitarían un acceso a una mayor cantidad de recursos y, paralelamente, se debería incrementar la cantidad y la calidad de los servicios que recibirían los ciudadanos. Frente a este parecer, otro sector de autores [QUINTANA LÓPEZ, T.: «Debate previo a la reforma de la legislación del Estado de Régimen Local», en A.A.V.V.: *La reforma del Régimen Local*, QUINTANA LÓPEZ, T. (Dir.) y CASARES MARCOS, A. B. (Coord.), Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, pág. 35, citado por DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L.: «La importancia del municipalismo para la consecución del nuevo resurgir de la ruralidad: la disyuntiva entre devolver el alma a los pueblos o abandonar el territorio», *op. cit.*, pág. 109] sostiene que la supresión de municipios en el medio rural, lejos de presentar efectos positivos en términos de ahorro y eficiencia, supondría ahondar aun más en los procedimientos de abandono de las zonas rurales, agravando con ello la problemática de la despoblación, e incrementando la desigualdad social y territorial entre el medio urbano y el medio rural.

70 DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L.: *Comunidades discriminadas y territorios rurales abandonados. Políticas públicas y Derecho administrativo frente a la despoblación*, *op. cit.*, pág. 249.

71 El Informe elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales por encargo del Comisionado del gobierno frente al Reto Demográfico (cuyas conclusiones se incluyen en las *Directrices Generales de la Estrategia nacional frente al Reto Demográfico*) alude, de igual forma, a la excepción que se generaría al régimen común, por lo que quebraría la estructura, la coherencia interna y la neutralidad del sistema fiscal, así como al aumento de los costes de gestión y control para la Administración tributaria.

72 RODRÍGUEZ PEÑA, N. L.: «¿Es posible el establecimiento de un régimen tributario favorable para el medio rural en España?», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.ª. (Coord.), *op. cit.*, págs. 304 a 307.

tes sancionadores por *ayudas de Estado* incompatibles con el Derecho comunitario⁷³.

En efecto, como veremos en profundidad más adelante, una tributación diferenciada y más favorable para aquellas actividades económicas que se desarrollen en las zonas despobladas puede suponer un atentado contra la libertad de empresa y la libre competencia, y es que sin perjuicio de que los incentivos económicos a la actividad empresarial, entre los que se encuentran —como hemos mencionado ya— los de naturaleza tributaria, suponen uno de los mecanismos más eficaces para la promoción de la iniciativa económica privada, el intervencionismo estatal a través de estas ayudas económicas a favor de empresas puede suponer un obstáculo insuperable a la libre competencia y al funcionamiento del mercado⁷⁴.

A modo de cierre sobre esta cuestión, entendemos, asimismo, que anima a la prudencia en la instrumentación extrafiscal del sistema tributario para estos fines el hecho de que los pocos estudios que han versado sobre la eficacia del incentivo fiscal en la materia no permitan concluir una relación de causalidad entre los beneficios fiscales empleados y las decisiones de los contribuyentes⁷⁵.

3.1. Incentivos fiscales en los impuestos estatales cedidos y en la Hacienda local

Hasta la fecha, tal vez por la ausencia de medidas tributarias específicas en los impuestos estatales, han sido las CCAA de régimen común las que, ante la

73 En este sentido, el *Proyecto ECO2016-76506-C4-3-R* —al que ya hemos hecho mención en otra parte de este trabajo— señalaba la necesidad de que un diseño adecuado de los incentivos fiscales para lograr la repoblación de las zonas rurales ha de pasar necesariamente por establecer de modo claro el ámbito de actuación, los destinatarios concretos de las medidas y la evaluación periódica de su impacto a fin de corregir los errores que se vayan detectando o, incluso, en su caso, el abandono de las mismas si no se alcanzan un mínimo de coste/efectividad.

74 CALATAYUD PRATS, I.: «Despoblación, ayudas de estado y deducciones fiscales a la actividad empresarial», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), *op. cit.*, págs. 494 y 495.

75 Tal fue la conclusión a la que llegó el estudio llevado a cabo por CASTILLO MURCIEGO, LÓPEZ LABORDA, RODRIGO SAUCO y SANZ ARCEGA («Medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos para combatir la despoblación de las áreas rurales: una primera aproximación», *op. cit.*), que se centró en las deducciones de Castilla y León en el IRPF por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual y por nacimiento o adopción de hijos en núcleos rurales. Bien es cierto, también, que algunas experiencias de Derecho comparado demuestran que las medidas fiscales frente a la despoblación pueden requerir cierto margen de tiempo para generar los efectos perseguidos. Así, en el caso de Australia (*vid.* BANACLOCHE PALAO, C.: «Incentivos fiscales para la España despoblada: su consideración como ayudas de estado compatibles con el mercado interior», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, *op. cit.*, págs. 1089), se constató empíricamente que los efectos beneficiosos de una política de incentivos consistente en una reducción en el impuesto sobre la renta de los residentes en determinadas áreas rurales (los llamados *zone tax offset*) se apreciaron a medio plazo (durante los primeros 16 años de su vigencia (hasta 1961, ya que el programa se inició en 1945).

inactividad del legislador central, han venido desarrollando de modo creciente diferentes beneficios fiscales con los que tratar de atajar el éxodo rural⁷⁶, si bien, como trataremos de exponer a continuación, no parece que el ámbito autonómico sea al más adecuado para hacer frente a la despoblación mediante herramientas tributarias.

A grandes rasgos, entre los principales incentivos relacionados con el medio rural y la despoblación que estas Comunidades están aprobando en los tributos estatales cedidos encontramos⁷⁷:

- en el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* –como es sabido, tributo idóneo para el logro de los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad–, las medidas adoptadas en forma de deducciones en la cuota íntegra autonómica tienen que ver, en especial, con el nacimiento y cuidado de niños, la adquisición o rehabilitación de vivienda (no necesariamente habitual), el alquiler de vivienda habitual en el ámbito rural⁷⁸ y con el emprendimiento de la actividad económica y/o creación de empleo.
- en relación al *Impuesto sobre el Patrimonio*, un indicio de que su capacidad para influir en las decisiones de radicación de las personas en núcleos despoblados es muy reducida es que solo las CCAA de Cataluña y Galicia han legislado hasta la fecha beneficios fiscales relacionados con el medio rural. La primera otorga una bonificación del 95% de la parte de la cuota que corresponde a determinadas propiedades forestales. Galicia, por su parte, aplica una deducción del 100% en la parte de la cuota relacionada con explotaciones y sociedades agrarias, así como respecto a Sociedades de Fomento Forestal.
- en el *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (en adelante ISD), aunque existen desde hace años en la legislación estatal reducciones por adquisición de vivienda, empresa y explotación agraria, que pueden coadyuvar todas al mantenimiento de la radicación y de la actividad económica en el medio rural, un buen número de CCAA, además de mejorar algunas de estas reducciones⁷⁹, ha aprobado otras reducciones en la base imponible por la adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal, terrenos

76 Entre ellas, la de Castilla-La Mancha ha sido pionera en el desarrollo de medidas legales para frenar la despoblación a través de la aprobación de la Ley 2/2021, de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural, en la que se contienen diversas medidas tributarias.

77 Vid.. CASTILLO MURCIEGO, Á., LÓPEZ LABORDA, J., RODRÍGO SAUCO, F. y SANZ ARCEGA, E.: «Medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos para combatir la despoblación de las áreas rurales: una primera aproximación», *op. cit.*, págs. 133 a 136.

78 La Rioja y Castilla y León son las Comunidades que tienen un régimen de incentivos más extenso, ya que es aplicable a viviendas habituales, segundas viviendas y cuidado de hijos (en el caso de La Rioja y Cantabria, también se incluyen deducciones por escolarización).

79 Es el caso de Galicia, Andalucía, Asturias, La Rioja, Comunidad Valenciana (tanto en transmisiones *mortis causa* como *inter vivos*); Canarias, Cataluña, Baleares y Castilla y León (únicamente en transmisiones *mortis causa*); y Extremadura (solo en transmisiones *inter vivos*).

incluidos en áreas de interés agrario o espacios de relevancia ambiental⁸⁰.

- finalmente, en el *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* (en adelante ITPAJD) se conceden beneficios fiscales en forma de deducciones o bonificaciones, sobre todo relacionados con actividades económicas agrarias y, en mayor medida, en el ámbito de las transmisiones patrimoniales onerosas que respecto a operaciones sujetas al IAJD. En términos generales, las medidas más comunes tienen que ver con operaciones con explotaciones agrarias (Galicia, Asturias, Cantabria, La Rioja y Castilla-La Mancha), el arrendamiento de fincas rústicas (Galicia, Comunidad Valenciana y Aragón), operaciones relacionadas con regadíos (Murcia, Castilla-La Mancha y Castilla y León) y por adquisición de vivienda habitual en el ámbito rural (Galicia, Castilla y León y La Rioja)⁸¹.

En síntesis, como se deduce de esta panorámica de incentivos (en especial, de los establecidos en el IRPF y en el ITPAJD), los beneficios fiscales creados por las CCAA tienen como objetivo último fomentar el desplazamiento y asentamiento en zonas que se ven afectadas por la despoblación. Se podrían, a su vez, agrupar en tres grandes grupos temáticos: deducciones en favor de la adquisición/rehabilitación o alquiler de vivienda habitual (para favorecer la llegada de nuevos habitantes), deducciones en favor de la natalidad (a fin de contrarrestar el problema de la baja natalidad y el envejecimiento de la población) y deducciones en favor del empleo.

No obstante, a pesar de todo lo anterior, los criterios conforme a los cuales se ha diseñado esta constelación de beneficios han sido heterogéneos⁸². Así, por ejemplo, la deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en Castilla y León exige que esta se sitúe en un municipio de menos de 10.000 habitantes, mientras que en Cantabria, para disfrutar de una medida análoga se exige residir en un municipio de, al menos, 2.000 habitantes. Otras, como La Rioja o el Principado de Asturias, ni siquiera disponen un criterio objetivo, sino

80 LAGO MONTERO, J. M.^a: «El Derecho Financiero frente a la despoblación en el medio rural», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), *op. cit.*, pág. 84. Por lo que se refiere particularmente al caso de las fincas rústicas, debe destacarse que estas han constituido históricamente el medio de vida de muchas personas y han garantizado el empleo y el porvenir de los pueblos. Para un análisis de la relevancia y utilidad del ISD como posible herramienta para frenar la despoblación en el ámbito rural español a través de un trato fiscal más favorable a los herederos de estas fincas como incentivo empresarial para que la gente joven continúe con las pequeñas explotaciones agrícolas familiares, *vid.* GARCÍA NICOLÁS, C. y AHUJADO, VILLALBA, A.: «El papel del Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito rural: la transmisión de fincas rústicas», *op. cit.*, págs. 11 a 50.

81 De acuerdo con LAGO MONTERO, sería deseable que estas medidas, que contribuyen a fijar población, se consolidaran, ampliaran y rebajasen sus requisitos aplicativos, incorporando la adquisición onerosa *inter vivos* de finca rústica y la exención a los préstamos hipotecarios conducentes a la adquisición de vivienda habitual, lo que serviría extraordinariamente para el ejercicio efectivo del derecho de acceso a la vivienda rural. *Ibidem*, pág. 85.

82 SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, *op. cit.*, págs. 62 y 63.

que establecen nominalmente cuáles son los municipios que pueden dar lugar a la aplicación del beneficio fiscal.

La causa de esta dispersión de medidas autonómicas (y de sus correlativos requisitos aplicativos), que puede desembocar —entre otros riesgos— en una carrera a la baja (*race to the bottom*) entre las distintas CCAA (en especial entre aquellas más próximas entre sí geográficamente), es fácil de rastrear en la inacción del legislador nacional, el cual, como señalan acertadamente LAGO MONTERO y SEDEÑO LÓPEZ, debería ser quien estableciera este tipo de deducciones o, al menos, fijara con claridad los requisitos mínimos para aplicarlas (por ejemplo, fijando un criterio homogéneo sobre qué se entiende por *zona despoblada*)⁸³. Alternativamente, este segundo autor apunta a que podría mantenerse el actual entramado de deducciones autonómicas pero basándose en unos criterios homogéneos definidos de modo conjunto. Para ello, sería preciso que el legislador estatal definiera cuáles deberían ser los criterios para determinar los territorios sobre los que se debería actuar y cuáles deberían ser las líneas sobre las que sería preciso incidir⁸⁴.

En relación a la Hacienda municipal, debe comenzarse recordando que, aunque la despoblación sea un fenómeno principalmente local (y como tal tiene que ser analizado y gestionado) y que los EELL están llamados a tener un papel protagonista ante el reto demográfico, la capacidad de intervención de los EELL en el ámbito tributario es, a día de hoy, más reducida que en el ámbito autonómico, en la medida en que la posibilidad de establecer nuevos tributos y beneficios

83 LAGO MONTERO, J. M.^a: «El Derecho Financiero frente a la despoblación en el medio rural», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a (Coord.), *op. cit.*, págs. 77 a 84, y SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, *op. cit.*, págs. 67 y 68. LAGO MONTERO, por ejemplo, apunta (pag. 77) a la conveniencia de que el Estado instrumentase (a la vista de la ya desaparecida deducción por adquisición de vivienda habitual en la LIRPF y de ser el ente competente en la materia) una deducción estatal sobre el IRPF en favor del acceso a la vivienda en todas sus modalidades —adquisición, rehabilitación y alquiler— para los jóvenes en el mundo rural, de modo que se simplificaran las variopintas deducciones autonómicas. En Portugal, los dos grandes beneficios fiscales arbitrados en el marco del reto demográfico en favor de las familias se asemejan en gran medida a algunos de los que hemos visto que han establecido las CCAA españolas, pero con la diferencia sustancial de que en el caso del país luso se han aprobado a nivel estatal y no regional. Estos beneficios (en concreto, mejoras en las deducciones del impuesto sobre la renta) son: los estudiantes de centros educativos situados en el interior de Portugal o en las Regiones de Azores y Madeira pueden disfrutar de una mejora del 10% frente al 30% general —con el límite de 1.000 euros frente al límite general de 800 euros) de los gastos de formación y educación, entre los que están los gastos para el pago de guarderías, centros docentes o las cantidades abonadas por libros de texto; por otro lado, encontramos una deducción para aquellas personas que trasladen su residencia a zonas de interior (durante un plazo de 3 años pueden deducirse hasta el 15% con un límite de hasta 1.000 euros en el impuesto sobre la renta frente al límite general de 502 euros). Para un análisis en profundidad de las medidas tributarias adoptadas en el país vecino en el marco del desafío demográfico, *vid.* PABLOS MATEOS, F.: «Los beneficios fiscales en el marco del reto demográfico: el caso de Portugal», *Quincena Fiscal*, núm. 17/2021.

84 Abogan igualmente por una coordinación nacional de las políticas fiscales en esta materia que evite descoordinaciones entre las articuladas por parte de las CCAA, así como duplicidades que impliquen gastos innecesarios de recursos: GARCÍA NICOLÁS, C. y AHIJADO, VILLALBA, A.: «El papel del Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito rural: la transmisión de fincas rústicas», *op. cit.*, pág. 40.

fiscales se ve restringida por los dictados del TRLRHL⁸⁵ [a pesar de que la autonomía tributaria concedida a los EELL permita, incluso, establecer o no determinados tributos –como el Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras (en adelante ICIO), el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU) o el Impuesto sobre Gastos Suntuarios y, respecto a los considerados de exacción obligatoria, en algunos supuestos concretos, amplias posibilidades de modular la carga tributaria].

En todo caso, en el ámbito de la tributación local que ahora nos ocupa no es posible hallar demasiados incentivos aptos *per se* para frenar la despoblación⁸⁶ y, aunque no pueda ignorarse la ampliación, respecto a prácticamente todas las figuras tributarias locales, de las posibilidades de regulación de beneficios tributarios «*de carácter potestativo*» (pudiendo atender a diversas circunstancias que van desde la consideración de las viviendas de protección oficial o la creación de empleo a las nuevas tecnologías o la utilización de determinados carburantes⁸⁷), creemos, aun así, que sería necesario profundizar en la posibilidad de conseguir incentivos adicionales en relación con los municipi-

85 En efecto, como es sabido, el poder tributario local se ejerce mediante la coordinación de los principios constitucionales de reserva de ley tributaria y de autonomía local. Esto debe entenderse en el sentido de que los EELL carecen de potestad legislativa y, por tanto, la exacción de un tributo local se hará por medio de una ley estatal que faculte a estas para que, a través de sus ordenanzas fiscales, regulen su entrada en vigor. Por otro lado, la autonomía local tributaria faculta a las corporaciones locales –siempre dentro de los márgenes previstos en la ley estatal– al establecimiento de los tipos de gravamen, a establecer determinados aspectos de la base imponible o de la deuda tributaria así como, en lo que a nosotros aquí más nos interesa, a estatuir los beneficios fiscales que puedan ser oportunos para el municipio de aplicación del tributo. MARTÍNEZ JIMÉNEZ, F. J.: «Las capacidades fiscales de las entidades locales para fomentar la transición ecológica», en A.A.V.V.: *Desarrollo urbano sostenible y economía circular en perspectiva jurídica*, GARCÍA CALVENTE, Y. (Dir.) y SEDEÑO LÓPEZ, J. F. (Coord.), Ed. Aranzadi, 2021, pág. 98.

86 Para un análisis crítico pormenorizado del catálogo de incentivos fiscales previstos en el TRLRHL respecto a los impuestos locales (obligatorios y potestativos) y de su grado de aptitud para incidir en la problemática de la España despoblada, *vid.* SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los impuestos locales ante la España despoblada», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, *op. cit.*, págs. 980 a 999.

87 Mención especial merece en este sentido, a nuestro juicio, la bonificación (potestativa y de carácter rogado) de hasta el 95%, presente en la regulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del Impuesto sobre Actividades Económicas, del ICIO y en el IIVTNU [arts. 74.2 *quáter*, 88.2 e), 103.2 a) y 108.5 del TRLRHL, respectivamente], que permite a los Ayuntamientos bonificar, tras la pertinente declaración por el Pleno del Ayuntamiento del «*especial interés o utilidad municipal, por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo*», en favor de los sujetos pasivos de los hechos gravados por tales impuestos. Se trata de una herramienta que, ya en su configuración normativa actual, podría servir para compensar la carencia de competencias directas de los municipios en materia de empleo y que podría influir en la decisión de las empresas sobre su lugar de asentamiento. De igual modo, podría modificarse respecto a los municipios de la España despoblada, sustituyéndola por una exención y/o incluyendo la despoblación como una de las circunstancias que pueden motivar su aplicación. En todo caso, como ha denunciado la doctrina [*vid.* entre otros, IGLESIAS CARIDAD, M.: «El reto demográfico desde el municipalismo. Medidas tributarias locales favorecedoras del emprendimiento y del empleo», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), *op. cit.*, págs. 138 y 139], en orden a evitar fenómenos de competencia fiscal y potenciales conflictos con la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado, debería concretarse mejor la actual configuración normativa de este beneficio, debiendo quedar más definida y uniforme en sus distintas versiones, ofreciendo una menor facultad discrecional en su diseño en las correspondientes ordenanzas fiscales (reduciéndose más, por ejemplo, su margen de apreciación en la definición de lo que debe entenderse por *especial interés o utilidad municipal*).

pios situados en la España despoblada. Para ello, atendiendo a las características de estos municipios, sería preciso realizar, de acuerdo con SÁNCHEZ GALIANA, las modificaciones legislativas oportunas para permitir una modulación de la carga fiscal en estos territorios, derivada del TRLRHL y, en su caso, plasmada en las respectivas ordenanzas fiscales. La carga tributaria, en los municipios de la España despoblada, podría verse disminuida con una adecuada aplicación de un sistema impositivo local que haya previsto sus especiales circunstancias⁸⁸.

Sea como fuere, no debe perderse de vista que, aunque parezca lógico que las Corporaciones municipales utilicen la vía fiscal para la atracción de empresas e inversiones a sus territorios —mientras que el Estado se lo siga permitiendo en el marco del TRLRHL—, un excesivo protagonismo de la autonomía local en el ámbito fiscal en relación con la empresa podría ocasionar importantes efectos discriminatorios o *competencia fiscal* con el fin de atraer personas y empresas⁸⁹. Además, debe tenerse presente que cualquier situación que suponga una minoración de recursos locales (como el que podría derivar de un establecimiento indiscriminado de beneficios fiscales) debería hacerse de modo comedido, desde el pleno respeto al principio de *suficiencia financiera* local reconocido en el art. 142 de la CE⁹⁰.

3.2. La posible inviabilidad comunitaria de un régimen fiscal diferenciado para las zonas despobladas

Cada vez son más las voces, sociales y políticas, que reclaman en nuestro país un *régimen fiscal diferenciado* (basado en un conjunto de estímulos fiscales con los que se pretende fomentar el empleo y el asentamiento de empresas) para las zonas aquejadas de problemas de despoblación. Tal es el caso de la *Ponencia de estudio para la adopción de medidas en relación con la despoblación rural en España*⁹¹ o de la propuesta formulada por el SSPA, que reclama «un modelo de

88 SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los impuestos locales ante la España despoblada», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, op. cit., pág. 1000.

89 IGLESIAS CARIDAD, M.: «El reto demográfico desde el municipalismo. Medidas tributarias locales favorecedoras del emprendimiento y del empleo», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dir.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), op. cit., pág. 137. De acuerdo con BOSCH CHOLBI y ESPINOSA FERRANDO, la potestad reglamentaria de los municipios, así como la ausencia de unos criterios estructurales para los beneficios fiscales locales, va a provocar una estructuración de la imposición local deficiente, inexacta, ambigua o incompleta. En efecto, un exceso interpretativo de los elementos subjetivos y objetivos de las deducciones, bonificaciones y exenciones genera una competencia fiscal perjudicial que, adicionalmente, provoca una alta litigiosidad entre los EELL y los contribuyentes. BOSCH CHOLBI, J. L. y ESPINOSA FERRANDO, F.: «Artículos 78 a 91», en A.A.V.V.: *Comentarios a Ley de Haciendas Locales. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Ed. Thomson Civitas, Cizur Menor, 2005, pág. 820.

90 SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, op. cit., pág. 75.

91 Que en 2015 propuso la utilización de desgravaciones en el IRPF, de un tipo reducido en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el ITPAJD, así como beneficios fiscales en la LRHL para apoyar a las personas, profesionales y empresas que se asentasen en núcleos rurales afectados por la despoblación.

fiscalidad *ad hoc* para el medio rural desfavorecido demográficamente», basado en lo que se ha denominado «*ultraperiferia demográfica española*» (de acuerdo con el SSPA, «*No se trata de una geografía continua ni bien definida, sino de un espacio enorme o disforme, pero caracterizado por una enorme distancia demográfica (que no geográfica a la España densamente poblada y/o urbana)*»⁹²).

La posibilidad de establecer un *régimen fiscal especial* para los territorios deshabitados implicaría un tratamiento global y sistemático de la problemática tributaria de estos territorios, intentando lograr que las actividades productivas resulten rentables para atraer la inversión y fijar la población con los incentivos precisos. Ciertamente, nuestro ordenamiento jurídico-tributario no ha sido ajeno a estos conceptos, a la utilización, en definitiva, de incentivos fiscales con la finalidad de promover la actividad económica y fijar el asentamiento de empresas e individuos en determinadas zonas de España que son objeto de una especial protección fiscal (pensemos en los casos de la Zona Especial Canaria –ZEC– o del régimen fiscal especial de las Ciudades Autónomas y de Ceuta y Melilla^{93 y 94}).

Sin embargo, como avanzábamos páginas atrás al referirnos a la inconveniencia, a nivel interno, del abuso de las minoraciones fiscales como revulsivo frente a este problema, y citando a LAGO MONTERO, «*cualquier medida que se adoptare tendría que acotar previamente el espacio geográfico de la misma, prever el impacto presupuestario de ella a la vista del número de sujetos bene-*

92 SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, op. cit., págs. 81 y 82. Frente al concepto de «*periferia demográfica*», que sí está consagrado en la normativa comunitaria para territorios insulares como el archipiélago canario o las Islas Azores, el de *ultraperiferia demográfica* se caracterizaría no por la distancia, sino por la población y el reducido tamaño de los poblamientos (afectaría, pues, como hemos visto, a prácticamente todas las CCAA y a la mayoría de municipios). BANACLOCHE PALAO, C.: «Incentivos fiscales para la España despoblada: su consideración como ayudas de estado compatibles con el mercado interior», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, op. cit., págs. 1085 y 1086.

93 La ZEC, creada en el año 2000, persigue la dinamización del tejido empresarial del archipiélago canario. Es una zona de fiscalidad baja, caracterizada por una mínima tributación en la imposición directa (las empresas tributan básicamente al 4% en el Impuesto sobre Sociedades –en adelante IS–), así como la exención en ciertos impuestos indirectos (Impuesto General Indirecto Canario e ITPAJD). Por su parte, nuestro ordenamiento tributario otorga a Ceuta y Melilla bonificaciones fiscales tanto en la imposición directa (entre otras, una deducción del 60% en el IRPF y del 50% en el IS) como en la indirecta (como la aplicación, en lugar del IVA, del Impuesto sobre la Producción, Servicios e Importación, de tipos muy reducidos, o la exención en los Impuestos Especiales –salvo el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre la Electricidad), así como una bonificación general del 50% en todos los impuestos municipales. Para un análisis, *in extenso*, del régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla sugerimos la lectura de: MORÓN PÉREZ, M.^a C.: «Régimen fiscal de Ceuta y Melilla: presente y futuro», en A.A.V.V.: *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero. Situación actual y perspectivas de reforma*, SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (Dir.) y GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. y CASAS AGUDO, D. (Coords.), Ed. Tirant Lo Blanch, 2014, págs. 443 a 473.

94 Si bien la existencia y necesidad de estos concretos casos especiales, a diferencia de un eventual régimen fiscal diferenciado para la *España despoblada*, sí se halla reconocida y fundamentada, ya sea en la propia CE y en el TFUE (caso de la ZEC, en la Disposición Adicional 3ª de la CE y en los arts. 349 y 355 del TFUE), o bien en la Disposición Adicional Quinta de la LOFCA (y Segunda de sus respectivos Estatutos de Autonomía) y en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (supuesto de Ceuta y Melilla. *Vid.*, entre otras, la sentencia 60/2015, de 18 de marzo).

ficiados y neutralizar maniobras artificiosas de deslocalización que pretendieran beneficiarse a su través arteramente»⁹⁵.

Pero, junto a ello, nuestra condición además de país miembro de la UE obliga a analizar si el establecimiento de un régimen fiscal diferenciado como los propuestos para las zonas escasamente pobladas pudiera entrar en colisión con el ordenamiento comunitario, en concreto con la libertad fundamental de circulación de mercancías y el correcto funcionamiento del mercado interior (art. 26 del TFUE), garantizados tanto mediante la interdicción de tributos discriminatorios (art. 110 del TFUE) como por la prohibición de ayudas de estado incompatibles con el Derecho comunitario (art. 107 del TFUE). En efecto, como indican las *Directrices Generales de la Estrategia nacional frente al Reto Demográfico* del Ministerio de Política Territorial y Función Pública, «*Tanto en la posible reforma de los incentivos existentes, como en la formulación, en su caso, de otros nuevos, debemos tener siempre presente que su diseño debe hacerse respetando el principio de igualdad por razón del territorio y la normativa comunitaria de ayudas de Estado*»⁹⁶.

De acuerdo con el referido art. 107.1 del TFUE, «*Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*»⁹⁷. Este precepto conforma, sin duda, una primera e importante barrera para el establecimiento de un régimen tributario favorable para el medio rural que incluyera el establecimiento de beneficios fiscales en el IVA, así como para las empresas en el IS. De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y las Comunicaciones de la Comisión Europea⁹⁸, de cara a constatar si una determinada medida puede ser o no calificada como ayuda de Estado, deben cumplirse los siguientes requisitos: a) debe conceder una ventaja a sus beneficiarios; b) tiene que ser otorgada por un Estado miembro o con recursos públicos; c) debe afectar a la competencia y/o a los intercambios entre Estados; y d),

95 LAGO MONTERO, J. M.ª.: «El Derecho Financiero frente a la despoblación en el medio rural», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.ª. (Coord.), op. cit., págs. 76 y 77.

96 Aprobadas por Acuerdo del Consejo de Ministros de 29 de marzo de 2019. Su texto puede consultarse en la página web del Ministerio de Transición Ecológica y para el Reto Demográfico.

97 Resulta claro que una asignación arbitraria y caprichosa de ayudas económicas a las empresas puede erosionar la libre competencia en tanto en cuanto interfiere —o puede hacerlo— en el empleo eficiente de los recursos y los intercambios comerciales, y esta es la razón por la que la UE asume un papel preponderante en la regulación y control de las ayudas de estado a las empresas. CALATAYUD PRATS, I.: «Despoblación, ayudas de estado y deducciones fiscales a la actividad empresarial», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), op. cit., pág. 496. Así, tanto la Comisión como el TJUE vigilan que los beneficios fiscales no degeneren en ayudas de Estado prohibidas por vulneradoras de las cuatro grandes libertades fundamentales comunitarias que consagran los Tratados comunitarios a fin de preservar la libre competencia.

98 Vid., entre otros documentos, las Comunicaciones de la Comisión 2016/C 262/01 (relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) y la 98/C 384/03 (relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas).

debe favorecer a determinadas empresas o producciones (debe, pues, ser selectiva en relación a los beneficiarios).

A la vista de lo anterior⁹⁹, no cabe duda de que un régimen fiscal diferenciado basado en la localización geográfica (especialmente si incorpora beneficios fiscales específicos en el IVA y en el IS) cumpliría estos requisitos: tendría origen estatal (con indiferencia de que las medidas sean de origen autonómico), afectaría únicamente a las empresas localizadas en esas zonas escasamente pobladas, implicaría un beneficio económico (en forma de menor pago de impuestos) y produciría un efecto de falseamiento de la competencia, que no solo afectaría a las relaciones comerciales entre los Estados miembros, sino que podría incidir incluso en los intercambios comerciales entre CCAA.

Por esta razón, cualquier beneficio fiscal que pretendiera instrumentarse en el sentido indicado ha de solicitarse y razonarse ante la UE. La necesidad de promover el desarrollo de zonas de baja riqueza relativa, con alto nivel de despoblación y dispersión y un nivel de prestación de servicios inferior a la media, puede ser una motivación útil a tal efecto para salvar con éxito el *test* de razonabilidad que exige el art. 107 del TFUE¹⁰⁰. Precisamente los condicionantes geográficos y sociales que existen en las zonas despobladas producen una serie de costes económicos y sociales que son tenidos en cuenta por el Derecho comunitario a la hora de permitir un régimen singular de ayudas de Estado (debido precisamente a que en dichas regiones es más difícil que se realice, en plenas condiciones de igualdad, el mercado interior). En efecto, aun cumpliéndose los requisitos antes citados, la normativa comunitaria permite el establecimiento de ayudas estatales en los casos de los apartados 2 y 3 del art. 107 del TFUE, siendo así que las medidas fiscales que pudieran arbitrarse –por parte de cualquier ente público territorial español– en favor de regiones despobladas podrían tener una especial cabida en dos de las excepciones contempladas en el apartado 3 y considerarse, en consecuencia, ayudas compatibles con el mercado interior.

Nos referimos específicamente a las excepciones contempladas en las letras a) y c) del citado apartado 107.3 del TFUE, de conformidad con las cuales, «*Serán compatibles con el mercado interior: (...) a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social; (...) c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común*». Concretamente, la contemplada en la letra c), que permite el desarrollo

99 Para un análisis detallado de estos requisitos, algo que excede en mucho los fines del presente trabajo, nos remitimos a: CALATAYUD PRATS, I.: «Despoblación, ayudas de estado y deducciones fiscales a la actividad empresarial», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), *op. cit.*, págs. 498 a 501.

100 LAGO MONTERO, J. M.ª: «El Derecho Financiero frente a la despoblación en el medio rural», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.ª. (Coord.), *op. cit.*, pág. 67.

de determinadas regiones sin estar limitada por las circunstancias económicas de la letra a)¹⁰¹, parece la más idónea para amparar los beneficios fiscales en favor de la España vaciada en orden a que puedan superar el examen de conformidad con el Derecho de la UE. Si atendemos a las Directrices aprobadas por la Comisión sobre ayudas estatales de finalidad regional para 2022-2027¹⁰², a la hora de determinar las regiones que pueden acogerse a la excepción contenida en la letra a) se toma como criterio (directrices 158 y 159) el PIB per cápita en relación con la media de la UE (75% igual o inferior a la media), mientras que para determinar las regiones a las que alude la letra c) se tiene en cuenta la *baja densidad de población* (directrices 165 y 166).

En todo caso, resultará verdaderamente difícil que el Estado pueda ayudar a empresas en crisis sin que las medidas adoptadas para ello sean consideradas ilegales desde la perspectiva de la normativa comunitaria, ya que la rigidez de las condiciones tanto del mercado como de las características de las ayudas concedidas puede dificultar en gran medida su compatibilidad con el mercado interior. En este sentido, sin duda el principal escollo para la admisibilidad del régimen tributario diferenciado para el medio rural español en riesgo de despoblación se encontraría (a diferencia de lo que sucede, por ejemplo, con el régimen fiscal especial de Ceuta y Melilla) en su *difícil zonificación*: así, como indica RODRÍGUEZ PEÑA¹⁰³, la dispersión de los núcleos de población y su vasta amplitud geográfica hacen, en efecto, que el control de la UE de la utilización correcta de esos beneficios fiscales por parte de los agentes económicos implicados sea prácticamente inabarcable y se abra la senda a la deslocalización de beneficios y al falseamiento de la competencia con las consecuencias negativas que ello puede acarrear para el mercado nacional y, por tanto, para el mercado interior¹⁰⁴.

4. Consideraciones finales

La despoblación de zonas rurales constituye, como hemos tratado de plasmar en estas páginas, un verdadero problema de Estado de muy difícil naturaleza que exige la adopción con urgencia de soluciones también complejas, proyec-

101 Según el Tribunal de Justicia, «la utilización de los términos "anormalmente" y "grave" en la excepción recogida en el artículo 107, apartado 3, letra a), indica que esta solo es aplicable a las regiones en las que la situación económica sea extremadamente desfavorable en relación con el conjunto de la [Unión]». Vid., las sentencias de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, 248/84, apartado 19; de 14 de enero de 1997, *España/Comisión*, C-169/95, apartado 15, y de 7 de marzo de 2002, *Italia/Comisión*, C-310/99, apartado 77.

102 2021/C 153/01.

103 RODRÍGUEZ PEÑA, N. L.: «¿Es posible el establecimiento de un régimen tributario favorable para el medio rural en España?», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), op. cit., pág. 315.

104 En todo caso, como señala BANACLOCHE PALAO, el TJUE pareció abrir, con sus sentencias de 26 de abril de 2018 sobre los asuntos sobre la adecuación al Derecho Europeo de los impuestos autonómicos de Cataluña (C-233/16), Asturias (C-234/16 y C-235/16) y Aragón (C-236/16 y C-237/16) sobre grandes establecimientos comerciales, una ventana a la posibilidad de que pudiera articularse un conjunto de medidas fiscales que, designando como bien jurídico a proteger la dinamización de los sectores empresariales deprimidos en las zonas rurales y la creación de un empleo estable y de calidad en

tadas en el largo plazo, y en las que se ha de intervenir, además, de forma coordinada y coherente. En este sentido, aunque el reto demográfico se haya situado ya, es verdad, en la agenda política, hasta el momento no se han desarrollado suficientes normas (o no se han aplicado algunas ya existentes) que permitan abordar estos desafíos de modo efectivo. A la vista de la complejidad de este desafío, las normas y estrategias –principalmente de naturaleza tributaria– llevadas a cabo por las CCAA para revertir esta tendencia actual no resultan suficientes, urgiendo una auténtica *estrategia nacional y europea* (un Pacto de Estado y europeo) por parte de los poderes públicos que permita sentar las bases frente a la despoblación¹⁰⁵.

Entre otras cuestiones a abordar, entendemos que las políticas públicas que se articulen para solucionar el problema deberán priorizar, en lugar de la utilización de los impuestos como instrumentos de política económica con fines extrafiscales (vistos, fundamentalmente, los importantes inconvenientes procedentes del ordenamiento comunitario y la escasez y carácter no concluyente de los estudios empíricos realizados hasta la fecha sobre la eficacia de los beneficios fiscales como herramienta de atracción y fijación de población), la mejora del marco de financiación de las CCAA y de los EELL, evitando que las Comunidades más pobladas puedan incentivar nuevas oleadas de emigrantes de pequeños municipios con una fiscalidad más atractiva¹⁰⁶, e introduciendo criterios de reparto de fondos públicos estatales destinados al desarrollo y a la inversión que sí tengan en cuenta las especialidades del mundo rural despoblado y garanticen y mejoren (como ya marcan las *Directrices Generales de la Estrategia nacional frente al Reto Demográfico*) la actividad prestacional de las Administraciones públicas en las áreas despobladas (verdadero presupuesto del ansiado desarrollo rural sostenible)¹⁰⁷.

En definitiva, estimamos, junto con PABLOS MATEOS¹⁰⁸, que no puede cejarse en el logro del tan anhelado reequilibrio territorial, dado que todo ciudadano de la UE, independientemente de su lugar de residencia, debe tener las mismas opciones de desarrollo personal y profesional. En ese camino, la regulación prudente de medidas fiscales (condicionadas al hecho de residir, emprender o tra-

esos territorios, aprobara ciertas exenciones o rebajas impositivas. En las mencionadas sentencias, en efecto, el TJUE se pronunció sobre la posibilidad de que existan beneficios fiscales a favor de determinadas empresas y no de otras, siempre que una razón de interés general lo justifique (en el caso enjuiciado, los valores protegidos eran el medio ambiente y la ordenación del territorio). La jurisprudencia comunitaria admitió en esos pronunciamientos la exención en el impuesto respecto a aquellos establecimientos de menor superficie en la medida en que ponían en menor riesgo los bienes jurídicos objeto de protección, así como aquellos otros negocios que, por su naturaleza, tenían un menor impacto sobre el medioambiente. BANACLOCHE PALAO, C.: «Incentivos fiscales para la España despoblada: su consideración como ayudas de estado compatibles con el mercado interior», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, op. cit., pág. 1102.

105 SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, op. cit., pág. 49.

106 GARCÍA JIMÉNEZ, A.: «La despoblación: una cuestión de estado», op. cit., pág. 66.

107 DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L.: *Comunidades discriminadas y territorios rurales abandonados. Políticas públicas y Derecho administrativo frente a la despoblación*, op. cit., págs. 249 y 250.

108 PABLOS MATEOS, F.: «Los beneficios fiscales en el marco del reto demográfico: el caso de Portugal», op. cit., pág. 20.

bajar en los territorios en cuestión) y, en mayor medida, de apoyos económicos, contribuirán, sin duda alguna, al desarrollo económico de las zonas despobladas, a fijar población y a resolver las asimetrías regionales.

5. Bibliografía

BANACLOCHE PALAO, C.: «Incentivos fiscales para la España despoblada: su consideración como ayudas de estado compatibles con el mercado interior», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P., PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, Ed. Aranzadi, 2022.

BOSCH CHOLBI, J. L. y ESPINOSA FERRANDO, F.: «Artículos 78 a 91», en A.A.V.V.: *Comentarios a Ley de Haciendas Locales. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Ed. Thomson Civitas, Cizur Menor, 2005.

CALATAYUD PRATS, I.: «Despoblación, ayudas de estado y deducciones fiscales a la actividad empresarial», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

CASTILLO MURCIEGO, Á., LÓPEZ LABORDA, J., RODRÍGO SAUCO, F. y SANZ ARCEGA, E.: «Medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos para combatir la despoblación de las áreas rurales: una primera aproximación», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 102/2021.

COMISIÓN DE DESPOBLACIÓN Y RETO DEMOGRÁFICO DE LA FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS: *Población y despoblación en España*, 2016.

– *Listado de medidas para luchar contra la despoblación en España*, abril de 2017.

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REVISIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN LOCAL: *Informe*, Madrid, 2017.

DE NONNO, M. y TUBERTINI, C.: «La lucha contra la despoblación en Italia: reordenación territorial y áreas internas», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dirs.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

DEFENSOR DEL PUEBLO: Informe del Defensor del Pueblo sobre «La situación demográfica en España. Efectos y consecuencias», separata del Volumen II del Informe anual de 2018, Madrid.

DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L.: *Comunidades discriminadas y territorios rurales abandonados. Políticas públicas y Derecho administrativo frente a la despoblación*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

– «La importancia del municipalismo para la consecución del nuevo resurgir de la ruralidad: la disyuntiva entre devolver el alma a los pueblos o abandonar el territorio», *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 53, enero de 2021.

GARCÍA JIMÉNEZ, A.: «La despoblación: una cuestión de estado», *Revista Jurídica de Castilla y León*, núm. 52, octubre de 2020.

GARCÍA NICOLÁS, C. y AHIJADO, VILLALBA, A.: «El papel del Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito rural: la transmisión de fincas rústicas», *Crónica Tributaria*, núm. 182/2022.

IGLESIAS CARIDAD, M.: «El reto demográfico desde el municipalismo. Medidas tributarias locales favorecedoras del emprendimiento y del empleo», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2020.

LAGO MONTERO, J. M.^a.: «El Derecho Financiero frente a la despoblación en el medio rural», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2020.

MARTÍNEZ JIMÉNEZ, F. J.: «Las capacidades fiscales de las entidades locales para fomentar la transición ecológica», en A.A.V.V.: *Desarrollo urbano sostenible y economía circular en perspectiva jurídica*, GARCÍA CALVENTE, Y. (Dir.) y SEDEÑO LÓPEZ, J. F. (Coord.), Ed. Aranzadi, 2021.

PABLOS MATEOS, F.: «Los beneficios fiscales en el marco del reto demográfico: el caso de Portugal», *Quincena Fiscal*, núm. 17/2021.

PINILLA, V. y SÁEZ, L. A.: «La despoblación rural en España: características, causas e implicaciones para las políticas públicas», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 102/2021.

RED DE ÁREAS ESCASAMENTE POBLADAS DEL SUR DE EUROPA: «Una fiscalidad diferenciada para el progreso de los territorios despoblados en España», Teruel, 2019.

RODRÍGUEZ PEÑA, N. L.: «¿Es posible el establecimiento de un régimen tributario favorable para el medio rural en España?», en A.A.V.V.: *Rural Renaissance: Derecho y medio rural*, FERNANDO PABLO, M. M. y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Dirs.) y TOMÉ DOMÍNGUEZ, P. M.^a. (Coord.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2020.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Los impuestos locales ante la España despoblada», en A.A.V.V.: *Estudios en homenaje al profesor Luís María Cazorla Prieto*, CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.), CHICO DE LA CÁMARA, P.,

PEÑA ALONSO, J. L., BLÁZQUEZ LIDOY, A. y PALOMAR OLMEDA, A. (Coords.), Vol. 1, Ed. Aranzadi, 2022.

SANZ LARRUGA, F. J.: «Incidencia de las medidas de impulso demográfico en la lucha contra la despoblación rural», en A.A.V.V.: *Instrumentos jurídicos para la lucha contra la despoblación rural*, SANTIAGO IGLESIAS, D., MIGUEZ MACHO, L. y FERREIRA FERNÁNDEZ, A. J. (Dir.), DE NUCCIO, A. y AGRA COSTA, B. (Coords.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: *Instrumentos financieros y tributarios frente a la despoblación: retos y oportunidades en el contexto del teletrabajo*, Ed. Atelier, 2022.

VAQUERO GARCÍA, A.: «Actuaciones presupuestarias y fiscales de las administraciones locales para evitar el despoblamiento en el medio rural: situación actual y líneas de mejora», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 102/2021.

TRIBUTACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN LA IMPOSICIÓN LOCAL E INDIRECTA ESTATAL

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Málaga

(España)

Title

Local and estate indirect taxation on the catholic church

Resumen

La Iglesia católica cumple una función social muy importante dentro del Estado español lo que la hace merecedora de un tratamiento fiscal especial desarrollado con la firma del Acuerdo Económico del Estado con la Santa Sede sobre asuntos económicos. No obstante, el desarrollo del sistema fiscal español a partir de la Constitución española ha suscitado problemas de interpretación jurídica sobre la aplicación de determinados beneficios fiscales a las actividades desarrolladas por la Iglesia católica.

La aprobación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre *del Mecenazgo* amplía los supuestos de exención a los que puede acceder la Iglesia católica así como los regulados en determinadas leyes tributarias.

Palabras clave

Exenciones, Iglesia, Impuestos, Ley, Sacerdote

Abstract

The Catholic Church fulfills a very important social function with the Spanish State, which makes it worthy of a special tax treatment developed in the Economic Agreement with the State. However, with the development of the Spanish tax system since the Spanish Constitution, problems of legal interpretation have arisen regarding the application of certain tax benefits to the activities carried out by the Catholic Church.

With the approval of Law 49/2002, of December 23, 2002 on Patronage, the exemptions available to the Catholic Church and those contained in certain tax laws were extended.

Keywords

Exemption, Church, Taxes, Law, Priest

Fecha de recepción: 8-11-2022/Fecha de aceptación: 14-12-2022 /Fecha de revisión: 11-01-2023

Cómo referenciar: Gutiérrez Bengoechea, M. (2023). Tributación de la iglesia católica la imposición local e indirecta estatal. *Revista Técnica Tributaria* (140), 59-91.

SUMARIO

1. Aspectos jurídicos y sociales de la iglesia católica
2. Financiación de la iglesia católica
 - 2.1. Los estipendios
3. Imposición local
 - 3.1. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
 - 3.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles
 - 3.3. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
 - 3.4. Impuesto sobre Actividades Económicas
 - 3.5. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
4. Imposición indirecta
 - 4.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - 4.2. Impuesto sobre el Valor Añadido
5. Reflexiones finales
6. Bibliografía
7. Abreviaturas

1. Aspectos jurídicos y sociales de la iglesia católica

La Constitución española considera al Estado español como aconfesional aunque mantiene unas relaciones estrechas de cooperación con la Iglesia católica. Prueba de ello, es ilustrativa la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 207/2013, de 5 de diciembre en la que se reconoce que: «*Los beneficios fiscales concedidos a la Iglesia Católica se configuran como una medida adoptada por el Estado al amparo de su competencia exclusiva prevista en el artículo 149.1.1 de la Constitución Española (CE) que justifica la relevancia constitucional que tienen las mencionadas confesiones religiosas para la consecución de los fines de la CE, en concreto para la garantía de la libertad religiosa*».

En contraprestación, la Iglesia católica aporta beneficios sociales al Estado español. Así, una de las labores que realiza la Iglesia es la educativa. En este ámbito, la cuantificación del ahorro que el Estado tiene con esta labor realizada por la Iglesia es muy significativa, hasta el punto, que el coste para el Erario público de una plaza en un centro educativo concertado de la Iglesia es menos de la mitad que en un centro público¹. Además, están propiamente los servicios religiosos que demanda la sociedad cristiana como la celebración de las liturgias semanales a las que acuden una gran mayoría de ciudadanos españoles lo que justificaría por sí mismo, los beneficios fiscales que el Estado pudiera otorgar a la Iglesia católica².

Por este motivo, el Estado regula una serie de incentivos tributarios a los que puede optar esta institución, lo que supone que la tributación de la mayor parte de las entregas de bienes y prestación de servicios está exenta en los impuestos que conforman del sistema fiscal español³.

Esta situación privilegiada desde un punto de vista tributario, tomó cuerpo jurídico, en el Acuerdo económico entre España y el Vaticano firmado en 1979⁴ (AAE), el cual, adquiere el carácter de Tratado internacional.

En este AAE se regulan beneficios fiscales de amplio espectro asociados a hechos imponible en la imposición directa e indirecta, que bajo una interpretación extensiva, dejaría exentas de tributación a las actividades espirituales y patrimoniales llevadas a cabo por la Iglesia católica no sin conflictos de interpretación fiscal.

1 http://www.centroscatolicos.org/relaciones_institucionales.html (consultado el 10 de octubre de 2019)

2 El artículo 7 de la Ley Orgánica 7/1980 *de libertad religiosa*, establece que «El Estado teniendo en cuenta las creencias religiosas existentes en la sociedad española, establecerá en su caso, Acuerdos o Convenios de cooperación con iglesias, confesiones y comunidades religiosas inscritas en el Registro que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo en España».

3 SÁNCHEZ SÁNCHEZ, EM (2021), «Régimen fiscal de la Iglesia católica en la esfera local con especial referencia al Derecho comparado» *Tributos Locales*, n.º 153, pp. 109- 111

4 Los acuerdos entre la Iglesia y el Estado español tienen rango de Ley con lo que parlamentariamente se exige una mayoría de los diputados para su aprobación. Sin embargo, la derogación requiriere del acuerdo mutuo de ambas partes.

En este sentido, para ganar concreción y seguridad jurídica, a la Iglesia católica le es aplicable directamente la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de *Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos* (LM) sin necesidad de cumplir con los requisitos legales para determinadas entidades no lucrativas⁵. La aplicación directa de este régimen fiscal deriva de la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de julio de 1983 cuyo apartado primero dispone que: «*Las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 disfrutarán en todo caso de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo. Los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos*».

Esta dispensa también va a favorecer a entidades equivalentes de las demás confesiones religiosas con Acuerdos, así como a entidades laicas v. gr., la Cruz Roja⁶.

La justificación de que estas entidades accedan directamente al régimen fiscal de la LM se debe, al carácter no lucrativo y al servicio al interés general de la sociedad española⁷.

En un tercer nivel se encuentran los beneficios fiscales regulados en las normas tributarias a los que puede acceder la Iglesia católica que en su mayoría es una reproducción de lo regulado en la LM⁸.

2. Financiación de la iglesia católica

En función de esa relación de cooperación de la Iglesia católica con el Estado en la asunción de funciones benéficas y de culto, el Estado inicialmente, estuvo financiando a esta institución religiosa con cargo a los Presupuestos Generales del Estado mediante asignaciones anuales para que junto con los estipendios que pudiera percibir de personas y entidades privadas consiguiese una financiación que le permitiera cumplir con sus fines eclesiásticos.

5 La Disposición adicional novena de la LM dispone sobre la aplicación del régimen previsto en los artículos 5 a 15 de esta ley ambos inclusive a la Iglesia católica. Desde un punto de vista tributario, la equiparación de la Iglesia católica con el resto de entidades no lucrativas como fundaciones, oenegés, etcétera, lo que le va a permitir con una mayor concreción y transparencia, acceder a los beneficios fiscales regulados en esta norma legal.

6 VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A,(2012) *Ius Canonicom*/vol 52, p.664

7 El Artículo V del AAE dispone que :«Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo (núcleo básico de la Iglesia católica) y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concede a las entidades benéficas privadas».

8 En cualquier caso se establece un Protocolo adicional entre el Estado y la Iglesia católica para que en l caso de que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico tributario español se incorporen al AAE nuevos beneficios fiscales para la Iglesia católica

Con el AAE se establece en el artículo II.2) que: *«Transcurridos tres ejercicios completos desde la firma de este Acuerdo, el Estado podrá asignar a la Iglesia católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado. Para ello, será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración, la cantidad correspondiente será la destinada a otra finalidad».*

Del precepto transcrito, la financiación presupuestaria por parte del Estado a la Iglesia católica se establecía de forma coyuntural porque se preveía la sustitución por una financiación a través de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que estos, marcasen tal opción⁹. El mismo precepto en su apartado tercero puntualiza que una vez que cambie la financiación de la Iglesia católica a través del IRPF, el Estado iría suprimiendo la financiación presupuestaria.

No obstante, como el objetivo de la Iglesia católica es obtener los recursos financieros necesarios para su autofinanciación, se estudiarían otros sistemas de colaboración económica entre la Iglesia católica y el Estado.

En 1998 fue el primer ejercicio fiscal en la aplicación del nuevo sistema de financiación a través de la asignación tributaria. El porcentaje que los ciudadanos cedieron de la declaración del IRPF fue de poco más del 0.5239 por ciento.

Los ciudadanos podían marcar la casilla correspondiente a la Iglesia católica o a otras entidades dedicadas a fines sociales. Para evitar que la financiación se viera disminuida por la elección de una u otra casilla que en algunos casos no se marcaba una opción o se hacía de forma incorrecta, en el año 2000 se perfiló, la opción de compatibilizar la elección de diferentes casillas. De esta forma, si el contribuyente marca las dos casillas no se reducía la cantidad total destinada a la Iglesia católica ni a las entidades con fines sociales.

Tras un largo proceso negociador, se produce el intercambio de derechos entre la Nunciatura Apostólica y el Ministerio de Asuntos Exteriores de fecha de 22 de diciembre de 2006 y que vierte, en el acuerdo llegado para la reforma del sistema de asignación tributaria y la adaptación del régimen del IVA de la Iglesia católica a los requerimientos de la Comisión Europea.

Ley 42/2006, de 28 de diciembre, *de Presupuestos Generales del Estado para el 2007* incluye en sus disposiciones adicionales el desarrollo del nuevo sistema de financiación para la Iglesia católica. En este sentido, a partir del año 2007 se elevó el coeficiente de asignación tributaria al 0.7 por ciento y la Iglesia renunció al carácter mínimo de pagos a cuenta que venía recibiendo.

9 En la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el contribuyente puede marcar la opción de que la financiación vaya dirigida a la Iglesia Católica o a otras entidades benéficas. Esta situación podría minorar la financiación de la Iglesia si la mayoría de los contribuyentes deciden aportar una parte de la autoliquidación del IRPF a otras entidades benéficas.

A partir de ese momento, sólo recibirá para el sostenimiento básico el 0.7 por ciento de la cuota íntegra de los contribuyentes que expresamente manifiesten su voluntad marcando la casilla correspondiente. Asimismo, en dicho coeficiente se incluye la compensación económica prevista por la desaparición de la exención del IVA en la entrega de bienes inmuebles y la adquisición de objetos destinados al culto¹⁰.

Sin embargo, la principal vía de financiación de la Iglesia católica, con aproximadamente el 55 por ciento de los fondos que obtiene, proviene de las aportaciones voluntarias de todas aquellas personas, creyentes o no, que valoran la labor que se lleva a cabo en su mayoría desde las parroquias.

Estos estipendios se deben a la gratitud que muestran los fieles por la función no sólo evangélica que realiza la Iglesia católica sino también por la labor celebrativa, pastoral y evangelizadora que realizan las parroquias en los barrios y pueblos. Además, la Iglesia católica facilita actividades culturales, solidarias y lúdicas y atiende a las personas más vulnerables como son las personas enfermas, los mayores, etcétera. Por otra parte, la Iglesia católica dispone de centros para ayudar a mujeres maltratadas, migrantes desprotegidos, personas con discapacidad y para la promoción de la mujer y los jóvenes.

Respecto a la asignación de cantidades a fines de interés social, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de *Presupuestos Generales del Estado para el año 2016* el Estado destinará a subvencionar actividades de interés social el 0,7 por 100 de la cuota íntegra del IRPF correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido¹¹.

2.1. Los estipendios

Un instrumento de financiación muy importante para la Iglesia católica viene por la vía de las limosnas o estipendios.

La limosna del estipendio de la misa tiene un carácter religioso ya que se destina a ayudar a la Iglesia en sus necesidades. Por lo tanto, no se puede considerar una paga del valor espiritual de la misa. La actual legislación canónica mantiene su legalidad en el Canon 848 del *Código de Derecho Canónico* y en especial, la de los estipendios de las misas. Por otro lado, es imprescindible que la Iglesia católica pueda disponer de una mínima organización y medios técnicos que le permitan con la debida actualización realizar sus actividades y atender debidamente a quienes reclaman los servicios que ella debe ofrecer con-

10 GIMENENZ BARRIOCANAS, F. (2007) «La financiación de la Iglesia católica en España», *Edice*, pp. 24-25

11 Según el artículo 2 del Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de Medidas Urgentes de Naturaleza Tributaria, Presupuestaria y de Fomento de la Investigación, el desarrollo y la innovación son ejes de las actividades de interés general consideradas de interés social, y como tales, serán tenidos en cuenta en la determinación de las bases reguladoras de las ayudas financiadas con el porcentaje fijado del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a otros fines de interés general considerados de interés social.

forme a su misión. Todo ello implica dedicación, trabajo y tiempo de las personas que deben ser atendidas económicamente por la misma Iglesia. No obstante, el estipendio es una ofrenda (como se apuntó) que no viene predeterminada y no depende de la voluntad de los fieles que asistan a las mismas.

A mayor abundamiento, el Canon 222.1 del Código de Derecho Canónico determina que los fieles tienen el deber de ayudar a la Iglesia católica en sus necesidades, de modo que disponga lo necesario para el culto divino, las obras de apostolado y de caridad y el conveniente sustento de los ministros. Así pues, la Iglesia católica espera la ayuda económica de los fieles que le llega por diversos cauces como colecta del día de la Iglesia Diocesana, legados, limosnas y suscripciones periódicas entre otras¹².

En el supuesto de las misas o celebraciones religiosas por encargo para algún acontecimiento especial (Misas Gregorianas), el sacerdote puede percibir un ingreso adicional, siempre bajo la autorización del obispo. Estas oblaciones no se basan en una relación obligacional entre los feligreses y el sacerdote, pues en todo caso, el donatario de las limosnas es el ente eclesiástico¹³.

Estos pequeños estipendios son calificados jurídicamente como donaciones de tipo modal; pues llevan aparejada una carga o finalidad por parte del donatario. Esta transmisión lucrativa *inter vivos* realizada al sacerdote pero que revierte en la Iglesia no impone una obligación civil que pueda ser objeto de reclamación jurídica, tan sólo, comporta una obligación formal¹⁴.

12 HIERREZUELO CONDE, G.(1999) Financiación de la Iglesia Católica y demás confesiones religiosas. Tesis Doctoral. Málaga, p. 240

13 NAVARRO GARMENDIA, JA. (2018) «Análisis de la tributación de los estipendios en la Iglesia Católica» *Crónica Tributaria*, p. 194

14 A título ilustrativo, de cara al donante y con el propósito de financiar a las entidades sin ánimo de lucro que prestan servicios sociales a iniciativa privada, la LM regula una serie de beneficios fiscales para las donaciones a entidades acogidas a esta norma legal (entre las que se encuentra la Iglesia católica) que son reproducidas en el IRPF, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

En el IRPF, el artículo 19 LM dispone que *«Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, según el artículo 18 de esta ley. Los primeros 150 euros se aplica un 80 % el resto de deducción se aplica el 35 %. Si en los dos periodos impositivos anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada una de ellos, al del ejercicio anterior, el tanto por ciento de deducción en favor de una misma entidad que excede de 150 euros, será del 40 %»*.

En el Impuesto sobre Sociedades, las donaciones realizadas por las entidades mercantiles a la Iglesia católica no son gastos fiscalmente deducibles a tenor del artículo 15 de esta norma legal. Esta transmisión lucrativa *inter-vivos* a la Iglesia supone que la entidad donante al realizar la autoliquidación de este impuesto tiene que practicar un ajuste extracontable positivo en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe de la cantidad donada a la Iglesia católica.

Sin embargo, este ajuste está más que compensado, a tenor de la LM ya que las sociedades mercantiles que donen a la Iglesia dinero o bienes y derechos tienen una deducción en la cuota tributaria del

3. Imposición local

3.1. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Este impuesto está regulado en los artículos 100 a 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL).

Este tributo pertenece a la imposición local y es potestativo en cuanto a su exigencia por el ente municipal.

El hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es la realización, dentro del término municipal, cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no la misma.

El artículo 100.2 del TRLHL dispone que: *«Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinado a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación»*.

A tenor de las exenciones reguladas en el TRLHL, no se establece la exención de este impuesto para las construcciones, obras e instalaciones que realice la Iglesia católica en sus bienes inmuebles. Quizás puede ser debido a que el AAE es anterior a la aprobación de la ya derogada la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y, por ese motivo, no está recogida esta exención en el TRLHL.

Por este motivo la Subdirección General de Tributos Locales en la resolución de 19 de junio de 2000 pone de manifiesto que en el AAE no hay un precepto específico que declare expresamente la exención de la Iglesia Católica en el ICIO por lo que no hay una razón para conceder el beneficio fiscal a las construcciones o instalaciones que promueva la Iglesia católica.

Sin embargo, la exención en el ICIO puede sustanciarse en el artículo IV del AAE, el cual dispone sobre el reconocimiento de la exención total o permanente de los impuestos reales o de productos sobre la renta y el patrimonio a los entes mayores de la Iglesia católica como la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes, las

Impuesto sobre Sociedades. En concreto, el artículo 20 LM dispone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tienen derecho a aplicar una deducción del 35 % de la base de la deducción determinada conforme al artículo 18 de esta norma legal. Por otra parte, las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. Además, se incrementa la deducción, si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de deducción en favor de la misma entidad será del 40 %.

Congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y casas. El hecho de no ser aplicable este beneficio de carácter general a los acuerdos suscritos con las confesiones minoritarias puede generar confusión desde el principio constitucional de la igualdad religiosa y que, en tal caso, podría trascender al principio de igualdad tributaria al necesitar las demás entidades de un Acuerdo similar al de la Iglesia católica para que, en su caso, acceder a la exención del ICIO.

Han sido los Tribunales los que han intentado dar luz en la aplicación de la exención del ICIO a la Iglesia católica en base al Protocolo Adicional del AAE en el que se reconoce la vía del mutuo entendimiento para la resolución de aquellas dificultades que pudieran surgir al precisar el alcance de las exenciones y demás beneficios fiscales en él contemplados¹⁵.

Los pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia gravitaban hacia la exención de la Iglesia católica argumentando la naturaleza real de este impuesto local y, por lo tanto, justificando el beneficio fiscal por su conexión con el apartado IV del AAE¹⁶.

El Alto Tribunal en la Sentencia de 19 de marzo de 2001(Fj 8) declara la exención de la Iglesia católica en el ICIO entendiendo que esta figura impositiva tiene una naturaleza mixta pues inicialmente grava la obtención de renta por el sujeto para después convertirse en patrimonio.

Esta doble naturaleza tributaria del ICIO no impide que se considere a este tributo con naturaleza real. A mayor abundamiento, el impuesto recae sobre bienes patrimoniales con independencia de las personas a las que tales objetos afecten.

No obstante, la idea de asimilar la naturaleza del gravamen del ICIO con elementos patrimoniales puede transgredir la prohibición de la analogía en el Derecho tributario¹⁷. En este sentido, se puede considerar que se está extendiendo más allá de sus términos estrictos el beneficio de la exención fiscal concedida a la Iglesia católica¹⁸.

Para dirimir las distintas interpretaciones jurídicas que se suscitaron en relación a la exención o no de la Iglesia católica en el ICIO, esta y el Estado crearon una comisión mixta para determinar un criterio unificado sobre la exención del ICIO en las construcciones que podría ejecutar la Iglesia católica para sus fines religiosos y sociales. Como consecuencia de los acuerdos que se toma-

15 CAÑAMARES ARRIBAS S (2012-2013) «La (des) igualdad religiosa en la tributación local: las exenciones de las confesiones religiosas en el Impuesto de construcciones, Instalaciones u Obras y en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica» Anuario de la Facultad de Derecho, vol XXX, p.302

16 Vid. STSJ de Valencia de 14 de mayo de 1996 (FJ: 2); STSJ de Castilla-la Mancha de 6 de noviembre de 1999 (FJ: 3) y la STSJ, de 30 de abril de 2001 (FJ: 2)

17 El artículo 14 LGT dispone que: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

18 En el ámbito local el artículo 9 dispone que: «No podrá reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales». A pesar de la prohibición contenida en el precepto aludido, la STSJ de Valencia de 31 de marzo de 2000 declaró la exención del ICIO a la Iglesia adventista del séptimo Día en relación con un lugar de culto.

ron en el seno de esta comisión se aprobó la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001 que de forma indirecta declaraba la exención del ICIO para la Iglesia católica al declarar la naturaleza real de este impuesto.

Sin embargo, quedaba por dilucidar acerca de la exención del ICIO en aquellos inmuebles en los que la Iglesia católica obtiene rendimientos como consecuencia del ejercicio de explotaciones económicas, los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, las ganancias de capital e igualmente, los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

En este asunto, la Sentencia del Tribunal de Justicia de Madrid de 3 de marzo de 2003, clarifica esta cuestión al declarar que no era de aplicación la exención sobre una obra en un establecimiento sanitario del que era titular una Orden religiosa, ya que en él, se desarrollaba una actividad económica. Del pronunciamiento judicial se deduce que la exención del ICIO dependerá del uso mercantil o no que se dé, al inmueble construido.

Posteriormente, la Orden Ministerial de 15 de octubre de 2009 conecta el ICIO con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para justificar la exención de aquel, de forma que las construcciones u obras en los inmuebles de la Iglesia católica estarán exentas del ICIO si estos inmuebles están exentos previamente en el Impuesto local sobre Bienes Inmuebles (IBI) que tiene una naturaleza real. En sentido contrario, se llegaría a conclusiones ilógicas como v.gr., un inmueble propiedad de la Iglesia católica no estaría exento en el IBI porque se lleven a cabo en él, actividades económicas y, sin embargo, las obras o instalaciones que desarrollasen en dichos inmuebles estuvieran exentas en el ICIO.

Sin embargo, la SAN de 9 de diciembre de 2013 declara ilegal la Orden EHA/2814/2009 porque incorpora un criterio *ex-novo* para declarar la exención del ICIO.

A tenor de los continuos cambios de interpretación jurídica sobre la exención del ICIO se hacía necesario aplicar el artículo VI del AAE el cual dispone que: *«La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo a la resolución de los conflictos que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que la informan»*.

No obstante no se han producido hasta la fecha acercamientos institucionales entre ambas entidades, por lo tanto, de nuevo la Orden de 5 de junio de 2001 retoma la importancia que tuvo en considerar la exención del ICIO cuando la Iglesia católica realizase una construcción u obra destinada al culto.

Prueba de esta manifestación, la Resolución de la DGT 19 de diciembre de 2018 (V3225/2018) aclara con su contenido cuándo es susceptible de aplicar la exención tributaria. El Centro directivo explica la aplicación de la exención del ICIO a través de las actividades docentes de un colegio con financiación pública. En este sentido, cuando el centro educativo ofrece enseñanza concertada y enseñanza privada, la exención en el ICIO debe aplicarse en la proporción que corresponda a la enseñanza concertada.

La exención parcial en el ICIO de acuerdo con el fallo del TJUE de 27 de junio de 2017 asunto n.º C-74/16 se estima necesario la llevanza de contabilidad separada para cada uno de los tipos de actividades. Por otro lado, la resolución señalada de la DGT entiende que los dos criterios propuestos, uno basado en el número de unidades escolares y el otro basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado parecen razonables.

Las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen a una finalidad estrictamente religiosa respecto de las que alguna de las entidades de la Iglesia católica tenga la condición de contribuyente del ICIO, están exentas de este impuesto dado que el destino del inmueble a una finalidad estrictamente religiosa no tiene la consideración de actividad económica, ya que no se trata de una actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado. Igualmente están exentas las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen exclusivamente a la enseñanza incluida en el régimen de concierto educativo dado que el destino del inmueble a la enseñanza en régimen de concierto educativo no tiene la consideración de actividad económica. Dicha exención también se extiende a los inmuebles destinados a actividades complementarias de la enseñanza concertada, como pueden ser las actividades extraescolares, el transporte de alumnos o la restauración.

Por el contrario, de acuerdo con el fallo del TJUE de 27 de junio de 2017 asunto n.º C-74/16 (NFJ066908), la exención en el ICIO no resulta de aplicación para las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen a la enseñanza privada, es decir, la enseñanza financiada esencialmente con fondos privados, ya que dicha actividad sí constituye una actividad económica, en el sentido de que el objetivo perseguido por el centro de enseñanza privada consiste en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración.

En el caso de que un mismo centro educativo ofrezca enseñanza acogida al régimen de concierto educativo y enseñanza privada como se ha expuesto *supra*, la exención se aplicará parcialmente en la proporción que corresponda a la enseñanza concertada, dado que se considera que dicho centro ejerce, al mismo tiempo, diversas actividades, no económicas y económicas, respectivamente. Con independencia de que la normativa contable o la del Impuesto sobre Sociedades establezca o no la obligación de llevar una contabilidad separada para las actividades de enseñanza concertada y de enseñanza no concertada, hay que tener en cuenta que dicho requisito es exigido por la sentencia del TJUE (anteriormente mencionada) con el fin de evitar el riesgo de subvención «cruzada» de las actividades que tienen la consideración de económicas.

El criterio más idóneo para determinar respecto a las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles destinados a un uso mixto (actividad económica y no económica) qué porcentaje de la cuota del ICIO quedaría o no amparado por la exención sería una cuestión de prueba. Los dos criterios propuestos, uno basado en el número de unidades escolares y el otro basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado parecen razonables, sin que proceda pronunciarse *a priori* y de forma general para todos los casos sobre la prevalencia de uno sobre otro, o la posibilidad de utilizar algún otro criterio

razonable de reparto. La valoración de la prueba en cada caso concreto corresponde a los órganos administrativos encargados de la gestión del impuesto y, posteriormente, a los órganos administrativos o judiciales competentes para la revisión en vía administrativa o judicial, respectivamente.

Se ha de destacar que la configuración del devengo del ICIO en el artículo 102.4 de la LRHL ha generado numerosos problemas a la hora de determinar el momento en el que se inicia el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración municipal a liquidar la deuda tributaria, circunstancia que ha determinado que el Tribunal Supremo en la Sentencia de 14 de septiembre de 2005 haya modificado en la práctica la configuración legal del devengo del ICIO, situando este, en el momento de terminación de las obras.

1.a. Ayuda de Estado en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El beneficio fiscal al que puede optar la Iglesia católica en relación al ICIO es cuestionado por la Unión Europea (UE) considerando que el Estado español podría incurrir en una Ayuda de Estado.

El propio artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la UE considera incompatible con el mercado interior las ayudas financiadas con fondos públicos que puedan afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros que falseen o amenacen con falsear la competencia y las que favorezcan a determinadas empresas o productores¹⁹.

La Comisión a una cuestión planteada por eurodiputados (E- 2578/ 06ES) el 12 de junio de 2016 respondió que cuando la Iglesia católica realiza actividades ajenas al culto y de carácter lucrativo propio de una entidad mercantil y se le otorgan beneficios fiscales, entran en competencias con otras entidades públicas o privadas. Además, se daba el agravante que la concesión de este beneficio fiscal (ICIO) no fue comunicado a la Comisión Europea conforme al artículo 108.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Esta situación en la que se concedía la exención del ICIO, provocó un trato discriminatorio positivo hacia la Iglesia católica respecto a otras empresas españolas o comunitarias por el mismo hecho regulado en el ICIO. Estas no podían acogerse a las exenciones tributarias, incluidos los entes menores de la Iglesia católica y a las confesiones religiosas no católicas²⁰.

Sin embargo, la cuestión no se planteó de forma pacífica sino que surgieron conclusiones contradictorias entre las resoluciones de la Comisión Europea y los pronunciamientos judiciales internos que iban concediendo la exención del ICIO aun cuando la obra se realizase en inmuebles que estuvieran dirigidos a fines mercantiles y no estrictamente al culto.

¹⁹ Normalmente las Ayudas de Estado se instrumentan a través de subvenciones, bonificaciones fiscales y préstamos blandos

²⁰ CEBRIA GARCÍA, M (2007) «Régimen fiscal de las confesiones religiosas en el ICIO "Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural"» Coordinado por CEBRIA GARCÍA, MD y ALVAREZ ARROYO, F, p. 302

La STS de 3 de octubre de 2003 puntualiza que el ICIO no se ve afectado por el segundo párrafo de la letra b del apartado 1, del artículo IV del AAE; es decir, que aun cuando la obra se llevase a cabo en un inmueble dedicado al desarrollo de una actividad económica, estaría exenta del ICIO.

En mi opinión, existe una confusión en la naturaleza jurídica del ICIO y el propio desarrollo de una actividad económica asociada a esa construcción, obra o instalación. Sin embargo, el Estado español se centra a través de los operadores jurídicos en que la naturaleza tributaria del ICIO, aludiendo a que el hecho imponible no está referido a la obtención de una renta mercantil sino que es un impuesto de naturaleza indirecta de carácter patrimonial, lo que justificaría la exención de cualquier acto sujeto al ICIO.

Con el propósito de aportar claridad al asunto de las posibles Ayudas de Estado a la Iglesia de cara la Comisión Europea, se sucedieron una serie de consultas a este órgano colegiado para conocer su interpretación acerca de la exención que se le otorgaba a la Iglesia católica en relación al ICIO²¹.

La Comisión al final informó que las autoridades españolas iban a modificar la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001 para eliminar cualquier vestigio de incompatibilidad entre la exención del ICIO y las Ayudas de Estado que pudieran surgir.

Ante esta situación de inseguridad jurídica en torno a la aplicación a la Iglesia católica del beneficio fiscal del ICIO se aprobó la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, en la que se señala que para que la Iglesia católica pueda aplicar la exención en el ICIO el inmueble donde se va a realizar la construcción u obra debe estar exento del IBI conforme al artículo IV.A del AAE.

Posteriormente la SAN de 9 de diciembre de 2013 anuló la Orden EHA/2814/2009 al considerarla contraria al artículo IV, I. B) y VI del AAE.

El *leitmotiv* de esta sentencia, anulando la Orden EHA/2814/2009 se centra en que esta Orden introduce una innovación real respecto a la de 2001 en la cual la exención del ICIO la hace depender de otra figura impositiva, en este supuesto del IBI. Además, como se ha mencionado se vulneró el mecanismo de resolución de controversias entre el Estado y la Iglesia católica.

En la actualidad, con la LM (de aplicación directa a la Iglesia católica) la exención del ICIO se proyecta sobre aquellos inmuebles que sean titulares las entidades del artículo IV AAE, en tanto no estén afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades ya que sólo a aquellas alcanza la exención en el IBI.

21 E- 0829/07 y E- 0774/08. Hay que considerar que aunque se realice una actividad económica y esta sea beneficiada fiscalmente, para que exista ayuda estatal debe superar el concepto de ayuda mínimis que se produce cuando la ayuda económica no supera los 200.000 euros en tres años. Como alude CUBILES SANCHEZ-POBRE, P. (2020) «Las exenciones aplicables por la Iglesia católica en el IBI y en el ICIO». *Tributos Locales*, p.40

3.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se regula en los artículos 60 a 77 TRLRHL aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Este impuesto local de carácter obligatorio en su establecimiento por los entes municipales grava fundamentalmente los inmuebles urbanos y rústicos de las personas físicas o jurídicas tanto a título de propietario como usufructuario.

Respecto a la Iglesia católica, y en relación con el IBI, se reconoce en la letra c) del apartado 1 del artículo 62 la exención de los siguientes inmuebles: Los de la Iglesia católica, en los términos previstos en el AAE y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Española.

Por otra parte, el AAE establece una serie de exenciones para los inmuebles a tenor de su artículo IV que incluye a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas. Entre las exenciones están:

A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

1. Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
2. La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.
3. Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
4. Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
5. Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

Respecto a las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.

Por tanto, en el AAE, dentro de las Entidades que integran la Iglesia católica, hay que distinguir entre:

– Entidades religiosas del Artículo IV, cuyo régimen fiscal es especial y específico para las siguientes entidades:

La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas y las asociaciones o entidades religiosas del Artículo V (asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV del Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social), cuyo régimen fiscal es el previsto en el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español para las entidades sin fines de lucro y, en todo caso, el que se conceda a las entidades benéficas privadas.

Por su parte, la actual LM establece explícitamente, en su artículo 15.1, que: «Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades». Además, están exentos los inmuebles, afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 7.º de la misma LM²².

El artículo 6.º de la LM regula las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos que están exentas del Impuesto sobre Sociedades, entre las que se encuentran las procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

La aplicación de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles regulada en el artículo 15.1 de la LM sólo se ve afectada por las actividades realizadas por el sujeto pasivo titular del derecho sobre el bien inmueble gravado, con independencia de las actividades que pueda llevar a cabo el arrendatario del inmueble en el caso de que todo o parte del inmueble gravado se ceda en arrendamiento a un tercero. Es decir, que si el inmueble propiedad de la entidad sin fines lucrativos que cumpla los requisitos y esté acogida al régimen fiscal de la LM, se encuentra arrendado a un tercero (o bien se ceda onerosamente un derecho real de usufructo), esto no obsta, para que le resulte aplicable la exención regulada en el apartado 1 del artículo 15 de la LM, con independencia de la actividad que realice el arrendatario²³.

Por consiguiente, los inmuebles afectos a actividades realizadas por la entidad consultante que se consideren exentas del Impuesto sobre Sociedades, bien

22 En el caso de que los bienes inmuebles de titularidad tanto de las entidades religiosas del artículo IV como de las del artículo V del Acuerdo, estén arrendados a terceros, hay que tener en cuenta que el apartado 3.º del artículo 3.º de la LM establece a efectos de esta ley, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad sin fines lucrativos no constituye una explotación económica.

23 La STS 10 de diciembre de 2015 sólo considera la no exención del IBI cuando es la institución religiosa la que realiza una actividad económica en sus bienes inmobiliarios pero no cuando esté arrendado y sea el arrendador el que desarrolle la actividad económica.

por generar rentas exentas del artículo 6.º de la LM (entre las que se encuentra el arrendamiento) o por considerarse explotaciones económicas exentas en el artículo 7.º del mismo texto legal, estarán a su vez exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles²⁴. No obstante, aquellas actividades de arrendamiento de viviendas en las que se presten algunos servicios complementarios propios de la actividad hotelera, no estarían exentas del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el inmueble de la entidad estaría gravado por el IBI²⁵.

Hay que apuntar que en el precepto reseñado, la LM declara exentas las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario siempre que la facturación de esta actividad en el conjunto no exceda del 20 % del total. Asimismo, también están exentas las explotaciones de escasa relevancia que son aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Por tanto, al amparo de este artículo, las entidades no lucrativas y también la Iglesia están exentas de pago de IBI de aquellos bienes donde se realizan las actividades enunciadas anteriormente. Sin embargo, siguen sin estar exentos del IBI aquellos bienes inmuebles en los que se realiza una explotación económica que no goce de la exención tributaria, es decir, que no figura en la lista anteriormente mencionada²⁶.

Se plantea la cuestión si se aplica la exención en el IBI si en parte de la superficie del inmueble de la entidad religiosa se ejerce una actividad económica²⁷.

Sin embargo, la DGT V 0692-08, de 7 de abril establece que «Es necesario que todas y cada una de las actividades realizadas por el sujeto pasivo en el inmueble estén exentas del Impuesto sobre Sociedades. Si una de ellas no está exenta de este impuesto y aunque sólo se ejerza en una parte del inmueble, no se podrá aplicar la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, quedando sujetos y no exento la totalidad del inmueble, sin que sea posible prorratear la cuota del Impuesto en función de la superficie».

Por eso, afirmar que la Iglesia está exenta del IBI es falso y confuso; primero, porque tiene el mismo régimen que cualquier fundación y segundo porque sí tributa en el IBI por los bienes que no están amparados por la ley de mecenazgo (parkings, explotaciones agrarias, repostería, restauración, etc.).

24 La exención del IBI a las entidades del artículo IV de AAE debe ser directamente aplicada por la Administración tributaria no siendo necesario el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial ni la comunicación al respectivo Ayuntamiento, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición adicional única del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1270/2003.

25 MARTÍN DÉGANO, I.,(2012) «La Iglesia católica y el IBI» *Tributos Locales*, p. 22 y ss

26 MARTÍN DÉGANO, I.,(2012) «La Iglesia católica y el IBI» op cit, p. 22 y ss

27 En opinión de CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2020) «las exenciones aplicables por la Iglesia católica en el IBI y en el ICIO» op.cit, p.46, la Ley no especifica nada al respecto. Entendemos que lo más respetuoso con el espíritu de la Ley sería aplicar la exención a la parte del inmueble que proporcionalmente no esté afecto a la explotación económica no exenta».

3.3. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El artículo 104 del TRLHL dispone que: *«El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenta dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos».*

En el aspecto subjetivo, el sujeto pasivo a título de contribuyente es el transmitente de la propiedad urbana o derecho real de goce o disfrute sobre esta, siempre que la operación sea onerosa. En el supuesto de que la transmisión sea lucrativa como puede ser una donación o sucesión hereditaria, el contribuyente es el donatario o el causahabiente y legatario.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) regula un supuesto de no sujeción: la transmisión de terrenos de naturaleza rústica. En el mismo sentido, están no sujetas al IIVTNU las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal y las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

El IIVTNU regula algunos supuestos de exención fiscal, en concreto, el artículo 105.2.a TRLHL establece la exención de este impuesto a las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéficas-docentes. Por otra parte, el artículo 15.3 LM establece la exención del IIVTNU a los incrementos del valor del terreno de naturaleza urbana que correspondan a obligaciones legales contraídas por una entidad sin fines lucrativos. En ambos supuestos, la Iglesia católica cumpliría con los requisitos que se han expuesto *supra*. El primer párrafo del precepto señalado, hace alusión a cuando la entidad benéfica asume la condición de adquirente en una transmisión lucrativa como puede ser una donación o le haya correspondido un legado.

Si la entidad donataria u objeto de un legado por herencia, es una asociación o entidad religiosa de las comprendidas en el artículo V del AAE y cumpla los requisitos exigidos por la LM le resultará de aplicación la exención en el IIVTNU.

Este beneficio fiscal es diferente cuando sea la Entidad sin ánimo de lucro la que transmite de forma onerosa terrenos o constituyan derechos reales limitativos de dominio de goce y disfrute como pueden ser, el usufructo temporal o vitalicio. En estos supuestos, la Iglesia católica puede optar a la exención en el IIVTNU pero siempre que el inmueble esté exento en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Este segundo supuesto es más exigente pues pretende que no se aplique la exención si en el inmueble que se transmite se ha desarrollado una actividad económica.

Este régimen, previsto en la LM, será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V de AAE, así como a las

entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, *por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España*; en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, *por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España*, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, *por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comunidad Islámica de España*, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por la LM a las entidades sin fines de lucro para la aplicación de dicho régimen.

Las entidades de la Iglesia católica contempladas en los artículos IV y V del AAE y las existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en el artículo 16 a 25 de la mencionada norma legal.

Por tanto, siempre que la entidad donataria sea una asociación o entidad religiosa de las comprendidas en el artículo V del AAE, cumpla los requisitos exigidos por la LM a las entidades sin fines de lucrativos para la aplicación del régimen fiscal regulado en la misma y opte por el mismo, le resultará de aplicación la exención en el IIVTNU regulada en el artículo 15.3 de la LM, condicionada a que la entidad presente la comunicación a que se refiere el apartado 4 del mismo artículo 15.

El beneficio fiscal estudiado se extiende a Fundaciones religiosas, tanto de la Iglesia católica como de otras Iglesias, Confesiones y Comunidades con las que se hayan suscritos acuerdos de Cooperación con el Estado o bien que se puedan acoger a la LM²⁸.

Como colofón a este apartado, la Iglesia católica también podría considerar que en la transmisión del bien de naturaleza urbana no ha generado una plusvalía real.

A este respecto hay que traer a colación la STC 59/2017 de 11 de mayo de 2017, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de algunos artículos de esta figura tributaria por someter a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor en los terrenos urbanos transmitidos. En caso contrario, se estaría vulnerando el principio constitucional de capacidad económica (artículo 31 de la Constitución Española) ya que la tributación no se vincula al incremento real del

28 Vid. elconsultorlaley.es (consultado el 9 de mayo de 2021). La STS de 16 de junio de 2000 (EC 3987/2000) señaló que la exención del IIVTNU sólo es posible cuando se acredite por la entidad religiosa que el bien transmitido se halle afecto a actividades o finalidades religiosas; entre ellas, la del culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, benéficos-docentes, médicas y hospitalarias.

valor del bien sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo²⁹.

Por otra parte la STC 182/2021, de 26 de octubre declara inconstitucional y nulo el método (objetivo) que se utiliza para calcular la base imponible del IIVTNU³⁰. Actualmente el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre (convallidado por el Congreso de los Diputados) mantiene el gravamen del IIVTNU regulándose un doble método para el cálculo de la plusvalía municipal de tal forma que cuando se obtenga una pérdida real no se tribute por este impuesto.

Esta posibilidad de aplicación general, está indicada para aquellas confesiones religiosas que no han suscrito un acuerdo económico con el Estado y no puedan acogerse a la LM.

3.4. Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un impuesto local de carácter obligatorio en cuanto a su exigencia por el ente local y su hecho imponible está constituido por el mero hecho de ejercer en territorio español una actividad económica: empresarial, profesional o artística. Sin embargo, existe una exención general para las entidades jurídicas, las sociedades civiles y las entidades sin personalidad jurídica que tengan una cifra de negocio inferior a 1000.000 de euros.

Sin embargo, el artículo 15 de la Ley de Mecenazgo dispone que: «Las entidades sin fines lucrativos están exentas del IAE por las explotaciones referidas a actividades no lucrativas³¹».

El artículo 9 RD 338/1990, de 9 de marzo por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de Identificación fiscal, en su apartado 3 dispone que: «*Las entidades eclesíásticas que tengan personalidad jurídica propia tendrán su NIF, aunque como sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades lo sean a nivel de diócesis o provincia religiosa*». Para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios a los efectos de la aplicación de la exención del IAE se tendrá que consolidar los importes netos de la cifra de negocios del conjunto de las distintas casas provinciales o locales pertenecientes a la misma Orden, conragación o sustituto religioso para determinar si la suma total de los ingresos superan la cifra del 1000.000 de euros.

29 HERNÁNDEZ GUIJARRO, F y GOMAR GINER, V (2021), «La catarsis del Impuesto de plusvalía municipal: crisis inmobiliaria. La Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes». *Crónica Tributaria*, n.º 178, p. 66, aluden a que el problema de constitucionalidad del IIVTNU se debe a que el impuesto contiene una ficción en la cuantificación de la base imponible por lo que siempre se produce un incremento patrimonial.

30 Esta Sentencia afecta a todas las operaciones de compraventa firmada a partir del pronunciamiento judicial y a los recursos sobre el pago de este impuesto que están pendiente de resolución

31 La resolución de la DGT de 2 de abril de 2007 (V0667/2007) sobre tres actividades que realiza una confesión religiosa; dos de ellas exentas porque coinciden con las actividades no lucrativas (artículo 7 LM) y otra no exenta. Respecto a esta tercera actividad a la que la entidad religiosa no puede acogerse a la exención habrá que atender al artículo 82.1.c del TRLRHL para determinar el importe neto de la cifra de negocios.

Esta cifra se atenderá en la cifra de negocios del penúltimo año que en el supuesto de entidades que formen un grupo mercantil, la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades que integren el grupo mercantil.

El artículo 9 RD 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y forma de utilización del Número de Identificación Fiscal en su apartado tercero dispone que: *«Las entidades eclesíásticas que tengan personalidad jurídica propia, tendrán su NIF, aunque estén integradas a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en un sujeto pasivo a nivel de diócesis o provincia religiosa»*.

Esto supone que para el cálculo del importe neto de la cifra de negocio a los efectos de la aplicación de la exención del IAE se tendrá que sumar los importes netos de la cifra neta de negocios del conjunto de las distintas casas provinciales o locales pertenecientes a la misma Orden, Congregación o Sustrituto religioso para determinar si esta suma es inferior o no a la cifra de 1000.000 euros.

Es importante considerar las subvenciones que puede obtener la entidad religiosa a efectos de integrarse en la cifra de negocios. En este sentido, si la subvención percibida es de explotación y no vinculada al precio no forma parte de la cifra de negocios. En el caso de que la subvención esté vinculada al precio de los productos, entonces si formaría parte de la cifra de negocios.

Si la subvención es de capital y, por lo tanto, vinculada a la adquisición de un elemento de inversión, la imputación a resultado extraordinario se hará proporcionalmente conforme se amortice el elemento patrimonial. Al ser el ingreso imputable a la subvención de carácter extraordinario no formaría parte de la cifra de negocios.

3.5. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) a tenor del artículo 92 del TRLHL es un impuesto de naturaleza real que grava la titularidad de los vehículos aptos para circular por vías públicas, cualesquiera, que sea la clase o categoría.

Al ser un impuesto de carácter real se puede plantear la aplicación de la exención del artículo IV. B del AAE que dispone sobre la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto. Sin embargo, aunque esta posibilidad tiene un fundamento jurídico aceptable, hay que considerar el derecho transitorio del antiguo impuesto de circulación regulado por el RD-Ley 781/1986, de 18 de abril, el cual declaraba la exención subjetiva de la Iglesia católica en este gravamen.

La cuestión a plantear es si esta norma de exención goza de ultraactividad o, por el contrario, con la derogación por el TRLHL, esta desaparece con la norma que lo regulaba.

La respuesta puede estar en lo dispuesto en la Disposición transitoria quinta del TRLHL donde se hace referencia al mantenimiento de las exenciones fisca-

les del anterior impuesto de circulación hasta la fecha de extinción o, en su caso, hasta el 31 de diciembre de 1992³².

En mi opinión, el beneficio fiscal debía mantenerse hasta dar de baja al vehículo pero con un período máximo de hasta el 31 de diciembre de 1992.

No obstante, cabe la interpretación de que al ser un impuesto de carácter real como se ha expuesto, tendría cabida la exención fiscal a tenor del artículo IV. B del AAE.

La STSJ de Madrid de 13 de julio de 1998 vincula la exención del impuesto con lo establecido en el artículo IV del AAE y no en la normativa de las Haciendas Locales en virtud de la jerarquía normativa, al tener el AAE rango jurídico de Tratado Internacional frente a la ley ordinaria del TRLHL.

Al igual que sucede con el ICIO las confesiones religiosas minoritarias no tendrían derecho a la exención en el IVTM porque sus acuerdos no ofrecen una base jurídica para su aplicación.

4. Imposición indirecta

4.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados regulado en el Real Decreto legislativo 1/1993 de 24 de septiembre, es un tributo de titularidad estatal que está cedido a las Comunidades Autónomas (CCAA). En este impuesto las CCAA tienen cedidas competencias tributarias en materia de gestión, recaudación, inspección, potestad sancionadora y la revisión del recurso de reposición.

Este impuesto se divide en tres gravámenes fundamentalmente:

a) Transmisiones patrimoniales onerosas:

A tenor del artículo 7 Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD) están gravadas las transmisiones patrimoniales onerosas por actos *inter-vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Asimismo, también están sujeto a gravamen, la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles e instalaciones en puertos y aeropuertos.

32 CAÑAMARES ARRIBAS, S (2012-2013). Anuario de la Facultad de Derecho; Vol XXX, pp. 306-307

El concepto de onerosidad del impuesto significa que la contraprestación debe hacerse de forma monetaria o en especie como en el caso de las adjudicaciones de bienes en pago de deudas.

Entrando en el estudio sobre la exención tributaria de las operaciones gravadas por transmisiones patrimoniales onerosas, hay que señalar que el IV, C) AAE establece en relación con la Iglesia católica la exención del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el ITPAJD en la modalidad de transmisión onerosa siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

De la redacción del precepto se interpreta que las adquisiciones de bienes y derechos que realicen el hecho imponible del ITPAJD y se destinen a la actividad benéfica propia de la Iglesia católica están exentas de este impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. *A sensu contrario*, las adquisiciones que tengan por objeto una actividad empresarial, sí están gravadas por este gravamen.

Posteriormente, la disposición adicional tercera de la LM modifica la letra A del artículo 45. I del TRITPAJD añadiendo una exención subjetiva para los tres gravámenes del referido impuesto³³. Al ser de aplicación directa la LM a la Iglesia católica todas las adquisiciones onerosas están exentas en el gravamen de transmisiones onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados del ITPAJD.

Es ilustrativa, la STC del 8 de febrero de 2018 declarando la inconstitucional y nulidad del artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Guipuzcoa 13/2012 de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias dejando sin contenido el artículo 41.1.A, d de la Norma Foral del ITPAJD, que eliminaba la exención del ITPAJD a todas las confesiones religiosas que adquieran bienes inmuebles destinadas al culto. En este caso, la comunidad musulmana en calidad de recurrente, entendía que la eliminación de la exención atentaba contra el artículo 149.1 y 16 de la Constitución española.

b) Operaciones societarias

El gravamen por operaciones societarias se produce básicamente con el desplazamiento patrimonial puntual hacia la sociedad por parte de los socios o partícipes o de estas bajo determinadas circunstancias a aquellos.

Actualmente la mayoría de estas operaciones están exentas a tenor del artículo 45. I.B 10 y 11 TRITPAJD, excepto las de reducción de capital o disolución de las mismas con devolución de aportaciones que sí están gravadas en sede del socio o partícipe.

³³ La inclusión de la Iglesia católica en la LM amplió los beneficios fiscales en las transmisiones patrimoniales, aunque si hay que puntualizar, que el artículo 27 LM regula unos beneficios fiscales para los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. De este modo, si la Iglesia católica actúa acorde a estos tipos de programas a tenor del artículo 27.3, tercero podría optar a una reducción de la cuota por transmisiones patrimoniales onerosas del 95 %. Esta situación no exonera de tributación a las adquisiciones de bienes afectos a una actividad económica.

En el supuesto en que la Iglesia católica fuese accionista o partícipe y percibiese v. gr., en una reducción de capital social la devolución de aportaciones, estaría sometida a tributación, cuya base imponible estaría constituida por el valor real de la aportación sin deducción de deudas y la cuota tributaria se obtendría aplicando el tipo impositivo del 1 por ciento a la base imponible.

No obstante, el artículo 45.I.A, d) TRITPAJD dispone que: *«Está exenta de tributación en las tres modalidades de gravámenes la Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español»*. Este precepto regula una exención subjetiva e impide tributar a la Iglesia católica por el gravamen de operaciones societarias.

c) Actos jurídicos documentados

Con la entrada en vigor de la Ley 5/2019 de 15 de marzo *reguladora de los créditos inmobiliarios* modificó el TRITPAJD añadiendo la aplicación de la exención a determinados actos que realizan el hecho imponible del gravamen por AJD.

En este sentido, esta exención es subjetiva porque va en relación a un sujeto con personalidad jurídica. Las entidades que quedan exentas del gravamen del AJD notarial son las siguientes:

- a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos dedicados a la beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.
- b) Las entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley del Mecenazgo.
- c) Las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.
- d) La Iglesia católica.

Según el criterio general del impuesto, el sujeto pasivo del impuesto y, por tanto, aquel que debe liquidarlo es la persona o entidad a favor del cual se realiza el acto notarial. En este sentido, el artículo 29 del TRITPAJD dispone que: *«Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan»*. A tenor del artículo 45 TRITPAJD como se ha expuesto *supra*, la Iglesia católica está exenta de la cuota gradual del AJD notarial³⁴.

En la misma dirección interpretativa la Resolución DGT 28 de enero de 2014 (V0195/2014) establece que: *«Según lo establecido en el artículo 45.I.A. del TRLITPAJD están exentas las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el*

34 El artículo 90 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo del Reglamento el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece los requisitos formales para que la entidad religiosa pueda acreditar el derecho a la exención tributaria. El mismo precepto, en lo referente a la acreditación del derecho a la exención de las entidades religiosas establece lo siguiente:

«1. Para la acreditación del derecho a la exención de las entidades religiosas, deberá acompañarse a la autoliquidación del impuesto copia del certificado regulado en el apartado 1 de la disposición única

artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y dicha exención es asimismo aplicable a las entidades religiosas comprendidas en el artículo V del AAE y la Santa Sede».

Sin embargo, con el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre *por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre* cambia la subjetividad tributaria, cuando se trate de escrituras de préstamos con garantía hipotecaria, de manera, que actualmente se considera sujeto pasivo del AJD notarial al prestamista porque es la persona que se beneficia de la garantía hipotecaria asociada al préstamo hipotecario³⁵.

A mayor abundamiento, cabe señalar que la exención analizada se ha incluido sistemáticamente en el apartado B) del artículo 45.I del TRLITPAJD, que recoge las exenciones objetivas del impuesto. Además, debe tenerse en cuenta las circunstancias en que se incluyó el número 25 transcrito en el artículo 45.I.B) del TRLITPAJD. Dicho precepto fue añadido por el apartado Dos del artículo único del Real Decreto-ley 17/2018, que en su apartado Uno, modificó el artículo 29 del TRLITPAJD a fin de convertir en sujeto pasivo en el otorgamiento de las escrituras públicas de préstamo con garantía hipotecaria, al prestamista, circunstancia que dejaba sin contenido la exención subjetiva de las entidades enumeradas en el apartado A) del artículo 45.I.

Es razonable interpretar que la intención del legislador fue crear una exención objetiva en estas operaciones para que las entidades exentas del apartado A) no se vieran perjudicadas por el cambio de sujeto pasivo. De hecho, en el párrafo primero del epígrafe IV del preámbulo del Real Decreto-ley 17/2018 dispone que *«También se modifica el artículo 45 para que aquellos supuestos en los que el prestatario venga gozando de una exención subjetiva sigan quedando exceptuados de gravamen sin que se vean afectados por la reforma del artículo 29»*.

del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, cuando se trate de entidades incluidas en el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible regulado en el artículo 4 del citado reglamento, cuando se trate de entidades previstas en la disposición adicional octava y en el apartado 2 de la disposición adicional novena de dicha ley.

2. La Administración tributaria competente y las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario podrán, mediante comprobación o inspección, solicitar la documentación que justifique el derecho a la exención.».

Por lo tanto, las entidades religiosas que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley, estarán exentas del Impuesto y a la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la misma.

Las entidades que se acojan a dicha Ley solicitarán el certificado correspondiente en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria donde radique el domicilio fiscal de la entidad.

35 No obstante, a tenor de la resolución de la DGT (V3133-19) aclara que las exenciones que se regulan en el artículo 45.I.B apartado 25 del TRITPAJD son exenciones objetivas en la cuota del acto jurídico notarial, puesto que la operación es la concesión del préstamo hipotecario aun cuando las entidades beneficiadas son entidades exentas del artículo 45.I. A.

Por lo tanto, la exención de las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) del artículo 45.I del TRLITPAJD mantiene plenamente su vigencia, con independencia de que ahora el sujeto pasivo sea el prestamista, pues lo que está exenta es la operación en sí.

4.2. Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo de creación comunitaria que grava el consumo en el seno de una actividad mercantil.

España aprobó el IVA con la Ley 30/1985, de 2 de agosto, con efectos a partir del 1 de enero de 1986. En realidad, fue una exigencia que impuso la entonces, Comunidad Económica Europea, para la entrada de España en esta entidad supranacional.

Actualmente el IVA está regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) y por el RD 1624/1992, de 29 de diciembre³⁶.

Dada la naturaleza indirecta y el carácter objetivo del IVA no contiene en su articulado preceptos que señalen algún beneficio fiscal específico a la Iglesia católica.

Sin embargo, como expresa RUANO ESPINA «el artículo 2.2 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que en la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento español»³⁷. En este aspecto, habrá que tener en cuenta lo estipulado en el AAE que como se ha expuesto *supra*, tiene naturaleza de Tratado internacional.

El AAE regula la exención de los impuestos reales o de productos sobre la renta y patrimonio que puedan recaer sobre la Santa Sede, la conferencia episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas, sus provincias y casas.

Por otra parte, se reconoce en el acuerdo citado una exención total en los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados siempre que los bienes adquiridos se destinen al culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

36 A título ilustrativo, el artículo 1 LIVA dispone que: «El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

Las entregas de bienes y servicios efectuadas por empresarios o profesionales

Las adquisiciones intracomunitarias

Las importaciones de bienes».

37 RUANO ESPINO, L (1999) «La aplicación del IVA en las entregas de bienes inmuebles a las entidades eclesásticas con particular referencias a la rehabilitación de los mismos». Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado, n.º 15, p. 286

El hecho que el AAE fue anterior a la introducción en el sistema fiscal español del IVA, el Estado en vez de negociar con la Iglesia católica los efectos que el IVA podría tener en sus operaciones de adquisición, de forma unilateral aprobó la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, en la que se aclara los supuestos de no sujeción y exención del IVA respecto a las distintas operaciones que realizase la Iglesia católica.

Asimismo, en la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1989 estableció, en su disposición segunda que la exención de artículo IV, c del AAE se entenderá aplicable al IVA cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del artículo 9 del Reglamento de 30 de octubre de 1985³⁸.

La cuestión que se planteó es si es inconstitucional la interpretación que da la Orden Ministerial sobre AAE en cuanto a la exención del IVA para la Iglesia católica.

El hecho de que el Ministerio de Economía y Hacienda dictase la Orden Ministerial en uso de las facultades interpretativas y aclaratorias revela una autoría unilateral de la norma que le hace en principio poco compatible con los criterios de interpretación conjunta de un Acuerdo internacional³⁹.

La solución a esta cuestión reside en considerar si la exención del IVA en las operaciones realizadas por la Iglesia católica se enciernen en el artículo IV.1.c) del AAE; en cuyo caso sería viable interpretar este beneficio fiscal mediante una Orden Ministerial⁴⁰.

Aunque se ha expuesto cuál fue la regulación en las adquisiciones de bienes a efectos del IVA con especial atención a la adquisición de bienes inmuebles, en mi opinión, y dado que la fiscalidad cambió significativamente para las transmisiones de inmuebles- hay que profundizar en el estudio del concepto de entrega de bienes inmuebles a efectos del IVA. En este sentido, el artículo 8.1 LIVA dispone que: «*Se considerará entrega de bienes, la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes*».

En el caso de edificaciones la entrega se perfecciona con la formalización de la transmisión en escritura pública e inscripción en el Registro de la propiedad si se quiere que tenga efectos *erga-omnes*.

38 Para aplicar la exención en la adquisición de bienes inmuebles se requería los siguientes requisitos:

- a) Que los adquirentes de los bienes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la Diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada.
- b) Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al apostolado o al ejercicio de la caridad.

Qué los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda

39 MARTÍN DÉGANO, J.,(2006), «El IVA y la Iglesia católica ante el Derecho comunitario hacia un sistema de devoluciones», *Quincena Fiscal*, p. 41

40 Así se recoge en el Dictamen del Consejo de Estado sobre el proyecto de Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, remitiéndose al Dictamen de 7 de junio de 1984 referente a la exención del IGETE (Impuesto General del Tráfico de Empresas).

Sin embargo, el concepto de entrega de inmuebles no se agota con el concepto de transmisión de la propiedad sino que también, el concepto aludido engloba la ejecución de obras que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, siempre que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados. En concreto, la norma legal establece que si el coste de los mismos excede del 40 por ciento de la base imponible, constituye una entrega de bienes.

Con independencia de la exención que tuvo la Iglesia católica en la adquisición de los bienes inmuebles, la LIVA regula una exención objetiva que va en función de si es primera transmisión o más. Así, el artículo 20.22 LIVA regula la exención de las segundas o posteriores transmisiones patrimoniales de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación⁴¹. Por lo tanto, cuando la Iglesia católica adquiere una edificación en segunda o ulterior transmisión estará gravada por el gravamen de transmisión onerosa pero exenta de tributación por el artículo 45.I, A TRITPAJD.

No obstante, la Iglesia católica renunció a la exención del IVA en las adquisiciones de bienes inmuebles (lógicamente en primera transmisión) y los relativos a su culto, para tener un tratamiento igualitario con otras entidades sin ánimo de lucro⁴².

En mi opinión, esta renuncia puede estar en conexión con la propia naturaleza jurídica del IVA, al ser este un impuesto con un perfil empresarial.

Esta acción eclesíástica motivó la aprobación de la Orden EHA/3958/2006, del 28 de diciembre. En esta norma se establece que, desde el 1 de enero de 2007 no se aplican los supuestos de exención y no sujeción que tengan por destinatarias la Santa Sede, Conferencia Episcopal, diócesis, parroquias y demás destinatarios a que se refiere el artículo III del AAE de enero de 1979. Por contrapartida, la Iglesia católica puede tener la condición de sujeto pasivo del IVA (Diócesis Eclesiástica) cuando realice operaciones de transmisión de bienes o prestación de servicios no exentas en el referido impuesto.

En el caso de entregas de bienes inmuebles es difícil imaginar que la operación esté gravada por el IVA pues la Iglesia católica no tiene un fin mercantil sino social, pero en el supuesto de que realizara una promoción urbanística y enajenase algún inmueble (primera transmisión) la operación estaría sujeta y no

41 A efectos del IVA se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce y disfrute o en virtud de contratos de arrendamientos sin opción de compra.

42 La Comisión de la UE en varias ocasiones comunicó a España que los beneficios fiscales del IVA no estaban incluidos en la VI Directiva del Consejo de la UE de 17 de mayo de 1977 de armonización de la legislación de los Estados miembros en materia de impuestos sobre la cifra de negocios.

exenta en el IVA. No obstante, es posible que la Iglesia hubiese obtenido por donación un terreno urbano y posteriormente decidiese enajenarlo, en este caso, sí tiene la obligación de repercutir el IVA al 21 por ciento.

La LIVA en el artículo 84 regula dos supuestos en que se produce la inversión del sujeto pasivo, es decir, el adquirente del inmueble adquiere la condición de sujeto pasivo del IVA.

El primero supuesto se produce en las entregas de bienes inmuebles que están exentas del IVA por ser segundas o ulterior transmisión y el sujeto transmitente haya renunciado a la exención del IVA.

Para optar a la renuncia de la exención del IVA en la transmisión de edificaciones, a tenor del artículo 20.dos debe cumplirse que las partes contratantes deban ser sujetos pasivos del impuesto y que el adquirente (en nuestro caso, la Diócesis) se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior en función de su destino previsible, los bienes y derechos adquiridos vayan a ser utilizados total o parcialmente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción. Como se ha expuesto *supra*, la Iglesia católica no se mueve por el fin de lucro por lo que con carácter general no será posible la renuncia a la exención del IVA por el transmitente. En caso contrario, supondría que la Diócesis eclesiástica asumiría la condición de sujeto pasivo del IVA mediante la auto-repercusión, para posteriormente considerarlo como IVA soportado deducible.

El segundo supuesto de inversión del sujeto pasivo del IVA se produce cuando se produce cuando se trata de ejecución de obras, con o sin aportación de materiales así como las cesiones de personal para su realización consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Si una Diócesis encarga la construcción de una parroquia, la empresa constructora no repercutirá el IVA sino que será la Diócesis adquirente de la parroquia quién tendrá que auto-repercutirse el IVA para después deducirlo en el porcentaje que represente las operaciones con derecho a deducción respecto al total de operaciones. Por tanto, el hecho de que la Iglesia pueda repercutir el IVA tiene como contrapartida la opción a deducir total o parcialmente el IVA soportado⁴³.

Como se ha expuesto, la Iglesia católica como entidad jurídica se considera sujeto pasivo del IVA cuando realice operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios en territorio nacional. En la LIVA hay reguladas ciertas operaciones reguladas en el artículo 20 que se califican como exentas limitadas

43 Tampoco se aplica el procedimiento especial de devolución para resarcir a los empresarios el recargo de equivalencia por las cuotas repercutidas por sus proveedores correspondientes a entregas de objetos de culto ya que a partir de 2007 las entregas están sujetas y no exentas.

y que se identifican con las realizadas por la Iglesia católica en su función de entidad dedicada a la beneficencia⁴⁴.

No obstante, cuando la Iglesia católica realice operaciones con ánimo de lucro como puede ser el arrendamiento de algún inmueble v.gr., un local comercial de su propiedad a efectos del IVA la prestación de servicio estará sujeta y no exenta por lo que tendrá que repercutir el IVA.

En este último supuesto, la Resolución de la DGT 29 de diciembre de 2020 (V3681/2020) se pronuncia en el caso de una Diócesis que encarga la construcción de una parroquia, en la cual, en la planta del sótano construye nichos, osarios y columbarios que después cede mediante arrendamiento durante un tiempo determinado. Para el Centro directivo se da uno de los supuestos del hecho imponible del IVA cual es, la explotación de un bien corporal con la intención de tener unos ingresos continuados en el tiempo por lo que se devengará el IVA en estas operaciones.

Otra cuestión que ha planteado dudas en cuanto a su tributación en el IVA son las actividades auxiliares conexas con las evangélicas. En este supuesto, la Resolución de la DGT de 15 de febrero de 2002 (V0248-02) establece, que habrá que determinar si la prestación de los servicios de alojamiento y manutención constituye una prestación accesoria o no, a la actividad de sagrado apostolado. A estos efectos, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas afirma que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el derecho de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (Sentencia de 22 de octubre de 1999, MADGETT Y BALDWIN, asuntos acumulados C308/96 y C94/97). De acuerdo con lo expuesto, no estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios de alimentación y alojamiento, efectuadas por la Casa de Espiritualidad consultante, cuando dichos servicios sean accesorios de la actividad del sagrado apostolado.

5. Reflexiones finales

La Iglesia católica está protegida fiscalmente por la labor social demandada por un gran sector de la población española.

El Acuerdo Económico que el Estado firmó con la Iglesia católica en 1979 regula unos beneficios fiscales tomando como referencia objetos impositivos muy amplios pero, carentes de precisión jurídica. Esta situación ha suscitado

44 Entre las operaciones sujetas y exentas limitadas que podría realizar la Iglesia católica estarían, las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades: 1) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionada con las mismas, las de asistencia social y la de educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

controversias en la aplicación de los incentivos fiscales en los distintos impuestos que integran el sistema fiscal español tanto del lado de la Administración tributaria como con las resoluciones de la Comisión Europea alegando en ocasiones, la concesión de Ayudas de Estado para la Iglesia católica.

Para ganar seguridad jurídica en la opción de aplicar los beneficios fiscales (regulados en el AAE) en los distintos tributos, se incluyó a la Iglesia católica en el régimen fiscal de las entidades no lucrativas y de los incentivos fiscales al Mecenazgo. Con esta norma legal se detallan los supuestos en que determinadas percepciones quedan exentas de tributación cuando se destinan a las actividades de culto y benéficas de la Iglesia católica.

A veces, la LM completa o deja sin efectos prácticos los beneficios fiscales de algunos hechos imponible regulados en el AAE. A título ilustrativo, el AAE en el artículo IV establece que no están exentas las ganancias de capital, y sin embargo, la LM en el artículo 6.3º dispone sobre la exención derivadas de adquisiciones o de transmisiones por cualquier título de bienes y derechos.

Asimismo, el artículo 6.2º LM dispone sobre la exención de los alquileres siempre que las rentas se destinen a una finalidad religiosa. Sin embargo, el AAE no deja exenta de tributación la cesión de bienes.

En un tercer ámbito de concreción están las leyes tributarias específicas de cada impuesto. En algunos de ellos se regulan exenciones subjetivas a las que puede optar la Iglesia católica, que en su mayoría, son remisiones que hace la LM a diferentes normas tributarias. Sin embargo, hay ciertas exenciones objetivas como en el IVA en las segundas transmisiones de edificaciones o en la concesión de préstamos hipotecarios en el ITPAJD.

6. Bibliografía

CAÑAMARES ARRIBAS S (2012-2013) «La (des) igualdad religiosa en la tributación local: las exenciones de las confesiones religiosas en el Impuesto de construcciones, Instalaciones u Obras y en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica» Anuario de la Facultad de Derecho, vol XXX.

CAÑAMARES ARRIBAS, S.(2012-2013) Anuario de la Facultad de Derecho; Vol XXX.

CEBRIA GARCÍA, M (2007) «Régimen fiscal de las confesiones religiosas en el ICIO "Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural"» Coordinado por CEBRIÁ GARCÍA, MD y ALVAREZ ARROYO, F.

COMBALIA (1997) «Régimen fiscal de las confesiones religiosas, aspectos hacendísticos y tributarios», en D GACÍA HERVSA. Manual de Derecho Eclesiástico del Estado.

CUBILES SANCHEZ-POBRE, P. (2020) «Las exenciones aplicables por la Iglesia católica en el IBI y en el ICIO». *Tributos Locales*.

GIMENENZ BARRIOCANAS, F. (2007) «La financiación de la Iglesia católica en España», *Edice*.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F y GOMAR GINER, V,(2021) «La catarsis del Impuesto de plusvalía municipal: crisis inmobiliaria. La Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes». *Crónica Tributaria*, n.º 178.

HIERREZUELO CONDE, G (1999). Financiación de la Iglesia Católica y demás confesiones religiosas. Tesis Doctoral. Málaga.

MARTÍN DÉGANO, I. (2012) «La Iglesia y el IBI», *Tributos Locales*, n.º 107.

MARTÍN DÉGANO, J.,(2006) «El IVA y la Iglesia católica ante el Derecho comunitario hacia un sistema de devoluciones», *Quincena Fiscal*.

MENENDEZ MORENO, A. AAVV (2014). Derecho Financiero y Tributaria. Lecciones de Cátedra. *Lex-Nova*.

NAVARRO GARMENDIA, JA (2018) «Análisis de la tributación de los estipendios en la Iglesia Católica» *Crónica Tributaria*.

RUANO ESPINO, L (1999) «La aplicación del IVA en las entregas de bienes inmuebles a las entidades eclesásticas con particular referencias a la rehabilitación de los mismos». *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, n.º 15.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, EM (2021) «Régimen fiscal de la Iglesia católica en la esfera local con especial referencia al Derecho comparado» *Tributos Locales*, n.º 153.

VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A (2012) *Ius Canonicom*/vol 52.

7. Abreviaturas

AAE. Acuerdo económico de la Iglesia con el Estado

CA: Comunidad Autónoma

CCAA: Comunidades Autónomas

CE: Constitución Española

DGT: Dirección General de Tributos

FJ: Fundamento Jurídico

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

IBI: El Impuesto sobre Bienes Inmuebles

ICIO: Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

LM: Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y de los incentivos fiscales al Mecenazgo

LPGE: Ley de Presupuestos Generales del Estado

TRITPAJD: Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales

TRLHL: Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales

LA DOCTRINA DE LAS TEORÍAS JURÍDICAS DEFECTUOSAS Y SU APLICACIÓN AL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Pedro M. Herrera Molina

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

UNED

(España)

Ada V. Tandazo Rodríguez¹

Tutora del Centro de Estudios Universitarios Ramón

Areces

(España)

Title

The doctrine on flawed legal theories and its application to Financial and Tax Law

Resumen

En este trabajo se expone la *doctrina de las teorías jurídicas defectuosas*, elaborada en el seno del Derecho Administrativo, así como las peculiaridades que dicho planteamiento puede presentar en su aplicación al Derecho Financiero y Tributario. Además, se formulan varios ejemplos razonados de teorías erróneas (la interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios fiscales) y defectuosas (los excesos conceptualistas en la interpretación del principio de capacidad económica, la teoría sobre los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria y la teoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias).

¹ Este trabajo se ha desarrollado en el seno del proyecto de investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación *La reforma ambiental de las Haciendas Locales* con la financiación de la Agencia Estatal de Investigación (PID2019109631GB-I00/AEI/10.13039/501100011033). Los autores agradecen las valiosas observaciones de los profesores Carlos Palao Taboada e Isidoro Martín Dégano, que no son responsables de nuestros posibles errores. Los epígrafes I a III han sido redactados por Ada Tandazo y los epígrafes IV y V por Pedro Herrera. Ambos autores han contribuido y aportado ideas al conjunto del artículo.

Abstract

This paper deals with the doctrine of flawed legal theories formulated within Administrative Law and the peculiarities that this approach can present in its application to Financial and Tax Law. In addition, we present several reasoned examples of erroneous theories (the restrictive interpretation of tax exemptions and benefits) and flawed ones (conceptual excesses in the interpretation of the ability to pay principle, the theory on the effects of the Constitutional Court judgments in tax matters and the theory of public levies of non-fiscal nature).

Keywords

Teorías jurídicas defectuosas, Derecho Financiero y Tributario, interpretación restrictiva, efectos de la inconstitucionalidad, prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.

Flawed legal theories, Financial and Tax Law, restrictive interpretation, effects of unconstitutionality, public levies of non-fiscal nature.

Fecha de recepción: 8-01-2023/Fecha de aceptación: 6-02-2023 /Fecha de revisión: 9-02-2023

Cómo referenciar: Herrera Molina, P.M., Tandazo Rodríguez, A.V. (2023). La doctrina de las teorías jurídicas defectuosas y su aplicación al Derecho Financiero y Tributario. *Revista Técnica Tributaria* (140), 93-119.

SUMARIO

1. Introducción
2. La doctrina de las teorías jurídicas defectuosas
3. Adaptación al ámbito del Derecho Financiero y Tributario
 - 3.1. Consideraciones generales
 - 3.2. Concepto amplio de teorías jurídicas defectuosas
 - 3.3. Nacimiento y consolidación de las teorías jurídicas defectuosas
4. Posibles ejemplos de teorías defectuosas y erróneas en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario
 - 4.1. La interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios fiscales como teoría errónea
 - 4.2. Los excesos conceptualistas en la interpretación del principio de capacidad económica
 - 4.3. Teoría sobre los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria
 - 4.4. La teoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción

En este trabajo nos proponemos analizar la llamada doctrina de las teorías jurídicas defectuosas (epígrafe I). Su creador, Gabriel Doménech Pascual, la ha elaborado con vocación de que resulte aplicable a todas las ramas del Derecho, si bien su formulación inicial se encuentra especialmente centrada en el ámbito del Derecho Administrativo.²

Consideramos que se trata de un planteamiento metodológico muy útil para detectar elementos equivocados en el seno de las teorías jurídicas dominantes, con el fin de ponerlos de manifiesto y corregir dichas teorías expulsando de ellas los correspondientes errores. Desde luego, esta labor no responde a la metodología de las ciencias exactas o experimentales. Sin embargo, el análisis de los elementos que intervienen en el nacimiento y desarrollo de las diversas teorías, así como las reglas de la lógica y el contraste con la realidad (manifestado principalmente en los casos concretos examinados por la jurisprudencia), facilitan la detección de los elementos equivocados. Desde este punto de vista lo verdaderamente relevante no está en calificar una teoría como defectuosa, sino en la solidez de los argumentos que se aportan para poner de manifiesto el error y proponer su eliminación.

Al mismo tiempo, pensamos que es útil destacar las peculiaridades que puede presentar esta doctrina en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, tanto desde el punto de vista de sus rasgos generales (epígrafe II), como atendiendo a ejemplos concretos (epígrafe III). Terminaremos con algunas conclusiones (epígrafe IV).

2. La doctrina de las teorías jurídicas defectuosas

Doménech Pascual define las *teorías jurídicas defectuosas* como aquellas «que durante un tiempo prolongado se consideran válidas por la mayoría o una gran parte de una comunidad de juristas –es decir, se convierten en "doctrinas dominantes"– a pesar de haber sufrido justas críticas por no ajustarse a la "realidad" o padecer algún otro defecto».³

2 Como precedente de este planteamiento, debe mencionarse el brillante análisis por José Luis Villar Palasí de los defectos en la técnica jurídica en que incurren los redactores de los proyectos normativos [los legistas]: «La complejidad, la necesidad de solucionar los problemas concretos, los cuerpos de leyes singulares, la escasez de sosiego para el planteamiento de leyes generales, con posibilidad de que resuelvan todas las cuestiones que vayan surgiendo en un incierto mundo que prácticamente cada día nos enfrenta con problemas acuciantes y nuevos, hace nuevo el calificativo de los defectos de técnica jurídica de que adolece nuestro Ordenamiento. Podría concluir indicando cómo el decisionismo jurídico ha empañado el riesgo que entraña para el legista el desfase de las grandes leyes que enmarcaban el ordenamiento jurídico» (Villar Palasí, 1990 p. 47 y ss.).

3 (Doménech Pascual, 2022 ep. III).

Entendemos, por consiguiente, que una *teoría jurídica defectuosa* está integrada por los siguientes elementos:

- a) Se trata de una *construcción teórica que intenta explicar un sector o un aspecto concreto del Derecho*. Doménech Pascual distingue varias modalidades: las *empíricas*, relacionadas con la incidencia del Derecho sobre la realidad; las *hermenéuticas*, que explican cómo interpretar y aplicar el ordenamiento *de lege lata*; las *normativas*, sobre cómo debería ser el Derecho aplicable (propuestas *de lege ferenda*) y las *conceptuales*, relativas a las «definiciones con las que se trata de representar y comprender un fenómeno» jurídico. En muchos casos, no estaremos ante varios tipos de teorías, sino ante distintas vertientes o perspectivas de una concreta construcción jurídica.
- b) Doménech Pascual advierte que resulta difícil demostrar los defectos en las teorías hermenéuticas y normativas, pues estas responden a juicios subjetivos de valor.⁴ Aunque esto es cierto, pensamos que las teorías interpretativas y las propuestas *de lege ferenda* suelen basarse en construcciones conceptuales que –generalmente– pueden contrastarse con la realidad.
- c) El núcleo esencial de tales teorías es «correcto».⁵ En otras palabras, no se trata de doctrinas jurídicas *radicalmente erróneas* (que, por tanto, deban rechazarse en su totalidad), sino, tan solo, defectuosas o «averiadas» (por lo que es posible corregirlas o repararlas).⁶
- d) Sin embargo, tales teorías presentan «defectos» (errores limitados a determinados aspectos), en el sentido de que no explican correctamente la realidad. Doménech Pascual considera que una teoría es defectuosa en la medida en que «no cumple adecuadamente la función cognoscitiva para la cual ha sido diseñada».⁷ La *reparación de la teoría defectuosa* consiste en el *reconocimiento del error, salvando la parte de verdad que, en su caso contenga la doctrina analizada*.⁸

Para corregir las teorías jurídicas defectuosas es necesario atender a las causas de su origen (en particular del origen de sus elementos erróneos) y persistencia. A juicio de Doménech Pascual, su nacimiento viene determinado, con frecuencia, por situaciones de cambio social político y jurídico (como, por ejemplo, la transición española). Dichas teorías surgen como *instrumento para impulsar el cambio o para resistirse a él*. Su afianzamiento y persistencia derivan de diversos factores: su utilidad (práctica, científica, estética, ideológica o profesional), los sesgos cognitivos⁹, los comportamientos gregarios, el *impacto de las*

4 (Doménech Pascual, 2022 ep. V.1).

5 (Doménech Pascual, 2022 ep. V.2).

6 Pensamos que esta posibilidad de corregir las teorías jurídicas defectuosas se deduce del trabajo de Doménech Pascual, aunque (al menos en la versión provisional que aquí se cita) el autor no menciona expresamente dicha idea.

7 (Doménech Pascual, 2022 ep. V.1).

8 Agradecemos esta idea al profesor Carlos Palao Taboada.

9 Por ejemplo, el «sesgo de la confirmación (la gente tiende a buscar y evaluar la información de manera que sus creencias y posiciones previas queden corroboradas)» (Doménech Pascual, 2022 ep. VII.1.2).

superestrellas,¹⁰ la resistencia a la crítica en el ámbito académico, la falta de evidencia empírica (a favor o en contra de las citadas teorías) y la deficiente comunicación entre la academia y los tribunales.¹¹

3. Adaptación al ámbito del Derecho Financiero y Tributario

3.1. Consideraciones generales

A continuación, intentaremos aplicar la doctrina de las teorías jurídicas defectuosas al ámbito del Derecho Financiero y Tributario. No pretendemos realizar un análisis exhaustivo, sino desarrollar con flexibilidad la teoría general al aplicarla a nuestro campo específico.

3.2. Concepto amplio de teorías jurídicas defectuosas

Doménech Pascual subraya especialmente el papel de la doctrina científica en la elaboración y persistencia de las citadas teorías, pero también se refiere a su aceptación por «una comunidad jurídica».¹² Parece conveniente, por tanto, considerar como sujetos que elaboran y manejan las teorías jurídicas defectuosas en el ámbito del Derecho Financiero, no solo a los profesores, sino también a los jueces y magistrados, a los abogados y asesores fiscales, al personal de las Administraciones Tributarias, y a todos aquellos que intervienen en la elaboración de las leyes y otras normas financieras y tributarias.

Por otra parte, Doménech Pascual destaca que «el nacimiento y la consolidación de tales teorías no constituye un fenómeno instantáneo, sino gradual»¹³. Por consiguiente, no solo debemos atender a las teorías *ya consolidadas*, sino también a aquellas otras *en formación*. Esto resulta especialmente trascendente, puesto que una teoría ya aceptada generalmente resultará más difícil de «reparar» que otra aún incipiente.

En cuanto a las diversas modalidades de teorías jurídicas señaladas por Gabriel Doménech (empíricas, hermenéuticas, normativas y conceptuales), en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario español, quizá por influencia del profesor Sainz de Bujanda,¹⁴ destacan las *teorías conceptuales*, si bien con una clara proyección sobre la interpretación y mejora del ordenamiento.

Las denominadas *teorías empíricas* son relevantes para detectar problemas en la aplicación del Derecho Financiero y Tributario y para proponer su reforma,

10 Nuestro autor cita como ejemplo paradigmático al profesor García de Enterría.

11 Aunque el autor señala múltiples causas, parece destacar el peso de la escuela dominante en Derecho administrativo. La adhesión a los postulados de tal escuela resultaba útil, aportaba prestigio y reducía las posibles críticas.

12 (Doménech Pascual, 2022 ep. VI.1).

13 *Ibidem*.

14 (Sainz de Bujanda, 1977).

pero constituyen, más bien, un esfuerzo multidisciplinar:¹⁵ no solo requieren conocimientos jurídicos, sino también económicos, estadísticos y, en su caso, sociológicos o psicológicos, por lo que el estudio de sus defectos desborda nuestro análisis. Otra modalidad de teorías empíricas a las que se refiere el autor está constituida por las síntesis que reflejan la jurisprudencia y doctrina administrativa sobre una determinada cuestión.¹⁶ Aunque estos estudios requieren un gran esfuerzo y resultan sumamente valiosos, estimamos preferible no considerarlos *teorías jurídicas* en sentido estricto, salvo en la medida en que incluyan elementos críticos sobre la jurisprudencia analizada.

Por otra parte —y así lo hace Gabriel Doménech al analizar diversos ejemplos— es importante detectar cuáles son los elementos correctos en una teoría jurídica e intentar reconstruir la evolución que ha llevado a integrar en ella consideraciones erróneas, convirtiendo una teoría acertada en defectuosa. Como hemos indicado antes, esta labor no da lugar a resultados irrefutables, pero puede desarrollarse de modo razonable a partir de *la lógica y el contraste con la realidad*.

3.3. Nacimiento y consolidación de las teorías jurídicas defectuosas

Pensamos que algunos factores especialmente presentes *en el origen* de las teorías defectuosas del Derecho Financiero y Tributario (aunque no sean exclusivas de esta rama jurídica) están en *los antecedentes históricos* (antiguos defectos, aparentemente superados, que vuelven a aflorar); *los trasplantes jurídicos inadecuados* (importaciones defectuosas del Derecho Comparado); lo que podríamos denominar *movimientos pendulares* (reacciones frente a un defecto que llevan a caer en el exceso contrario) y la *tendencia a una excesiva conceptualización*, que lleva a apartarse de la realidad. Nos detendremos en estos factores de modo especial al analizar el ejemplo de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.

En cuanto a los factores de consolidación a los que se refiere Gabriel Doménech, entendemos que, en nuestra disciplina no ha resultado especialmente trascendente el *impacto de las superestrellas y sus escuelas académicas*.

Desde luego, los fundadores de las diversas escuelas (Fernando Sainz de Bujanda, Rafael Calvo Ortega, José Luis Pérez de Ayala) han tenido gran relevancia en la formación de la disciplina. Pensamos, sin embargo, que dichas escuelas se han caracterizado por una gran libertad de pensamiento. Las escuelas han influido sobre la asignación de las cátedras y otras plazas universitarias, pero no tanto sobre la defensa de ciertas teorías. Quizá la excepción está en un excesivo conceptualismo inicial, consecuencia del esfuerzo por independizar el Derecho Financiero y Tributario, como disciplina académica, de otras ramas del saber relacionadas con la economía (recordemos que las cátedras de Derecho Financiero y Tributario se desgajaron de las de Hacienda Pública en 1977).

¹⁵ (Cfr., por ejemplo, Comisión de Personas Expertas, 2022).

¹⁶ (Cfr., por ejemplo, Martínez Lafuente, 2020).

Además, en líneas generales, defender determinada teoría no ha presentado una *especial utilidad práctica* desde la perspectiva de obtener puestos universitarios. Sí es posible que determinadas tesis ofrezcan interés práctico desde el punto de vista de la abogacía y la asesoría fiscal (en el sentido de proteger los intereses de los clientes). Del mismo modo, otras doctrinas pueden resultar útiles para la Administración, al favorecer comportamientos más eficaces para la comprobación y recaudación de las deudas tributarias (aunque quizá menos respetuosos con las garantías jurídicas). Los excesos de conceptualismo pueden resultar «útiles» para los jueces y tribunales (incluido el Tribunal Constitucional) en cuanto permiten resolver de modo sencillo cuestiones complejas, sin necesidad de realizar un análisis profundo de la realidad. Además, dichos excesos suelen ofrecer también una utilidad «estética» y didáctica, basada en su simplicidad. Otras teorías pueden ser útiles para el «legislador» (y para la propia Administración que impulsa el cambio normativo) en cuanto permiten relajar ciertos límites constitucionales.

Doménech Pascual se refiere también a la existencia de un «ecosistema académico poco propicio para la crítica».¹⁷ Esta circunstancia puede estar ligada a la influencia de las *superestrellas* y sus escuelas, aunque hemos indicado que este factor no ha tenido una especial relevancia histórica en el Derecho Financiero español. Sin embargo, es cierto que —con carácter general— no se observan grandes polémicas doctrinales en el ámbito de nuestra disciplina¹⁸. Es posible que esta relativa falta de debate esté impulsada por el mecanismo de publicación académica basada en el *peer review*, en la medida en que los revisores designados por las revistas sean menos propensos a respaldar los trabajos contrarios a sus propias convicciones (aunque, personalmente, no hemos detectado esta tendencia cuando hemos sometido nuestros trabajos a evaluación externa).

En cuanto a la «deficiente comunicación entre la doctrina académica y la jurisprudencia»¹⁹, podemos plantearnos, en términos más amplios, si se produce una comunicación adecuada entre la academia, la doctrina y práctica administrativa, la jurisprudencia y los actores del proceso de elaboración normativa.

Por una parte, pensamos que las fórmulas de evaluación de los trabajos académicos por la ANECA han producido consecuencias negativas sobre los comentarios de jurisprudencia de corte universitario. En efecto, aunque estos constituyen una excelente ocasión para elaborar análisis muy profundos²⁰, suelen considerarse —injustamente— trabajos menores. Esto conduce, como lógica reacción, a que muchos comentarios de sentencias presenten un carácter meramente descriptivo, mermando las posibilidades de «diálogo» entre la doctrina académica y los tribunales.

17 (Doménech Pascual, 2022 ep. VII.1. 1.5)

18 Es cierto que existen importantes trabajos con planteamientos críticos bien fundados ante ciertas doctrinas dominantes (Cfr. Palao Taboada, 2018b), y algunas importantes polémicas doctrinales (por ejemplo, las llamadas tesis dinámicas frente a la concepción basada en la relación jurídica tributaria) pero nos parece que constituyen la excepción.

19 (Doménech Pascual, 2022 ep. VII.1 1.7)

20 (Cfr., por ejemplo, Palao Taboada, 2017).

Por otro lado –aunque esto tenga carácter anecdótico– en algunos *blogs* sobre Derecho tributario redactados por asesores y profesores parece apreciarse una cierta agresividad hacia la Administración tributaria, que quizá no propicie siempre un diálogo constructivo (pensemos, a título anecdótico, en un relevante *blog* cuya página principal está ilustrada con una imagen del infierno, sugiriendo –tal vez– que los pecadores atormentados por demonios son contribuyentes sometidos a procedimientos tributarios).²¹ En sentido distinto encontramos algún ejemplo en que –a título personal– se sostiene por un miembro destacado de la Administración Tributaria que los órganos directivos encargados de elaborar proyectos normativos [el llamado «prelegislador»] tienen entre sus fines constitucionales el corregir aquellas interpretaciones del Tribunal Supremo que, alegando principios generales del Derecho, se desvían de la intención que quiso plasmarse originariamente en los citados proyectos.²²

No obstante, debe reconocerse que, en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, existen importantes «lugares de encuentro», de carácter institucional, que facilitan el diálogo entre la academia y los diversos operadores jurídicos. Sirvan de ejemplo la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, el Instituto de Estudios Fiscales, la Fundación Impuestos y Competitividad, el Consejo para la Defensa del Contribuyente o la Asociación Española de Asesores Fiscales). En definitiva, pensamos que, en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario español existe un nivel de diálogo suficiente entre los diversos operadores jurídicos.

4. Posibles ejemplos de teorías defectuosas y erróneas en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario

Resaltemos la diferencia entre las *teorías jurídicas defectuosas* y las *doctrinas erróneas en sentido estricto*: las primeras contienen un núcleo correcto al que se han adherido determinados errores. Las segundas son completamente erróneas y no se integran en una teoría más amplia con elementos correctos.

Por consiguiente, las teorías defectuosas pueden *repararse* poniendo de manifiesto y eliminando sus aspectos erróneos. Las teorías completamente erróneas deben eliminarse por completo y sustituirse por otras que permitan explicar correctamente la realidad jurídica subyacente.

Pues bien, a continuación, mencionaremos un ejemplo de una teoría jurídica completamente errónea que ha mostrado una notable persistencia en el ámbito del Derecho Tributario. Seguidamente examinaremos diversas teorías que podrían considerarse «defectuosas».

21 (Beiras Cal y otros, 2022, accedido el 13 de noviembre de 2022).

22 En palabras de Antonio Montero Domínguez, «cuando ese *prelegislador* asiste a la desnaturalización de la norma en base a argumentos que, no cuestionando la constitucionalidad de la misma, yerran, según su leal saber y entender, en la medida en que hacen abstracción, ignoran, lo que estaba en la génesis de la redacción, invocando principios generales y abstractos, tiene la obligación intentar reponer la situación normativa a lo que en principio se perseguía, si nada ha variado, transitando, de nuevo, por el cauce legal establecido.»

4.1. La interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios fiscales como teoría errónea

Aunque, *desde un punto de vista académico*, suele considerarse superada, la supuesta necesidad de interpretar restrictivamente las exenciones y beneficios fiscales aparece, hasta fechas recientes, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así la STS, de 28 de marzo de 2019 (rec. núm. 3774/2017) sostiene literalmente que los beneficios fiscales deben interpretarse «de modo restrictivo», aunque después añade que han de utilizarse los criterios generales de interpretación (particularmente la finalidad de la norma) y que «no cabe exigir para el disfrute de la exención [...] requisitos que no prevé el precepto que la establece».

En este caso estamos ante una *teoría errónea* en sentido estricto y no una mera teoría defectuosa, pues el error no se integra como un elemento más en una tesis que sí contenga elementos correctos.

Tal vez el planteamiento de la interpretación restrictiva tenga su origen en el art. 4.2 del Código Civil, según el cual «las leyes penales, *las excepcionales* y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos *expresamente* en ellas» (subrayado nuestro).

En efecto, podría parecer que los preceptos reguladores de exenciones y beneficios fiscales tienen un carácter excepcional. Entendemos, sin embargo, que no es así, al menos no con carácter general, pues se trata de una técnica más para delimitar el hecho imponible y los elementos de cuantificación del tributo. Por tanto, deberá atenderse en cada caso a la finalidad específica de la regulación.

Es posible que también haya influido el antiguo artículo 24.1 de la Ley General Tributaria de 1963: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones», reproducido casi literalmente por el actual artículo 14 de la LGT de 2003: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». Ahora bien, este precepto no se refiere al uso de una especial técnica de interpretación, sino tan solo a la prohibición de analogía y dicho mecanismo de aplicación del Derecho requiere la existencia de una auténtica laguna. No obstante, debe reconocerse que, en la práctica, la diferencia entre mera interpretación y analogía puede resultar difícil. Por otra parte, es más cómodo invocar la genérica doctrina de la interpretación restrictiva que analizar en profundidad la finalidad del precepto que establece la exención o técnica fiscal desgravatoria para determinar su sentido.

De todos modos, el Tribunal Supremo parece haber descartado por completo esta defectuosa teoría hermenéutica en su Sentencia de 20 de junio de 2022 (rec. núm. 3468/2020):

«No estamos, por tanto, en el ámbito de la analogía, nos movemos en el campo de la interpretación. No existen criterios específicos para las exenciones, acabamos de decir. A las exenciones se aplican también los criterios reco-

gidos en el artículo 12 LGT, que establece en su apartado 1 que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. Éste, por su parte, dispone que *las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*».

Es interesante destacar que el ponente de la citada sentencia es el magistrado don Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Una postura semejante sobre la interpretación de las exenciones se desprende también de las SSTs 1356/2020, de 20 de octubre (rec. núm. 373/2018, ECLI:ES:TS:2020:3265) y 1381/2020, de 22 de octubre (rec. núm. 976/2019, ECLI:ES:TS:2020:351), de las que fue ponente don Ángel Agualló Avilés, también Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.²³

Por tanto, puede afirmarse que la teoría errónea ha sido superada (o está en vías de serlo) mediante un adecuado diálogo entre la academia y los magistrados. Así, la STS de 25 de octubre de 2022 (rec. núm. 6568/2020, ECLI:ES:TS:2022:3926, ponente don Francisco José Navarro Sanchís) concluye que «en la interpretación de toda norma jurídica, incluidas las que reconocen beneficios fiscales rige, según venga impuesto por el texto, naturaleza o finalidad de la norma, el elenco de posibilidades interpretativas que contiene el art. 12 LGT, por virtud de su remisión al artículo 3.1 CC y, en especial, la interpretación conforme a la Constitución».²⁴

4.2. Los excesos conceptualistas en la interpretación del principio de capacidad económica

Con «exceso de conceptualismo» nos referimos a la tendencia a elaborar conceptos abstractos, de los que pretenden deducirse de modo lógico consecuencias muy concretas. Esto suele producir una desconexión con el específico problema jurídico que debería analizarse.

Así, en la elaboración del principio de capacidad económica, se han producido numerosos excesos de conceptualismo.²⁵ Nos referiremos ahora a uno de ellos: nuestro Tribunal Constitucional entendió erróneamente que dicho prin-

23 Cfr. el comentario a estas sentencias de I. Martín Dégano (Martín Dégano, 2021, p. 143 y ss.)

24 Aunque, en el caso concreto (la interpretación deducción prevista en el artículo 81 bis LIRPF, aplicable a los ascendientes separados legalmente, o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos) la sentencia contiene algunas afirmaciones discutibles, que esperamos analizar más adelante en un trabajo específico sobre la interpretación de las normas tributarias.

25 En palabras de Carlos Palao Taboada «La pretensión de esta doctrina de erigir a la capacidad contributiva en criterio exclusivo de justicia tributaria, choca con la complejidad de los fenómenos sociales y en particular de la realidad fiscal. Su error inicial es tomar como realidad lo que no es sino una simplificación teórica: que los tributos representan el «reparto» del coste de los servicios públicos.» (Palao Taboada, 2018a, pág. 58). Cfr. un análisis más reciente y sumamente valioso en (Palao Taboada, 2022a).

cipio solo debía tenerse en cuenta como criterio de cuantificación en los impuestos centrales del sistema tributario, como el IRPF.

El error procedía de trasladar mecánicamente a la capacidad económica la construcción elaborada en torno a los límites del decreto-ley en materia tributaria (puede regular los impuestos salvo que afecten a los aspectos centrales del deber de contribuir).

A nuestro entender, esta última postura sobre el decreto-ley es *errónea* (al menos en el modo en que viene siendo interpretada por el Tribunal Constitucional), pues ha conducido a un abuso de dicha norma en materia tributaria. En todo caso, *no existía razón alguna para trasladarla al ámbito del principio de capacidad económica como criterio de cuantificación*.

Quizá la explicación del éxito de ambas teorías en la jurisprudencia constitucional haya radicado en su utilidad para resolver en abstracto problemas concretos de notable complejidad sin necesidad de realizar un análisis profundo de la realidad.

En el caso del principio de capacidad económica han sido precisamente el peso de la realidad, unido a la desidia del legislador, los factores que han llevado al Tribunal Constitucional a rectificar expresamente su doctrina (STC 182/2021, de 26 de octubre, ECLI:ES:TC:2021:182), relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos).

4.3. Teoría sobre los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria

Como es conocido, a partir de la STC 45/1989, de 20 de febrero (ECLI:ES:TC:1989:45), relativa a la inconstitucionalidad de la tributación conjunta, el Tribunal *tiende* a limitar al futuro los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias.

De todos modos, esta práctica no es uniforme y, siempre que se ha utilizado, el Tribunal ha precisado su aplicación al caso concreto sobre el que versaba la declaración de inconstitucionalidad.

Sin embargo, la práctica administrativa –con cierto apoyo en la jurisprudencia contenciosa y en la propia ambigüedad del Tribunal Constitucional– ha deducido de las mencionadas sentencias una supuesta doctrina general, según la cual era imposible revisar actos firmes anteriores a la declaración de inconstitucionalidad. Esta postura también ha sido adoptada por un relevante sector de la doctrina.²⁶

26 Resulta indispensable la lectura del análisis realizado por Begoña Sesma Sánchez (Sesma Sánchez, 2017, p. 237 y ss.). En contra de esta tesis se ha manifestado Violeta Ruiz Almendral (Ruiz Almendral, 2020, p. 73 y ss.)

Tras diversas vacilaciones, el Tribunal Supremo ha concluido por refrendar una tesis que produce efectos similares –aunque con importantes matices– en diversas resoluciones relativas a las consecuencias de la STC 59/2017, de 11 de mayo (ECLI:ES:TC:2021:182), que guardó silencio sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos.

La STS de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 1665/2019, ECLI:ES:TS:2020:973) considera que la devolución de los ingresos realizados al amparo de la norma declarada inconstitucional, en los casos en que el Tribunal Constitucional guarda silencio sobre los efectos, solo es posible mediante el cauce de los procedimientos especiales de revisión previstos en el art. 216 LGT. Sin embargo, el Tribunal descarta que proceda la declaración de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT) basada en la lesión «de derechos y deberes susceptibles de amparo constitucional» [apartado 1º, letra a)], puesto que la invocación del art. 31.1 de la Constitución queda excluida del recurso de amparo.

Por su parte, la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 1068/2019, ECLI:ES:TS:2020:984), que invoca la anterior, analiza y desestima la concurrencia de las demás causas de nulidad previstas en el art. 217 LGT. En particular, entiende que no concurre la letra g) («cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal»), dado que «no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015)».

Otra sentencia del Tribunal Supremo dictada en la misma fecha (rec. núm. 2596/2019) descarta que la nulidad derive «del artículo 39.1 de la Ley Orgánica el Tribunal Constitucional, a cuyo tenor:»

Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia.

A juicio del Tribunal «la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los «preceptos» impugnados (o a aquellos otros preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad (...) De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena –ante la falta de tal especificación– de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.» (FJ 5º).²⁷

A nuestro juicio, sí existe una norma que establece la nulidad de modo claro: se trata del art. 40 Uno de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, que *solo* restringe los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad a los supues-

²⁷ Según añade el Tribunal en el mismo fundamento jurídico, «aun admitiendo dialécticamente que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se refiere también a los actos dictados

tos de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales.²⁸

Es cierto que otra línea jurisprudencial –que también presenta algunos errores²⁹– admite teóricamente el deber de revocar las liquidaciones firmes cuando esto suponga un instrumento para la devolución de ingresos indebidos, si bien entiende que esto exigiría una infracción *manifiesta* de ley, que no concurre en la declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal por la STC 59/2017, de 11 de mayo, ECLI:ES:TC:2017:59 (STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019, ECLI:ES:TS:2022:484 y STS de 14 de febrero de 2022 rec. núm. 442/2019, ECLI:ES:TS:2022:699).³⁰

La corrección de estas teorías defectuosas exige, a nuestro entender, la intervención del Tribunal Constitucional. Esta se ha dado parcialmente por la

al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

Recordemos [prosigue el Tribunal Supremo] que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, de manera que tales preceptos –como señalamos expresamente en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018– *son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución*.

Quiere ello decir, por tanto, que la nulidad del acto tributario que nos ocupa sería también parcial, condicionada o limitada o, expresado de otro modo, no resultaría directamente del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, sino que exigiría una suerte de *reconstrucción* –valga la expresión– del procedimiento que condujo a la liquidación tributaria, analizando los distintos trámites del mismo, las alegaciones del contribuyente y los documentos aportados por éste para determinar si, en ese caso concreto, se habría producido –o no– la vulneración del artículo 31.1 CE al gravarse una situación inexpresiva de capacidad económica por haberse probado por el interesado –a quien incumbe la carga de acreditarlo, según nuestra sentencia de 9 de julio de 2018– la inexistencia del incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto.

Desde luego esa nulidad condicionada o supeditada al análisis del procedimiento no parece que tenga encaje en el supuesto de nulidad radical que prevé el artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria que exige, como los otros supuestos de nulidad, que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada, lo que resulta incompatible con una exigencia, la de analizar el procedimiento que dio lugar al acto y si hubo discusión en su seno sobre la prueba del incremento o aparecía ésta con mayor o menos claridad de los documentos aportados, como la que requeriría la aplicación al caso de la declaración de inconstitucionalidad parcial de continua cita.» (hasta aquí el texto de la sentencia citada)

28 Según el precepto, «Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.»

29 Cfr. La crítica a esta jurisprudencia de Carlos Palao Taboada (Palao Taboada, 2022b págs. 64 y ss.).

30 La ilegalidad manifiesta se descarta en estos supuestos por el Tribunal porque «la STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas tanto entre los propios contribuyentes y ayuntamientos como en el conjunto del ámbito judicial». Aunque no se refiere a un supuesto de inconstitucionalidad, debe citarse también la STS de 4 de marzo de 2022, rec. núm. 7052/2019, ECLI:ES:TS:2022:865, según la cual «nulidad, posterior y sobrevenida [de una norma reglamentaria], resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme».

STC 108/2022, de 26 de septiembre (ECLI:ES:TC:2022:108) que, como consecuencia de un recurso de amparo, advierte una lesión del derecho a la tutela judicial efectiva por dos motivos: el juzgado de lo contencioso-administrativo consideró una autoliquidación como un «acto administrativo firme» (cuando, además, no había concluido el plazo de cuatro años para solicitar su rectificación) y entendió que la limitación de efectos formulada por la STC 45/1989 (ECLI:ES:TC:1989:45) sobre la inconstitucionalidad de la tributación conjunta era aplicable a los efectos de la STC 59/2017, relativa a la primera inconstitucionalidad de la plusvalía municipal, aunque esta última sentencia guardaba silencio sobre sus efectos.

De todos modos, parece posible que la confusión del juzgado de lo contencioso se deba, en parte, al discutible concepto de *situaciones jurídicas consolidadas* formulado por las STC 45/1989 (ECLI:ES:TC:1989:45) y la 182/2021 (ECLI:ES:TC:2021:182, relativa a la tercera inconstitucionalidad de la plusvalía municipal).

Por otra parte, entendemos que esta sentencia, dictada con motivo de un recurso de amparo, no basta para deshacer el error cometido por el Tribunal Supremo al entender que no es posible utilizar el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT) para revisar un acto firme como consecuencia de una declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la ley aplicada.

No podemos analizar aquí con detalle las posibilidades de obtener una indemnización por responsabilidad patrimonial como consecuencia de la inconstitucionalidad de una ley. Apuntaremos, sin embargo, algunas ideas que esperamos desarrollar en otra ocasión. Como es sabido, el Tribunal Supremo elaboró una jurisprudencia excesivamente favorable para los contribuyentes que dio lugar a una reacción restrictiva del legislador a través del art. 32, párrafos 3 y 6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Según estos preceptos:

«La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurren los requisitos previstos en los apartados anteriores: a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurren los requisitos del apartado 4.» (apartado 3).

«Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.» (apartado 4).

A nuestro entender, esta discutible regulación hace que pierda sentido el viejo argumento del Tribunal Constitucional según el cual la imposibilidad de revisar actos firmes dictados en aplicación de normas inconstitucionales pretende *no favorecer a quienes fueron negligentes y no recurrieron frente a los*

que recurrieron y obtuvieron una sentencia firme. En efecto, es precisamente la obtención de una sentencia firme el requisito que permite exigir la responsabilidad patrimonial.

¿Constituye este mecanismo una *revisión de los actos dictados al amparo de la norma declarada inconstitucional*? Entendemos que no, pues se trata de *indemnizar* no de declarar la nulidad del acto dictado. Además, una respuesta afirmativa llevaría a considerar que el art. 32.4 de la LRJSC (de carácter ordinario) es inconstitucional por quebrantar el mandato del art. 40 Uno de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.³¹

Si se admite que la responsabilidad patrimonial no constituye una revisión de los actos confirmados por sentencia firme, la consecuencia lógica estaría en entender que tal mecanismo opera, aunque el Tribunal haya limitado expresamente los efectos de sus sentencias (salvo que éste la excluya expresamente, cosa que hasta ahora no ha sucedido). No obstante, la STS de 3 de febrero de 2022 (rec. núm. 27/2021, ECLI:ES:TS:2022:303) afirma –sin mayores argumentos– que la limitación de efectos establecida por la STC 182/2021 (ECLI:ES:TC:2021/182) no permite exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos confirmados por sentencia firme.³²

4.4. La teoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias

Lo que denominamos la «teoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias» presenta elementos de doctrina defectuosa y de mito jurídico³³ y se basa fundamentalmente en una interpretación interesada de la ambigua construcción elaborada por el Tribunal Constitucional a partir de elementos aportados por ciertos autores.

Podríamos resumir esta *teoría-mito* en los siguientes términos: las prestaciones patrimoniales no tributarias constituyen prestaciones coactivas exigidas por específicas razones de interés público, con las que no se contribuye a sos-

31 Recordemos que, según este precepto, «Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.»

32 Según el Tribunal «en relación con la STC de 26 de octubre de 2021, conocida por esta Sala, hay que tener presente su eficacia limitada pues dispone que no podrán ser revisadas con fundamento en ella aquellas situaciones que, a la fecha en que se dictó la sentencia, hayan sido decididas definitivamente (bien mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, bien mediante resolución administrativa firme) –como es el caso– o aquellas otras que, de acuerdo con lo señalado en la propia sentencia, tienen también la consideración de situaciones consolidadas a estos efectos (lo que afecta, entre otras, a las autoliquidaciones no recurridas antes de la referida fecha). Por lo que en nada afecta a la cuestión aquí enjuiciada» (F.J 3º *in fine*).

33 Según Doménech Pascual «La expresión «mito jurídico», como bien advierte Santi Romano, se emplea con cierta frecuencia en los escritos jurídicos, en sentido figurado y poco preciso, sin intenciones técnicas o científicas. El mito jurídico aparece contrapuesto a la verdad, a la realidad del

tener la generalidad de los gastos públicos. Tales prestaciones «solo podrán establecerse (...) con arreglo a la ley» (art. 31.3 CE). Sin embargo, se trata de una reserva de ley más flexible que la exigida para los tributos. Dado que *no afectan al deber de contribuir*, pueden regularse por Decreto-Ley. Además, al no ser tributos, también pueden crearse mediante las leyes de presupuestos. Por el mismo motivo, no están sometidos a los principios de justicia tributaria contemplados por el art. 31.1 CE, sino tan solo a un genérico principio de igualdad (art. 14 CE), que, en los casos concretos, el Tribunal Constitucional ha interpretado como un control de interdicción de la arbitrariedad aplicado con gran laxitud. Por otra parte –según esta tesis– no hay inconveniente alguno en someter tales prestaciones al régimen de recaudación en vía de apremio previsto en la Ley General Tributaria.

Como puede observarse, esta mezcla de teoría y mito ofrece una gran *utilidad* para el Gobierno, el Legislador y la Administración: así las tarifas exigidas por los concesionarios de servicios públicos no han de estar sometidas a un límite máximo fijado por la ley, sino tan solo a los trámites de la contratación pública³⁴ y aunque se perciban por un ente privado (el concesionario), pueden recaudarse en vía de apremio por los ayuntamientos.³⁵

Del mismo modo, si el Gobierno desea imponer un gravamen sobre el sector farmacéutico, puede hacerlo con rapidez y eludiendo enmiendas parlamentarias, introduciéndolo en el proyecto de ley de presupuestos.³⁶ Si pretende exigir un gravamen sobre las empresas petroleras, puede hacerlo sin inconvenientes mediante decreto-ley, precisando que se trata de una prestación patrimonial pública no tributaria.³⁷

Si quiere que determinadas empresas energéticas contribuyan al sostenimiento del déficit tarifario, el Gobierno puede designar nominalmente mediante

Derecho, y además tiene una forma «fantástica o semifantástica». *El mito es una no-verdad, un error, una inopia, pero es también imaginación, una imaginación fabulosa... un universal fantástico, es decir, no razonado, que nace de la necesidad de entender lo que no se entiende, y de expresarlo por medio de imágenes cuando no se lo puede expresar con términos propios. El mito –afirma Romano– tiene también un sentido místico, es una creencia que tiene carácter de fe y, por tanto, asume siempre una cierta tonalidad religiosa.* Además, es una creencia *no meramente individual*, sino *acogida por un número sumamente variable, pero siempre notable, de individuos que participan de un modo o de otro en la vida pública, ya activamente, ya como espectadores que, sin embargo, juzgan y valoran la obra de los actores desde el punto de vista de concepciones y convicciones comunes.* Ejemplos de mitos jurídicos serían el *estado de naturaleza*, el *contrato social* y la idea de la ley como expresión de la *voluntad general* (Doménech Pascual, 2022 ep. III. Los textos entrecomillados son citas de Santi Romano). Resulta curioso que el Preámbulo de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, *para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito...*, invoque como fundamento de dichos gravámenes el «contrato social» (ap. II *in fine*).

34 STC 63/2019, de 9 de mayo.

35 (Cfr. Del Amo Galán, 2018 ep. V).

36 STC 44/2015, de 5 de marzo de 2015 (ECLI:ES:TC:2015:44).

37 Cfr. la *prestación patrimonial de carácter público no tributario temporal a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos* prevista en el art. 21 del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania. La doctrina que permitiría aprobar esta figura mediante decreto-ley se encontraría en la STC 83/2014, de 29 de mayo (ECLI:ES:TC:2014:84), sobre la constitucionalidad del precepto que establece la escala de deducciones aplicable en la determinación de los márgenes de las oficinas de farmacia por el suministro de especialidades farmacéuticas al Sistema Nacional de Salud.

decreto-ley once entidades obligadas al pago y fijar porcentajes individuales de contribución basados, hasta cierto punto, en la *cuota de mercado* de cada uno de estos sujetos.³⁸

Por último, si el Gobierno y los grupos parlamentarios que lo apoyan desean crear unos *gravámenes* sobre los beneficios extraordinarios de las empresas energéticas y las entidades financieras, puede utilizarse como base de cálculo «la cifra de negocios en el caso del sector energético y (...) el margen de intereses y comisiones en el caso de las entidades de crédito,» sin que esto lesione el principio de capacidad económica. Además, la calificación de los gravámenes como prestaciones no tributarias podría servir (si no existieran obstáculos políticos) para evitar incluir esta nueva figura en el ámbito del Concierto con el País Vasco y el Convenio con Navarra. Eso sí, el régimen de tales gravámenes queda sometido —con algunos matices algo confusos³⁹— a la Ley General Tributaria y su aplicación se atribuye a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.⁴⁰

Es interesante leer los debates de la enmienda a la totalidad presentada a la *Proposición de ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito* por el Grupo Parlamentario Ciudadanos. Todos los representantes de los grupos parlamentarios —incluido el socialista— calificaron las citadas figuras de *impuestos*, salvo el del Grupo Parlamentario de Unidas Podemos, que lo denominó *aportación fiscal* y el del Grupo Parlamentario Vasco, al que no preocupaba que la proposición utilice el término de «prestaciones no tributarias», pues ya había recibido garantías del Gobierno de que tales figuras se incluirían en el Concierto con independencia de cual fuera su naturaleza.⁴¹

A nuestro entender la defectuosa teoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público tiene su origen último en la figura de las exacciones parafiscales como mecanismo para huir de las limitaciones impuestas a los tributos.

38 Real Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico y STC 167/2016, de 6 de octubre de 2016.

39 En cuanto al *gravamen temporal energético* «tendrá la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público no tributario y se regirá por lo dispuesto en esta ley y, supletoriamente, por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas. En particular, el régimen sancionador aplicable será el resultante de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.» (art. 1.3 de la Ley 38/2022). El párrafo 10 del citado artículo añade que «La revisión en vía administrativa de los actos relativos a la prestación se efectuará conforme a lo señalado en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.» El art. 2 de la citada ley contiene idénticas normas para el *gravamen de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito* en sus párrafos 2 y 9, si bien el párrafo 7 atribuye a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia la competencia para imponer la sanción por incumplimiento de la prohibición de «repercusión económica, directa o indirecta» del gravamen. Nos parece desafortunada la mención al carácter «supletorio» de la Ley General Tributaria y el que esta vaya precedida por la referencia a la Ley General Presupuestaria.

40 Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.

41 *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 221 de 3 de noviembre de 2022, págs. 214 y ss.

Esta figura, que intentó sistematizar la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958, y que fue estudiada con detalle por Luis Mateo Rodríguez⁴², resurge en 1989 –aunque con poca fortuna– bajo la fórmula de los precios públicos.⁴³

La citada ley fue analizada por algunos juristas muy prestigiosos⁴⁴ –aunque no los calificaríamos de *superestrellas*– que se inspiraron en el antecedente italiano del art. 31.3 CE para señalar que el concepto «prestaciones patrimoniales de carácter público» no solo abarcaba los tributos, sino otras prestaciones *impuestas* o coactivas, en el sentido de que financian servicios de carácter obligatorio o reservados al sector público.

La STC 185/1995 sobre la Ley de Tasas y Precios Públicos (ECLI:ES:TC:1995:185) formula una interpretación maximalista de la *coactividad*: basta con la *coactividad fáctica*, que se da cuando el servicio es indispensable para la vida personal o social o cuando, de hecho, no exista concurrencia con el sector privado.

Además, aunque el Tribunal afirma la libertad del legislador para configurar las prestaciones patrimoniales de carácter público (tributarias o no), en su fallo modifica el concepto de precio público previsto en la ley, exigiendo como rasgos concurrentes la voluntariedad (jurídica y fáctica) de recibir el servicio y la concurrencia con el sector privado (de hecho o de derecho).⁴⁵

La STC 233/1999 sobre la Ley de Haciendas Locales (ECLI:ES:TC:1999:233), da un paso más y formula un supuesto concepto material de tributo que, de modo confuso, parece identificar con las prestaciones patrimoniales de carácter público.⁴⁶ Esta postura resulta exacerbada por las SSTC 102, 121 y 122/2005 sobre las tarifas portuarias (ECLI:ES:TC:2005:102, 121 y 122), pues el Tribunal las considera *tributos en sentido material* pese a que el legislador las calificaba expresamente de precios privados.⁴⁷

Tal jurisprudencia lleva a la doctrina científica a formular un concepto material de tributo de características expansivas, que, a nuestro entender, carece de la necesaria solidez.⁴⁸

42 (Mateo Rodríguez, 1978)

43 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

44 (Falcón y Tella, 1991 pág. 59) (Aguallo Avilés, 1992 págs. 82 y ss.).

45 Cfr., en sentido crítico (Palao Taboada, 2018d pág. 276).

46 (Palao Taboada, 2018c pág. 278)

47 Cfr. (Palao Taboada, 2018f págs. 319 y ss.) (Palao Taboada, 2018e pág. 316 y ss.). Recientemente el Tribunal Supremo ha concluido que «los servicios de recogida de basuras y suministro de energía eléctrica prestados por la Autoridades Portuarias son, a efectos de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, servicios comerciales y que las cantidades percibidas por las Autoridades Portuarias por la prestación de los indicados servicios tienen la naturaleza de precios privados, por lo que su impugnación ha de sustanciarse ante la Jurisdicción Civil, previa reclamación ante el Consejo de Administración de la correspondiente Autoridad Portuaria.» (STS de 31 de octubre de 2022, rec. núm. 4029/2020, ECLI: ES:TS:2022:4029).

48 Mantuvo dicho concepto Carmelo Lozano Serrano (Lozano Serrano, 1998, p. 39). En sentido crítico, cfr. Carlos Palao Taboada (Palao Taboada, 2018c pág. 290)

Sin embargo, a partir de la STC 83/2014⁴⁹ (ECLI:ES:TC:2014:83) se produce un *movimiento pendular* (quizá como reacción frente a los excesos del *concepto material de tributo*) y comienza la expansión del *concepto de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias*, sometidas a unos límites más laxos que los propios de los tributos.

Como antecedente de esta tendencia puede mencionarse la STC 182/1997, de 28 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:182), que consideró como prestación pública no tributaria la obligación a cargo del empresario de satisfacer al trabajador determinadas prestaciones por incapacidad laboral transitoria.⁵⁰ Consideramos acertada la calificación de *prestación patrimonial pública no tributaria* en cuanto se trataba de un pago entre particulares, aunque nos parece formalista e inadecuada la interpretación de que al no tratarse de un tributo era posible regular esta obligación mediante decreto-ley.

Como hemos dicho, nos parece acertado excluir del concepto de tributo los pagos entre particulares exigidos por la ley por razones de interés general. Este es el caso de las mencionadas prestaciones por incapacidad laboral transitoria y, también, de las cantidades percibidas de los usuarios por los concesionarios que prestan servicios públicos esenciales (aunque, a nuestro entender, deba reforzarse la motivación de acudir a tales fórmulas de prestación del servicio).

No obstante, a partir de la citada STC 83/2014 (ECLI:ES:TC:2014:83) el Tribunal realiza un giro expansivo en el concepto de prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y las define como aquellas con las que «no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación».

Esta definición, bastante confusa (en el supuesto concreto se pretendía reducir el gasto público a costa de las oficinas de farmacia) se expande aún más en las SSTC 44/2015 (ECLI:ES:TC:2015:44) y 62/2015 (ECLI:ES:TC:2015:62) sobre los denominados «descuentos por el volumen de ventas de medicamentos al sistema nacional de salud». Según afirma el propio Tribunal Constitucional, «el controvertido descuento reviste la naturaleza de una *prestación pecuniaria* (aplicada a la facturación al Sistema Nacional de Salud), impuesta coactiva y unilateralmente por el poder público (las Cortes Generales), que *se satisface a un ente público* (el Ministerio de Sanidad y Consumo), sin la concurrencia de la voluntad del sujeto obligado a su pago (los empresarios, grupos empresariales, fabricantes e importadores de medicamentos y sustancias medicinales)» [FJ 3º d), subrayado nuestro].

49 Sobre la minoración de la cantidad a percibir por las oficinas de farmacia por la expedición de medicamentos a cargo de la seguridad social, que el tribunal califica de prestación patrimonial pública no tributaria.

50 Dentro de este grupo cabría incluir también «la entrega por las empresas televisivas de un porcentaje de sus beneficios para el fomento del cine europeo (Ley 7/2010, de 31 de marzo) para promover la cultura (art. 44.1 CE)» (Martín Dégano, 2022, p. 20)

Aunque afirme literalmente que se trata de un *pago a un ente público*⁵¹ (la norma prevé incluso pagos anticipados), el Tribunal lo califica de *prestación patrimonial pública no tributaria* con el argumento, antes citado, de que su principal finalidad no es recaudatoria.⁵²

Pensamos que esta definición es inconsistente, pues este es el caso de todos los impuestos extrafiscales, que no dejan de ser impuestos por servir principalmente a otras finalidades distintas de la recaudatoria. Nos parece más sólido el concepto elaborado por Rafael Gómez-Ferrer que las conceptúa como «aquellas prestaciones públicas de carácter coactivo que no constituyen ingresos públicos».⁵³

Por su parte, la STC 167/2016 (ECLI:ES:TC:2016:167) analiza la contribución para la corrección del déficit tarifario en el sector eléctrico. El Tribunal la califica expresamente de *prestación patrimonial de carácter público no tributaria* para justificar así un laxo análisis de los principios de no arbitrariedad e igualdad (arts. 9.3 y 14 CE) a la hora de justificar los sujetos gravados y el importe correspondiente a cada uno.

Debe reconocerse que, en todos estos casos, las prestaciones no estaban sometidas al régimen de la Ley General Tributaria.

Por su parte, la STC 63/2019 (ECLI:ES:TC:2019:63), relativa a las tarifas previstas en la Ley de Contratos del Sector Público, las califica –esta vez sin especiales explicaciones– de *prestaciones patrimoniales públicas no tributarias* para justificar así una aplicación más laxa del principio de reserva de ley.

En principio cabría pensar que, al tratarse de prestaciones no tributarias no es posible la recaudación de tales tarifas por vía de apremio. Sin embargo, en la doctrina científica⁵⁴ y en las ordenanzas reguladoras de prestaciones patrimoniales no tributarias⁵⁵ se va extendiendo la postura de que las tarifas locales deben recaudarse en vía de apremio.

51 Aunque, según Rafael Sanz Gómez, «es el hecho de que el Estado no gestione directamente la prestación (sino que organice un sistema de salud que incluye a agentes privados) lo que hace que nazca una prestación patrimonial de carácter público no tributaria» (ep. II.2).

52 Así, según Carlos Gómez Jiménez, «para el TC el carácter tributario o no depende del objetivo principal de la PPP [prestación patrimonial pública]. Así, si el interés público principal es el de allegar recursos al presupuesto público con que financiar el gasto, con independencia de otros efectos económicos o jurídicos que se puedan derivar, estaremos ante prestaciones tributarias. Si, por el contrario, la obtención de recursos públicos *per se* fuera un simple objetivo secundario, si se quiere reflejo, pero, en todo caso, situado en un segundo plano respecto de otro fin no tributario de mayor importancia estaríamos hablando de una PPPNT. Así, parece extraerse de diversas sentencias del TC como las STC 62/2015, FJ 3.e) o STC 167/2016, FJ.4.» (Gómez Jiménez, 2022).

53 (Gómez-Ferrer Rincón, 2015, p. 32).

54 Cfr., en este sentido (aunque limitándose a la prestación del servicio mediante personificación privada) Jaime Aneiros Pereira (Aneiros Pereira, 2018, ap. VI.3) y Oscar del Amo Galán (Del Amo Galán, 2018, ap. V).

55 Cfr., por ejemplo, el art. 12 de la vigente de la vigente Ordenanza Reguladora de la Prestación Patrimonial no Tributaria por el suministro y utilización del agua potable del municipio de La Coruña, disponible en <https://www.coruna.gal/hacienda/es/detalle/ordenanza-2021-reguladora-prestacion-patrimonial-no-tributaria-por-el-suministro-y-utilizacion-de/contenido/1453789494310> (consultado el 24 de octubre de 2022). Debe advertirse que en este caso el servicio se presta por una sociedad anónima de capital íntegramente municipal.

El fundamento estaría en el art. 2.2. del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales: «Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes» [subrayado nuestro]. La referencia a las prestaciones públicas no tributarias fue introducida en la Ley de Haciendas Locales de 1988 por el art. 18 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, pasando después al actual Texto Refundido.

Pensamos, no obstante, que el citado precepto no es aplicable a las tarifas percibidas por sociedades mercantiles de capital municipal⁵⁶ o por empresas concesionarias pues, en ambos casos (con especial claridad en el segundo), no estamos ante «ingresos de derecho público [que] deba percibir la hacienda de las entidades locales».⁵⁷ Es más, aunque se admitiera que las tarifas percibidas por entidades privadas de capital íntegramente público constituyen ingresos públicos, la ley no prevé un mecanismo procedimental que permita recaudarlos por vía de apremio.⁵⁸

El aspecto *mítico* de la teoría de las prestaciones públicas no tributarias (formulada en los términos antes indicados) queda claramente reflejado en un párrafo del Preámbulo de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, *para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias*:

56 A juicio de Rafael Sanz Gómez «si debemos entender que el concepto de *hacienda de las entidades locales* es el equivalente en este ámbito al concepto de *Hacienda pública* de la Ley General Presupuestaria, el sector público empresarial local quedaría fuera del ámbito de este artículo 2.2 [LHL] y, por tanto, las tarifas cobradas por entidades públicas sujetas al Derecho privado no podrían exigirse por vía de apremio. La normativa local no es tan explícita al delimitar el concepto de 'Hacienda', pero la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1987 (con referencia a normativa hoy derogada, pero con argumentos que entendemos que sí son aplicables) consideró que el concepto de hacienda local no incluye a las entidades de carácter mercantil. Así, es razonable afirmar que la LRHL refleja la misma estructura que la LGP, con un *núcleo duro* donde se concentran tanto los controles más intensos –por ejemplo, la fiscalización previa sólo se aplica a los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos según la LRHL– como las mayores prerrogativas.» (Sanz Gómez, 2021, ep. III.2.2).

57 Aunque en el caso de las entidades locales navarras, el art. 100.7 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, añadido por Ley Foral 3/2019, de 24 enero, establece que «Las deudas derivadas de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario podrán exigirse por el procedimiento de apremio por los órganos de recaudación de la entidad local».

58 Suscribimos la opinión de Enrique Ortiz Calle: «considero que los privilegios de autotutela declarativa y ejecutiva se han de circunscribir a los tributos u a otros derechos de naturaleza jurídica pública exigidos por una Administración pública. Los Entes privados (sean concesionarios, entidades públicas empresariales o sociedades mercantiles de capital total o mayoritariamente público) no pueden disponer del procedimiento de ejecución forzosa que la LGT reserva, con buen criterio, a la Administración, porque se trata de una manifestación extrema de ejercicio de autoridad y de las potestades exorbitantes inherentes a la autotutela que no deben atribuirse a Entes privados, aunque una Ley expresamente lo previera.»

«que la prestación se calcule sobre la cifra de negocios en el caso del sector energético y sobre el margen de intereses y comisiones en el caso de las entidades de crédito permite que la aportación por los grandes grupos económicos que los integran se realice de forma aproximada a su cuota de mercado en cada sector, lo que garantiza una distribución equitativa del gravamen en cada uno de ellos y se puede decir que equivale a una aportación de los grandes grupos económicos por cuota de mercado a un fondo "virtual" solidario necesario para reforzar el pacto de rentas, de ahí que su naturaleza sea la de un "levy".»

La referencia a la «cuota de mercado» parece aludir a la STC 167/2016, de 6 de octubre de 2016 (ECLI:ES:TC:2016:167), que declaraba constitucional un gravamen energético.⁵⁹ En cuanto al término anglosajón *levy* resulta sorprendente y no aclara la naturaleza jurídica de estos «gravámenes.» Por otra parte, la mención de un «fondo virtual» equivale a fundamentar el gravamen en un concepto imaginario. Es sorprendente que esta última referencia (presente en la redacción original de la Proposición de Ley) no se haya eliminado como consecuencia de las enmiendas que han afectado la recaudación de ambos «gravámenes» (no prevista en la redacción inicial) a determinadas finalidades y que sí han tenido eco en otros párrafos del preámbulo.⁶⁰

De todos modos, a la hora de determinar la naturaleza del «gravamen» nos parece irrelevante que la recaudación esté o no afectada a determinadas finalidades. Nadie pone en duda que las contribuciones especiales constituyen tributos pese a estar afectadas a la realización de determinadas obras públicas ni tampoco se convierte un impuesto en una prestación patrimonial no tributaria por estar afectada su recaudación a determinados gastos (como sucede con diversos impuestos autonómicos).⁶¹ Por tanto, la naturaleza de las prestaciones

59 Según la citada sentencia «la cuota de mercado resulta ser un criterio adecuado para distribuir una prestación patrimonial de carácter público dirigida al reequilibrio económico del sector eléctrico entre las principales empresas productoras de régimen ordinario, que son también las principales del sector en su conjunto.» [FJ 6º.d)].

60 Así, en el apartado III del Preámbulo (gravamen energético) se indica que «La prestación se ingresará en el Tesoro Público y sus ingresos estarán afectos a unos fines equivalentes a los señalados para la contribución solidaria temporal por el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo de 6 de octubre de 2022, relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía.»

Por su parte en el apartado IV del Preámbulo (gravamen financiero) se advierte que «al igual que el gravamen temporal energético, la prestación se ingresará en el Tesoro Público y sus ingresos estarán afectos a unos determinados fines, en línea con lo aconsejado por el dictamen del Banco Central Europeo de 2 de noviembre de 2022 sobre la imposición de gravámenes temporales a determinadas entidades de crédito. En concreto, en dicho dictamen se señala que el BCE ha recomendado en el pasado que es necesaria una clara separación entre la cuenta extraordinaria creada a partir de los ingresos procedentes de los gravámenes y los recursos presupuestarios generales de las administraciones públicas para evitar su utilización con fines de saneamiento presupuestario general".»

61 Así lo advierte acertadamente Rafel Sanz Gómez (Sanz Gómez, 2021, ep. II.1 *in fine*): «También ha afirmado el Tribunal Constitucional que algunas PPPNT no están destinadas a financiar los gastos públicos en general, y hace referencia a servicios o sectores específicos, como la protección social, la asistencia sanitaria o el sistema eléctrico: ¿podría ser el elemento de distinción el hecho de que estén destinados a hacer económicamente sostenibles sectores determinados? Es evidente que no, ya que la afectación de los ingresos derivados de un tributo no desvirtúa la naturaleza tributaria de la exacción. Hay tasas y otras figuras tributarias destinadas a la financiación de organismos o actividades concretas. Es más, hay tributos —las contribuciones especiales— para los cuales es consustancial la afectación a un determinado gasto».

no se ve afectada por las enmiendas que se han reflejado en la redacción final estableciendo la afectación.

En definitiva, aunque el concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público presenta elementos correctos⁶², su formulación expansiva incurre en claros defectos. Quizá la solución pase por distinguir, de un lado, las auténticas prestaciones patrimoniales no tributarias de otras falsas (este último sería el caso de los *gravámenes* establecidos por la 38/2022, de 27 de diciembre que claramente constituyen impuestos). Dentro de las auténticas prestaciones no tributarias podría ser interesante realizar otras distinciones y precisar en cada caso los principios que resultan aplicables atendiendo a su estructura y finalidad, tal y como han propuesto diversos autores.⁶³ También podría ayudar a rectificar los errores la doctrina alemana sobre los *Sonderabgaben* (tributos especiales)⁶⁴, que presentan cierta semejanza con la caracterización atribuida por nuestro Tribunal Constitucional a algunas modalidades de prestación patrimonial pública no tributaria distintas de las tarifas.

5. Conclusiones

Las teorías jurídicas defectuosas suelen caracterizarse por un excesivo conceptualismo, desvinculado del mundo y favorecido por razones de utilidad práctica.

Puesto que las teorías defectuosas tienen un núcleo correcto (de otro modo serían simplemente erróneas), puede resultar difícil detectar sus aspectos fallidos. Para ponerlas de manifiesto es necesario realizar constantemente un contraste entre los conceptos jurídicos y la realidad que pretenden explicar.

Para detectar y corregir los defectos es conveniente potenciar un diálogo sereno y constructivo entre los diversos actores del Derecho Financiero y Tributario.

62 Por ejemplo, parece claro las cantidades cobradas por un concesionario como consecuencia de la prestación de un servicio público «coactivo» no son tributos, como tampoco lo son otros pagos entre particulares exigidos por la ley con fines de interés general.

63 Así, Esther Bueno Gallardo (Bueno Gallardo, 2018, p. 40) distingue entre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias de carácter *contributivo* (aquellas que buscan financiar una necesidad pública) y *no contributivas* (se dirigen a otras finalidades de interés general). También puede ser conveniente distinguir entre las prestaciones patrimoniales integradas en una especial relación entre el ente público y un sector regulado y aquellas otras exigidas como consecuencia de la prestación de servicios, diferenciando dentro de estas últimas aquellas prestadas por el ente público mediante personificación privada y aquellas otras atribuidas a los concesionarios (cfr. Sanz Gómez, 2021, ap. III.2.1).

64 Señala W. Kluth (Kluth, 1997, p. 57) que «los ‘tributos especiales’ (*Sonderabgaben*) son tributos exigidos sin contraprestación, cuya recaudación se utiliza en interés de un grupo determinado y cuyo establecimiento se fundamenta en una competencia específica por razón de la materia. Según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional el establecimiento de «tributos especiales» se subordina al cumplimiento de estrictos requisitos: 1) Los obligados tributarios deben constituir un grupo homogéneo; 2) debe existir una relación objetiva entre el grupo gravado y el fin al que se destina la recaudación; 3. la mencionada relación debe dar lugar a una especial responsabilidad del grupo; 4. la recaudación del tributo debe utilizarse en interés del grupo...»

Es preferible detectar los errores de las teorías defectuosas antes de que dichas doctrinas hayan arraigado. Si resultan respaldadas (implícita o explícitamente) por el Tribunal Constitucional es prácticamente imposible que desaparezcan sin que dicho órgano modifique su jurisprudencia.

6. Bibliografía

Aguallo Avilés, Á. (1992). *Tasas y precios públicos*. Lex Nova.

Aneiros Pereira, J. (2018). La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias. *Quincena Fiscal*, 7.

Beiras Cal, A. y otros. (2022). *Taxlandia. Blog fiscal y tributario*. <https://www.politica-fiscal.es/>

Bueno Gallardo, E. (2018). Notas sobre la equiparación de los conceptos de «prestación patrimonial de carácter público contributiva» y «tributo» en la última jurisprudencia constitucional. En A. Cubero Truyo (Dir.), *Tributos asistématicos del ordenamiento vigente*. Tirant lo Blanch.

Comisión de Personas Expertas. (2022). *Libro blanco sobre la reforma tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.

Del Amo Galán, O. (2018). Las prestaciones patrimoniales de carácter público. Aspectos prácticos. *La Ley*, 15611.

Doménech Pascual, G. D. (2022, noviembre 12). *Nacimiento, consolidación y persistencia de las teorías jurídicas defectuosas*. Versión provisional publicada en Academia.edu. https://www.academia.edu/80383754/Nacimiento_consolidacion_y_persistencia_de_las_teor%C3%ADas_jur%C3%ADdicas_defectuosas

Falcón y Tella, R. (1991). Tasas, precios públicos y reserva de ley. En *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*. IEF-Marcial Pons.

Gómez Jiménez, C. (2022, octubre 19). *Las prestaciones patrimoniales de carácter público: Naturaleza y relevancia*. Blog fiscal de Crónica Tributaria. <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/las-prestaciones-patrimoniales-de-caracter-publico-naturaleza-y-relevancia/>

Gómez-Ferrer Rincón, R. (2015). Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria. En F. López Ramón (Ed.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*. *Actas del X Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*. INAP.

Kluth, W. (1997). Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 93.

Lozano Serrano, C. (1998). Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 97.

Martín Dégano, I. (2021). La reducción por trabajo activo en el IRPF. A propósito de los criterios hermenéuticos para interpretar los beneficios fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 454.

Martín Dégano, I. (2022). El tributo: Concepto y clases. En P. M. Herrera Molina (Ed.), *Manual de Derecho Tributario* (2ª). Dykinson.

Martínez Lafuente, A. (2020). *Prescripción y Responsabilidad Tributaria en la Jurisprudencia*. Francis Lefebvre Lefebvre-El Derecho.

Mateo Rodríguez, L. (1978). *La tributación parafiscal*. Colegio Universitario de León.

Ortiz Calle, E. (2018). Las fronteras del derecho tributario. A propósito de las prestaciones patrimoniales de carácter público. *Quincena Fiscal*, 18.

Palao Taboada, C. (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2.

Palao Taboada, C. (2018a). Apogeo y crisis del principio de capacidad económica. En *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Palao Taboada, C. (2018b). *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Montero Aramburu.

Palao Taboada, C. (2018c). Lo más destacado de la sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Haciendas Locales. En *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Palao Taboada, C. (2018d). Los precios públicos y el principio de legalidad. En *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Palao Taboada, C. (2018e). «Precios públicos»: Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español. En *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Palao Taboada, C. (2018f). Tarifas portuarias: Precios privados que son tributos. En *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho constitucional tributario*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Palao Taboada, C. (2022a). Las posibilidades y límites del principio de capacidad económica en la ordenación de los tributos. Conferencia pronunciada en

el *Homenaje al Profesor Carmelo Lozano Serrano (Congreso celebrado los días 8 y 9 de septiembre de 2022 en la Universidad de Valencia)*.

Palao Taboada, C. (2022b). Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos. Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. Núm. 126/2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 473-474, 61 y ss.

Ruiz Almendral, V. (2020). Los efectos variables de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias y la imprevisibilidad de sus consecuencias. *Nueva Fiscalidad*, 2.

Sainz de Bujanda, F. (1977). *Sistema de Derecho financiero. T.I: Introducción. Vol.1*. UCM.

Sanz Gómez, R. (2021). Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 191.

Sesma Sánchez, B. (2017). *La Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*. Thomson Reuters-Aranzadi.

Villar Palasí, J.L. (1990) *El ocaso de los legistas*. Lección inaugural del curso 1990-1991 pronunciada el 13 de noviembre de 1990. Fundación Universitaria San Pablo CEU.

NATIONAL PORK ES UN CASO BIBB, NO UN CASO PIKE *

Michael S. Knoll

Catedrático Theodore Warner de la Facultad de Derecho Carey en la Universidad de Pensilvania, Catedrático de Derecho Inmobiliario, Wharton y Codirector del Centro de Derecho y Política Fiscal de la Universidad de Pensilvania (Estados Unidos)

Ruth Mason

Profesora Distinguida de Derecho y Fiscalidad Edwin S. Cohen de la Facultad de Derecho en la Universidad de Virginia (Estados Unidos)

Resumen

En octubre de 2022, el Tribunal Supremo de EE.UU. escuchó los argumentos orales en el caso *National Pork Producers Council contra Ross*,¹ un caso del Noveno Circuito de California, en el que se desestimaba una impugnación de la Proposición 12,² que, entre otras cosas, prohíbe la venta de carne de cerdo sana (sin tener en cuenta dónde se ha producido) procedente de la descendencia de cerdas reproductoras confinadas de una forma que los votantes de California consideran «cruel». ³ *National Pork* pone así al Tribunal en la tesitura de elegir entre la a menudo criticada vertiente de carga indebida de la Cláusula de Comercio latente y la petición de California de que el Tribunal apruebe su prohibición de carne de cerdo de fuera del estado no por las cualidades de los productos, sino simplemente porque los californianos se sienten ofendidos por la forma en que se ha producido dicha carne de cerdo. Las partes en el caso y la mayoría de los *amici* argumentan con razón que, en virtud de los precedentes del Tribunal Supremo, el caso debe analizarse utilizando el equilibrio de la carga indebida. Basándonos en *Bibb Balancing: Regulatory Mismatches Under the Dormant Commerce Clause*,⁴ la presente Nota explica que los casos de

* Este artículo apareció publicado por vez primera en 91 Geo. Wash. L. Rev. Arguendo 1-13 (2022).

1 6 F.4th 1021 (9th Cir. 2021).

2 Cal. Proposición 12, codificada en CAL. HEALTH & SAFETY CODE § 25990 (West 2018).

3 CAL. HEALTH & SAFETY CODE § 25990(b)(2) (West 2018) («animal cubierto que fue confinado de manera cruel, o es la carne de la descendencia inmediata de un animal cubierto que fue confinado de manera cruel»).

4 Michael S. Knoll y Ruth Mason, *Bibb Balancing: Regulatory Mismatches Under the Dormant Commerce Clause*, 91 GEO. WASH. L. REV. 1-78 (2023).

desajuste normativo son objeto de un tipo diferente de análisis de ponderación del Tribunal Supremo que otros casos más corrientes. Dado que *National Pork* es un caso de desajuste normativo, en nuestra opinión, *Bibb contra Navajo Freight Lines, Inc.*⁵ es un precedente más relevante que *Pike contra Bruce Church, Inc.*⁶

Palabras clave

Cláusula de comercio latente, National Pork, desajuste normativo, carga indebida.

Abstract

In October 2022, the U.S. Supreme Court heard oral argument in *National Pork Producers Council v. Ross*, a Ninth Circuit case out of California, dismissing a challenge to Proposition 12, which, inter alia, bans the sale of wholesome pork (without regard to where it was produced) from the offspring of breeding sows confined in a manner California voters consider “cruel”. *National Pork* thus puts the Court in the position of choosing between the often-criticized undue-burden strand of the and California’s request that the Court approve its ban on out-of-state pork not because of the products’ qualities, but merely because Californians are offended by the manner in which such pork was produced. The parties in the case and most of the amici rightly argue that, under Supreme Court precedent, the case must be analyzed using undue- burden balancing. Relying on *Bibb Balancing: Regulatory Mismatches Under the Dormant Commerce Clause*, an article we wrote that is forthcoming in this Journal, this Note explains that regulatory mismatch cases receive a different kind of balancing analysis from the Supreme Court than do more run-of-the-mill cases. Because *National Pork* is a regulatory mismatch case, in our view, *Bibb v. Navajo Freight Lines, Inc.* is a more relevant precedent than is *Pike v. Bruce Church, Inc.*

Keywords

National Pork, dormant Commerce Clause, regulatory mismatches.

Fecha de recepción: 7-03-2023/Fecha de aceptación: 17-03-2023

Cómo referenciar: Knoll, M.S., Mason, R. (2023). *National Pork es un caso Bibb, no un caso Pike*. *Revista Técnica Tributaria* (140), 121-134.

5 359 U.S. 520 (1959).

6 397 U.S. 137 (1970).

SUMARIO

1. El caso *National Pork*
2. Antecedentes de la cláusula de comercio latente
3. Límites de la Cláusula de Comercio Latente a la diversidad normativa
4. *National Pork* como caso de desajuste
 - 4.1. Midiendo la carga en *National Pork*
 - 4.2. Midiendo el interés de California por la Proposición 12
5. Implicaciones para el federalismo de *National Pork*

1. El caso *National Pork*

En diciembre de 2019, el *National Pork Producers Council* y la *American Farm Bureau Federation* (denominados colectivamente *Pork Council*) presentaron una demanda de medidas declaratorias y cautelares alegando que la Proposición 12 viola la Cláusula de Comercio latente porque regula de forma inadmisiblemente una conducta extraterritorial e impone una carga indebida al comercio interestatal. Antes del juicio, el tribunal de distrito aceptó la petición de California de desestimar la demanda alegando que *Pork Council* no había presentado una demanda, y el Noveno Circuito confirmó la decisión. El Tribunal Supremo concedió *certiorari* [revisión].

Aunque tanto las decisiones de ambos tribunales inferiores como la mayoría de los informes de *amicus* presentados en el caso se centraron en la alegación de extraterritorialidad, esta Nota se centra en la alegación de carga indebida del Peticionario. Citando el criterio de ponderación más conocido en *Pike contra Bruce Church*, el *Pork Council* sostiene que la Proposición 12 viola la Cláusula de Comercio latente porque impone una carga al comercio interestatal que es excesiva en relación con sus beneficios locales.¹ En apoyo de su postura, el *Pork Council* sostuvo que el cumplimiento de la ley de California exigiría una reestructuración importante y muy costosa de toda la industria nacional, porque la carne de cerdo para la venta al por menor actualmente no se puede rastrear en todo el proceso de producción hasta su madre. *Pork Council* también presentó un estudio que demostraba que la ley de California incrementaría el coste de producción de la carne de cerdo en todo el país en casi un diez por ciento y que cualquier beneficio para la salud era, en el mejor de los casos, ilusorio.

2. Antecedentes de la cláusula de comercio latente

La Cláusula de Comercio latente limita la diversidad normativa estatal por dos razones. La primera es el interés por el buen funcionamiento del mercado nacional.² Aunque la principal y más conocida preocupación por el mercado nacional en el marco de la Cláusula de Comercio latente es el proteccionismo intencionado, la Cláusula de Comercio latente va más allá de la prohibición de impuestos y normativas estatales intencionadamente proteccionistas. Además, al menos ocasionalmente, el Tribunal Supremo ha excluido normativas que implicaban lo que denominamos «desajustes normativos»³. Los desajustes surgen cuando distintos Estados adoptan normativas diferentes y, como resultado de esas diferencias, el comercio transfronterizo se enfrenta a cargas más elevadas que el comercio intraestatal. Los desajustes normativos dividen el mer-

1 *Id.*

2 Véase *Bibb contra Navajo Freight Lines*, 359 U.S. 520, 527 (1959); *S. Pac. Co. contra Arizona ex rel. Sullivan*, 325 U.S. 761, 770-71 (1945); *South Dakota contra Wayfair, Inc.*, 138 S. Ct. 2080, 2090 (2018); *Kassel contra Consol. Freightways Corp. of Del.*, 450 U.S. 662, 671 (1981).

3 *Bibb Balancing*, *supra* nota 4, en Parte II (describe el equilibrio en los casos de desajuste).

cado nacional a lo largo de las fronteras estatales, un efecto que el Tribunal ha calificado de balcanización económica.⁴

La segunda razón de la Cláusula de Comercio latente es la necesidad de salvaguardar adecuadamente la autonomía reguladora de cada Estado. Dicho de otro modo, la Cláusula de Comercio latente limita el grado en que las regulaciones de los estados pueden extenderse a otros estados.⁵ Aunque la Cláusula de Comercio latente no prohíbe completamente los *spillovers* [efectos indirectos de la regulación], los límites son importantes para mantener la independencia y la autonomía de cada estado, en particular para proteger a los estados más pequeños de la incursión de estados más grandes que pueden aprovechar el acceso a sus mercados para cercenar la capacidad de los estados más pequeños de regular las actividades que tienen lugar en sus propios territorios. En nuestra opinión, *National Pork* implica ambas justificaciones para la revisión de la Cláusula de Comercio latentes.

3. Límites de la Cláusula de Comercio Latente a la diversidad normativa

En *Bibb Balancing*, aumentamos la conocida distinción entre discriminación y carga indebida en virtud de la Cláusula de Comercio latente con una distinción adicional entre cargas. Sostenemos que la doctrina de la carga indebida del Tribunal Supremo puede dividirse en función del tipo de carga que impone una norma impugnada.

Describimos una normativa como la que impone una carga de *un solo Estado* si impone una carga mayor al comercio interestatal que al comercio intraestatal y esa carga seguiría existiendo si todos los Estados adoptaran esa misma normativa. Por el contrario, una normativa impone una *carga de desajuste* cuando la carga asimétrica que impone al comercio interestatal desaparecería si todos los Estados adoptaran la misma normativa.

Pike contra Bruce Church es un ejemplo clásico de carga para un solo Estado.

La ley de Arizona anulada en ese caso exigía que los melones cultivados en Arizona también se envasaran allí. Este requisito suponía una carga para las empresas interestatales que ya disponían de instalaciones de envasado en los estados vecinos, ya que les impedía utilizar sus instalaciones de otros estados para envasar melones de Arizona. Además, la carga en *Pike* no disminuiría si otros estados promulgaran la misma ley. Por el contrario, la adopción de la misma ley por parte de California, por ejemplo, no haría sino agravar la carga para los productores interestatales. Cuando estas cargas de un solo estado no

4 *Bibb*, 359 U.S. en 529 («Un Estado que insiste en un diseño fuera de línea con los requisitos de casi todos los demás Estados a veces puede colocar una gran carga de retrasos e inconvenientes para los transportistas interestatales»).

5 *Morgan contra Virginia*, 328 U.S. 373, 382, 386 (1946) (excluyendo por motivos de la Cláusula de Comercio latente una normativa de Virginia que exigía la segregación racial en los trenes en un momento en que otros estados la prohibían, señalando que «ninguna ley estatal puede ir más allá de su propia frontera ni prohibir el transporte de pasajeros a través de sus fronteras...».)]

muestran discriminación aparente, el Tribunal las analiza con arreglo a *Pike*, que sopesa el interés local del estado en la regulación frente a la carga que la regulación impone al comercio interestatal.⁶ Ésta es la conocida prueba de equilibrio de *Pike*, y la resolución de los casos *Pike* no requiere que el Tribunal examine la legislación de ningún estado distinto del estado desafiado.

El segundo tipo de caso de carga indebida de la Cláusula de Comercio latente —que denominamos caso de desajuste— implica una carga para el comercio interestatal que no se deriva de la legislación de un único estado, sino de la interacción entre las legislaciones de varios estados. Nuestro sistema federal concede a los Estados autonomía normativa, lo que a veces da lugar a desajustes normativos interestatales. Estos desajustes se producen cuando dos o más estados regulan la misma persona o acción de *diferentes* maneras. En contraste con las cargas de un solo estado, con las cargas de desajuste, si todos los estados adoptaran la misma regulación, no habría ningún efecto adverso sobre el comercio interestatal —el exceso de carga sobre el comercio interestatal en comparación con el comercio intraestatal desaparecería—. Los desajustes regulatorios inhiben el comercio interestatal al aumentar los costes de cumplimiento para las entidades que operan en más de un estado. Cuando el Tribunal Supremo considera que un desajuste normativo es «discriminatorio», es decir, que se promulgó para proteger intereses locales, la normativa impugnada es inconstitucional.⁷ Pero incluso en los casos en que esa intención es discutible, poco clara o inexistente, el Tribunal ha sostenido que la Cláusula de Comercio latente impide los desajustes normativos cuando suponen una carga indebida para el comercio interestatal.⁸

El Tribunal lleva a cabo un análisis de equilibrio —que suele describir como equilibrio de *Pike*— tanto en los casos de un solo Estado como en los de desajuste. Pero el análisis de equilibrio ha reflejado durante mucho tiempo —si no ha sido reconocido explícitamente— diferencias importantes entre los casos de estado único y los casos de desajuste.

En primer lugar, en los casos de desajuste, pero no en los de un solo Estado, el Tribunal Supremo determina la carga que la normativa impugnada impone al comercio interestatal comparándola con un punto de referencia externo consistente en la legislación de otro u otros Estados. Por ejemplo, en *Bibb*, Illinois exigía que los camiones que circulaban por sus autopistas tuvieran guardabarros curvos, mientras que todos los demás Estados permitían o exigían guardabarros rectos.⁹ El Tribunal utilizó las leyes de otros Estados como referencia cuando afirmó que la carga de la norma de Illinois incluía la necesidad de cam-

6 397 U.S. en 142.

7 Por ejemplo, *Hunt contra Wash. State Apple Advert. Comm'n*, 432 U.S. 333, 352-53 (1977) (en el que se afirma, en relación con una ley aparentemente neutral, que tenía el «efecto de un embargo» y, por lo tanto, constituía una «discriminación contra el comercio»); cf. *Bacchus contra Dias*, 468 U.S. 263, 270 (1984) (caso de un solo estado en el que se señala que «la conclusión de que la legislación estatal constituye proteccionismo económico [y, por tanto, está sujeta a una norma de invalidez más estricta] puede basarse en el propósito discriminatorio o en el efecto discriminatorio») (se omiten las comillas y las citas, incluida la de *Hunt*).

8 Por ejemplo, *Bibb*, 359 U.S. 520 (1959); *Kassel contra Consol. Freightways Corp. Of Del.*, 450 U.S. 662 (1981).

9 359 U.S. en 523.

biar los guardabarros en la frontera de Illinois.¹⁰ De forma similar, en *Kassel*, cuando Iowa limitó la longitud de los camiones en sus carreteras a cincuenta y cinco pies, pero otros estados permitían camiones más largos, el Tribunal calculó la carga como la necesidad de los camioneros interestatales de descargar sus productos en camiones más pequeños o de desviarse alrededor de Iowa.¹¹ Este análisis implícitamente tomó las leyes de otros estados como referencia para determinar la carga impuesta por la ley de Iowa. En cambio, en los casos de un solo Estado, como los casos de discriminación aparente, el Tribunal mide el trato que el Estado da al comercio interestatal comparándolo con un punto de referencia *interno*: el trato que el propio Estado da al comercio intraestatal.¹²

En segundo lugar, en los casos de desajuste, el Tribunal también calcula el interés estatal por referencia a las normativas e intereses de otros estados, mientras que en casos de un solo estado, el Tribunal considera únicamente los intereses del Estado demandado. Por ejemplo, en el caso *Bibb*, Illinois tuvo que demostrar que los guardabarros curvos suponían una ventaja para la seguridad superior a la derivada de los guardabarros rectos permitidos por otros Estados.¹³ Además, en los casos de desajuste (pero no en los de un solo Estado), el Tribunal considera las formas en las que la normativa impugnada afecta a la capacidad de otros Estados para llevar a cabo sus propias preferencias normativas. Específicamente, en los casos de desajuste (pero no en los de un solo Estado), el Tribunal ha considerado hasta qué punto la normativa impugnada se extiende a otros Estados, limitando así la capacidad de éstos para regular.¹⁴

Así pues, los casos de desajuste plantean cuestiones adicionales de federalismo horizontal que los casos de estado único no plantean.

Para resaltar las diferencias, nos referiremos a la ponderación en los casos de un solo Estado como ponderación de *Pike*, y a la ponderación en los casos de desajuste como ponderación de *Bibb*.¹⁵ Cuando el tribunal revisor decide excluir en un caso de desajuste, esa decisión tiende a implicar bien (1) una decisión implícita sobre qué *norma estatal* prevalecerá para eliminar el desajuste o (2) un juicio de que ningún Estado puede regular la materia objeto de controversia porque requiere una regulación uniforme a nivel nacional que sólo el Congreso puede proporcionar.¹⁶ Por ejemplo, cuando el Tribunal Supremo anuló la norma del guardabarros curvo de Illinois en *Bibb*, implícitamente respaldó las normas del guardabarros recto de otros Estados. Como analizamos en *Bibb Balancing*, dado que el Tribunal Supremo tiende a utilizar como referencia la norma domi-

10 *Id.* en 525.

11 *Kassel*, 450 U.S. en 662, 671.

12 *Bibb Balancing*, *supra* nota 4, en la Parte III (donde se explican las diferencias entre la ponderación de la carga indebida en los casos de un solo estado y en los casos de desajuste).]

13 *Bibb*, 359 U.S. en 525. Del mismo modo, en *Kassel*, Iowa tuvo que demostrar que los camiones más cortos proporcionarían ventajas de seguridad sobre los camiones más largos permitidos en otros estados. *Kassel*, 450 U.S. en 672.]

14 Véase, *por ejemplo*, *S. Pac.*, 325 U.S. en 774-75 (excluyendo una «limitación de Arizona... [que] controla la longitud de los trenes de pasajeros desde Los Ángeles hasta El Paso»); *Bibb*, 359 U.S. en 527; *Kassel*, 450 U.S. en 675-76.

15 Véase en general *Bibb Balancing*, nota 9 *supra*.

16 Compárese *Bibb*, 359 U.S. en 529-30 (optando *de facto* por una norma de guardabarros rectos en lugar de una norma de guardabarros curvos), con *S. Pac.*, 325 U.S. en 781-82 (que impide a cualquier estado regular la longitud de los trenes).

nante adoptada por otros Estados, la ponderación de *Bibb* tiende a privilegiar las normas existentes frente a las nuevas y hace recaer una pesada carga sobre los Estados innovadores.

4. *National Pork* como caso de desajuste

National Pork es un caso de desajuste, no un caso de un solo estado. Existe un desajuste entre la nueva normativa de California relativa al tamaño de los corrales porcinos y las normativas preexistentes y más permisivas de otros estados. La incompatibilidad de los estándares supone una carga para el comercio interestatal porque segmenta, o en términos del Tribunal «balcaniza», el mercado nacional. Los criadores de cerdos, prácticamente siendo todos ellos de fuera de California, alegan que tendrán costes más elevados por cumplir los estándares estatales desajustados y por la pérdida de economías de escala, y tendrán que gestionar y segregar el inventario en función de las leyes de los estados importadores. En virtud de *Bibb* y, más recientemente, de *Kassel*, el Tribunal Supremo analiza estos desajustes en virtud de la Cláusula de Comercio latente mediante la ponderación con referencias externas, un proceso que hemos denominado ponderación *Bibb*¹⁷.

4.1. Midiendo la carga en *National Pork*

En un caso de desajuste, el Tribunal Supremo sopesa la carga sobre el comercio interestatal derivada de la regulación desajustada frente al interés del Estado regulador en la regulación. El procedimiento de ponderación es, por tanto, formalmente similar al de *Pike*, y el Tribunal lo describe habitualmente como ponderación *Pike*.¹⁸

Pero, como ya se ha señalado, los casos de desajuste difieren de los casos de un solo Estado porque el Tribunal evalúa ambos lados de la balanza —la carga y el interés estatal— utilizando puntos de referencia consistentes en las normas de otros Estados. Por el contrario, en los casos de un solo Estado no existe tal evaluación comparativa externa.

La principal carga en cuestión en cualquier caso de Cláusula de Comercio latente es el coste de cumplir la normativa impugnada. En concreto, según la jurisprudencia del Tribunal, los costes en los que incurren los agentes comerciales de varios estados para cumplir las normativas cuyo contenido *difiere* de un estado a otro son costes relevantes en virtud de la Cláusula de Comercio

17 Sin embargo, véase S.C. State Highway Dep't contra Barnwell Bros., 303 U.S. 177, 190 (1938) (en el que se defendía una normativa desajustada frente a una impugnación de la Cláusula de Comercio latente basándose en que las cargas de desajuste no eran cognoscibles judicialmente).]

18 Véase *Bibb Balancing*, *supra* nota 4, en la Parte II (donde se identifican y explican las distinciones entre *Pike* y *Bibb Balancing*).

latente.¹⁹ El Tribunal Supremo utiliza un punto de referencia externo consistente en las leyes de otros estados para medir las cargas en los casos de desajuste, y normalmente, aunque no siempre, el punto de referencia externo relevante es la norma dominante en vigor en otros estados. Medida de este modo, la Proposición 12 –por ser una norma más estricta– impone costes más elevados y, por tanto, supone una carga para el comercio interestatal.

4.2. Midiendo el interés de California por la Proposición 12

Si el Tribunal Supremo decidiera realizar la ponderación *Bibb* en *National Pork*, sopesaría la carga sobre el comercio interestatal que se deriva de la diversidad normativa frente al interés de California en su regulación divergente. Este interés también se compararía con los intereses de otros Estados en sus propias regulaciones. Sin embargo, antes de llegar a ese proceso de evaluación comparativa, el Tribunal se enfrenta a una cuestión jurídica novedosa, a saber, si el interés alegado por California es un interés relevante en virtud de la Cláusula de Comercio latente. Los casos típicos de desajuste han implicado preocupaciones obvias en materia de salud, seguridad o medio ambiente que no planteaban serias dudas sobre la legitimidad del interés alegado por el Estado en cuestión. Por ejemplo, en el caso *Bibb*, Illinois alegó que los guardabarros curvos ofrecían una ventaja de seguridad sobre los rectos, y en los casos *Southern Pacific* y *Kassel*, respectivamente, los Estados alegaron que los trenes y camiones más cortos eran más seguros que los trenes y camiones más largos. En *Clover Leaf*, que se refería al desajuste entre las normas de envasado de productos, el Estado demandado argumentó que la prohibición de las jarras de leche de plástico era necesaria para promover los intereses medioambientales.²⁰

4.2.1. Proteccionismo

Aparte de la salud, la seguridad y el medio ambiente, el Tribunal Supremo no ha tenido mucha ocasión de pronunciarse sobre lo que constituye un interés legítimo del Estado a efectos de la Cláusula de Comercio latente. El Tribunal ha dejado claro que la protección económica no es un interés legítimo del Estado,²¹ por lo que si el Tribunal concluyera que California adoptó la Proposición 12 para proteger los intereses económicos locales, probablemente impediría la regulación. La Proposición 12 no es abiertamente pro-

19 Véase *Wayfair*, 138 S. Ct. en 2019 (donde se reconocen los costes de cumplimiento derivados de «someter a los minoristas a obligaciones de recaudación de impuestos en miles de jurisdicciones fiscales diferentes» como costes relevantes para la Cláusula de Comercio latente); *Kassel*, 450 U.S. en 667 (donde se identifica como carga relevante en virtud de la Cláusula de Comercio latente la necesidad de cambiar a camiones más pequeños o de desviarse alrededor del Estado impugnado); *Bibb*, 359 U.S. en 527 (la carga era la necesidad de cambiar los guardabarros).

20 Véase *Bibb Balancing*, *supra* nota 4, en la Sección II.B.1 (donde se analizan los casos de desajuste).

21 *City of Philadelphia contra New Jersey*, 437 U.S. 617, 628 (1978); *Hunt contra Washington Apple Advert. Comm'n*, 432 U.S. 333, 352-53 (1977).

teccionista, pero la historia de la legislación contra la crueldad animal en California respalda la alegación del Peticionario de que, al menos en parte, la Proposición 12 estuvo motivada por una intención proteccionista. En concreto, la regulación impugnada en este caso comenzó con la Proposición 2, que aplicaba estrictas reglas de cría de animales a las gallinas, cerdos y terneros *criados en California*.²² Dado que la Proposición 2 sólo se aplicaba a los productores de California, los productores de otros estados no sujetos a sus restricciones podrían vender por debajo de los productores de California en el mercado californiano. El legislador de California respondió proponiendo la Ley de la Asamblea 1437 (AB 1437), que amplió la Proposición 2 a los huevos *vendidos en California*.²³ El análisis de la ley propuesta afirmaba que la «intención de esta legislación es "nivelar el campo de juego" para que los productores del estado no se encuentren en desventaja». ²⁴ La ampliación del ámbito de aplicación de la Proposición 2 despojó a los productores de fuera del estado de las ventajas comparativas ofrecidas por el régimen regulador de su estado de origen. Tal propósito es inadmisibles en virtud de la Cláusula de Comercio latente.²⁵ Dada la historia de la AB 1437, es plausible que la base para la aplicación de la Proposición 12 a las ventas en California fuera proteccionista en su intención.

4.2.2. La prevención de la ofensa como interés legítimo del Estado

Una cuestión jurídica más interesante se plantea si el Tribunal Supremo concluye que California no adoptó la Proposición 12 con intención proteccionista. Las partes en este caso discrepan en cuanto a lo que constituye el interés estatal de California.

California argumenta que «el objetivo claramente declarado de la ley es "prevenir la crueldad hacia los animales"». ²⁶ Interviniendo en apoyo de California, la *Humane Society of the United States* caracteriza el interés de California como el de garantizar que los californianos que compren carne no se conviertan en cómplices morales del trato cruel hacia los animales. ²⁷ *Pork Council* argumenta que el verdadero objetivo de California con la Proposición 12 era utilizar el poder

22 Petition for Writ of Certiorari at 192a 213, *Nat'l Pork Producers Council contra Ross*, 6 F.4th 1021 (9th Cir. 2021), *petition for cert. filed*, No. 21-428 (9th Cir. Sept 27, 2021).

23 *Id.* en 193a 216.

24 *Brief for the United States as Amicus Curiae Supporting Petitioners* en 6, *Nat'l Pork Producers Council contra Ross*, 6 F.4th 1021 (9th Cir. 2021) (No. 20-55631); véase también *Petition for Writ of Certiorari* en 193a 216, *Nat'l Pork Producers Council contra Ross*, 6 F.4th 1021 (9th Cir. 2021), *petition for cert. filed*, No. 21-428 (9th Cir. Sept. 27, 2021).

25 *Hunt*, 432 U.S. en 351 (identificando una forma de la naturaleza discriminatoria de la ley como su «efecto de despojar a la industria de la manzana de Washington de las ventajas competitivas y económicas que se ha ganado por sí misma a través de su costoso sistema de inspección y clasificación»).

26 *Notice of Motion and Motion for Judgment on the Pleadings; Memorandum of Points and Authorities* en 14, *Nat'l Pork Producers Council contra Ross*, 456 F. Supp. 3d 1201 (S.D. Cal. 2020) (No. 19-02324).

27 Réplica de los demandados-intervinientes en apoyo de la petición de sentencia sobre las alegaciones, en 10, *Nat'l Pork Producers Council contra Ross*, 456 F. Supp. 3d 1201 (S.D. Cal. 2020) (No. 19-02324).

de mercado del estado para imponer las preferencias morales de los californianos en el comercio fuera del estado, lo que *Pork Council* caracteriza como un propósito inadmisibles en virtud de la Cláusula de Comercio latente.²⁸ Independientemente de cuál de estas caracterizaciones prevalezca, todas las partes están de acuerdo en que la Proposición 12 está motivada por la ofensa que los votantes de California sienten por el trato habitual de las cerdas reproductoras, prácticamente todas las cuales se encuentran fuera de California.

Así pues, una cuestión novedosa que plantea *National Pork* es si un Estado puede excluir un producto de otro Estado debido a objeciones morales a su proceso de producción, a pesar de que el producto excluido cumpla las normas de su Estado de producción. Al examinar esta cuestión, el Tribunal debería tener en cuenta que si California puede excluir productos porque los californianos se sienten ofendidos por algún aspecto del proceso de producción de otro Estado, no parecería haber ningún límite de principio en cuanto a los productos que un Estado puede excluir de otros Estados, ni ningún límite a la capacidad de un Estado para dirigirse a productos, prácticas y partes ofensivas. California podría embargar bienes y servicios de cualquier estado o localidad que tenga una política que los californianos desapruében. No importaría que el producto embargado cumpliera las normas (de bienestar animal o de otro tipo) de su estado de producción.

Además, no parecería haber ningún aspecto del proceso de producción que no pudiera servir de base para la exclusión. Aunque la Proposición 12 plantea una cuestión novedosa para que la decida el Tribunal Supremo, el Tribunal ya abordó anteriormente la cuestión en dicta. En *Baldwin contra Seelig*, un caso de 1935 que anulaba una ley de Nueva York que prohibía la importación a Nueva York de leche comprada a un precio inferior al precio mínimo de venta en Nueva York, Nueva York defendió su prohibición como racionalmente relacionada con la salud. Los precios más bajos, alegaba Nueva York, podían indicar o estar relacionados de algún otro modo con el recorte de gastos y, por tanto, con productos insalubres. Al rechazar la defensa de Nueva York y derogar la ley, el juez Cardozo comparó el argumento de Nueva York de la defensa de la «salud pública» con una hipotética ley que prohibiera las importaciones procedentes de Estados con salarios bajos porque los salarios bajos podrían estar correlacionados con productos menos higiénicos (por ejemplo, atrayendo y reteniendo a una mano de obra con menos talento y menos concienciada). Tal conexión, dijo el Tribunal, era demasiado remota y especulativa para ser aceptada.

Análogamente, como sugiere *Baldwin*, si los estados pueden excluir bienes y servicios de otros estados porque desapruében algún aspecto del proceso de producción, es de suponer que también podrían excluir bienes y servicios producidos por trabajadores que ganan salarios que los californianos consideran poco razonables. Y no hay razón para creer que los embargos cesarían con diferentes escalas salariales y disposiciones sobre salario mínimo. En estos tiempos tan polarizados y contenciosos, casi todo estaría permitido.

28 Escrito de réplica de los demandantes, en 15, *Nat'l Pork Producers Council contra Ross*, No. 21-468 (EE.UU., presentado el 7 de septiembre de 2022).

Además, nos parece que permitir que los estados prohíban productos porque sus residentes se sientan *ofendidos* por algún aspecto del proceso de producción es probable que genere una mayor ira y dé lugar a más represalias que las normas basadas en preocupaciones más tangibles sobre la salud y la seguridad. En consecuencia, incluso si se admitiera que la Proposición 12 se basaba únicamente en las preocupaciones éticas honestas de los californianos, aumentaría el riesgo, si el Tribunal confirmara la *National Pork*, de represalias interestatales posteriores. Pero uno de los principales objetivos de la doctrina de la Cláusula de Comercio latente es evitar este tipo de represalias interestatales en el mercado.

Si el Tribunal Supremo quisiera impedir que los Estados excluyeran productos por motivos de ofensa o por su deseo de regular prácticas de producción fuera del Estado, podría sostener que tales preocupaciones –como la protección económica– no son intereses legítimos del Estado a efectos de la ponderación de las cargas indebidas. Una sentencia de este tipo encajaría con las sentencias del Tribunal –en casos relacionados con la extraterritorialidad– según las cuales los Estados no tienen ningún interés legítimo en regular actividades que tienen lugar totalmente fuera del Estado.²⁹

Sin llegar a la conclusión de que satisfacer las preferencias morales de los votantes en relación con los procesos de producción fuera del estado constituye un interés local *ilegítimo* en virtud de la Cláusula de Comercio latente, el Tribunal podría llegar a la misma conclusión jurídica –la exclusión de la Proposición 12– como resultado de un análisis de equilibrio más completo, en el que sopeará el interés de California en proteger los valores morales de los californianos frente a la carga que la Proposición 12 impone al comercio interestatal. En otras palabras, el Tribunal podría llevar a cabo la ponderación *Bibb*. En casos anteriores de desajustes, el Tribunal Supremo ha considerado no si la ley impugnada logra beneficios *absolutos* para el Estado en cuestión, sino más bien si la ley impugnada logra algún beneficio local *más allá* de los beneficios transmitidos por otros regímenes de regulación preexistentes en otros Estados. Así, en el caso *Southern Pacific*, el Tribunal se preguntó si los trenes más cortos que demandaba Arizona ofrecían avances de seguridad significativos con respecto a los trenes más largos permitidos por otros estados.³⁰ En el caso *Bibb*, el Tribunal se preguntó si los guardabarros curvados ofrecían ventajas de seguridad frente a los guardabarros rectos permitidos en otros estados.³¹ Del mismo modo, en el caso *Kassel*, el Tribunal se preguntó si los camiones más cortos ofrecían ventajas de seguridad frente a los camiones más largos permitidos en otros estados.³²

Dado que *National Pork* es un caso de desajuste, no un caso de un solo Estado, la ponderación de la carga indebida implicaría una comparación de los intereses de California con los intereses de otros Estados cuya normativa difiere de la de California. A este respecto, son pertinentes las alegaciones

29 Healy contra Beer Inst., 491 U.S. 324 (1989).

30 S. Pac. Co. contra Ariz., 325 U.S. 761, 774-76 (1945).

31 Bibb contra Navajo Freight Lines, Inc., 359 U.S. 520, 525 (1959)

32 Kassel contra Consol. Freightways Corp. of Del, 450 U.S. 662, 672-73 (1981).

de *Pork Council* relativas al bienestar relativo de los animales mantenidos en diferentes tipos de condiciones de vida. *Pork Council* alegó que, medido por los niveles de cortisol, las lesiones a los cerdos, la pérdida de preñez y la mortalidad, la conformidad con la Proposición 12 perjudicaría el bienestar de los cerdos más que el mantenimiento de la normativa actual sobre jaulas aplicable en otros estados.³³ Si los casos anteriores sirven de guía, esta prueba empírica es relevante para la evaluación del interés *relativo* del estado en una normativa diferente. Si las normativas de otros estados promueven el bienestar de los cerdos mejor de lo que lo haría la normativa propuesta en California, entonces el interés del estado de California en el bienestar de los animales no compensaría la carga al comercio interestatal que la Proposición 12 impone.

E incluso si la ley de California promoviera el bienestar de los cerdos mejor que las leyes de otros estados, el interés de California en el bienestar de los animales no supera necesariamente los intereses de otros estados. Los intereses de otros estados van más allá del «bienestar porcino» e incluyen la riqueza creada por la producción porcina y los beneficios adicionales (como carne de cerdo más barata) de producir cerdos de manera más eficiente.

5. Implicaciones para el federalismo de *National Pork*

Nuestro sistema federal valora la diversidad normativa como un medio para satisfacer las preferencias de los votantes, que pueden diferir de un estado a otro. Por ello, solemos considerar que la variedad normativa es una virtud, no un vicio, de nuestra legislación. Sin embargo, como argumentamos en *Bibb Balancing*, el hecho de que el Tribunal impida ocasionalmente la diversidad normativa exigiendo a un estado que se ajuste a los regímenes normativos de estados hermanos demuestra que nuestro orden constitucional también contempla límites a la diversidad y experimentación jurídicas. La mayoría de las veces, estos límites adoptan la forma de legislación federal preventiva que establece normas uniformes a nivel nacional. Pero incluso en ausencia de tal regulación federal, el Tribunal Supremo interviene a veces para limitar la diversidad. La decisión de limitar la diversidad surge del deseo del Tribunal de proteger otro elemento esencial de nuestro federalismo, a saber, la autonomía estatal. Por lo tanto, una diferencia crucial entre los casos de desajuste como *Bibb* y los casos más comunes de un solo estado como *Pike* es que sólo los casos de desajuste implican la capacidad de los *estados distintos del estado demandado* para gobernar a sus propios residentes.

Por ejemplo, de lo que los productores de carne de cerdo —así como los estados que los apoyan como *amici*— se quejan en este caso es que la regulación de California se extenderá a otros estados, esencialmente desplazando la capacidad de esos otros estados para regular la producción de carne de cerdo en su propio territorio. Aunque la Cláusula de Comercio latente no prohíbe completa-

33 Petición de mandamiento de *certiorari* App. G en 190a-91a, 219a, *Nat'l Pork Producers Council contra Ross*, No. 21-468 (presentada Sept. 27, 2021).

mente los efectos indirectos de la regulación, los límites a dichos efectos son importantes para mantener la independencia y autonomía de cada estado –tales límites protegen a los estados más pequeños de la incursión de estados más grandes que pueden aprovechar el acceso a sus grandes mercados de consumo para imponer sus objetivos políticos a los estados más pequeños–. Este efecto amenaza la capacidad de los estados más pequeños para regular las actividades que tienen lugar en sus propios territorios. La estructura de la Constitución, y el sistema federal que estableció, dan derecho a los estados individuales a la igualdad de condiciones, y el mantenimiento de esta igualdad requiere que los estados se respeten mutuamente.³⁴ La preservación de la igualdad y la autonomía de los estados, a su vez, puede requerir límites en la medida en que los estados en general (y California sobre todo) pueden aprovechar sus mercados de consumo para regular fuera de sus fronteras.

En ausencia de una revisión de la Cláusula de Comercio latente de las cargas indebidas causadas por los desajustes, los estados más grandes de la nación podrían regular *de facto* toda la nación. Incluso el recurso al Congreso no siempre sería útil, ya que una legislación federal armonizada –por ejemplo, que especifique un requisito nacional de metros cuadrados para la cría de cerdos– no devolvería el poder a los estados con mercados pequeños. Esto no quiere decir que los estados pequeños deban estar protegidos de todos los efectos indirectos de la regulación. Como explicamos en *Bibb Balancing*, el Tribunal también ha apoyado los desajustes en la regulación frente a las impugnaciones de la Cláusula de Comercio latente.³⁵ La Cláusula de Comercio latente no exige uniformidad nacional en toda la regulación. Por el contrario, exige que los Estados que impongan regulaciones desajustadas que generen cargas significativas sobre el comercio interestatal justifiquen dichas cargas. Esta ponderación requiere una investigación altamente basada en hechos. El tribunal de distrito en *National Pork* no llevó a cabo esa investigación, y queda por ver si el recién constituido Tribunal Supremo seguirá los precedentes establecidos por *Bibb*, *Kassel*, y otros casos, o si, por el contrario, evitará la complicada tarea de equilibrar los intereses estatales con los intereses nacionales y federales.

34 Franchise Tax Bd. contra Hyatt, 139 S. Ct. 1485 (2019) (sosteniendo que los tribunales de un estado del foro tenían que respetar la inmunidad soberana de los estados hermanos debido a la obligación constitucional de los estados de respetar a los estados hermanos). Véase también Erin Delaney & Ruth Mason, *Solidarity Federalism*, *Notre Dame L. Rev.* (de próxima publicación en 2023).

35 Véase, por ejemplo, *Minnesota contra Clover Leaf Creamery Co.*, 449 U.S. 456, 473 (1981) (confirmó la normativa que exigía que la leche se vendiera en cartones de papel, a pesar de que otros estados permitían jarras de plástico, porque los objetivos medioambientales del estado superaban la carga sobre el comercio interestatal derivada del desajuste).

THE TIEBREAKER RULE FOR TAX RESIDENCE OF COMPANIES UNDER THE MLI

A critique of the tiebreaker rule for tax residence of companies under the MLI

Daniel Oliká *

International Tax LLM candidate at the University of Florida, and Florida Tax Review scholar United States

Título

Regla de desempate para la residencia fiscal de empresas en el marco de la LMI

Crítica a la regla de desempate para la residencia fiscal de las empresas en virtud de la LMI

Resumen

El informe que los "cuatro economistas" presentaron a la Liga de Naciones a principios de la década de 1920 se considera el trabajo más influyente hasta la fecha en el ámbito de los convenios fiscales. Su trabajo dio forma al diseño de los convenios fiscales y defendió de forma extraordinaria y pionera la eliminación de los impedimentos de doble imposición a la libre circulación de capitales en una economía posterior a la primera guerra mundial que intentaba desesperadamente globalizarse. Los cuatro economistas también argumentaron en su informe que la teoría de la lealtad económica era la clave para determinar la residencia fiscal de las empresas en casos de doble residencia fiscal. Si bien reconocían la dificultad de repartir el capital entre múltiples jurisdicciones cuando la actividad de una empresa traspasa fronteras, y evitaban que criterios de lealtad política como el lugar de constitución determinaran la residencia fiscal de las empresas, sostenían que el lugar donde la empresa tiene su sede o donde se reúnen los "cerebros" de la empresa debería ser el factor que determinara la jurisdicción a la que la empresa debe su lealtad económica y donde, por tanto, debería tributar. En consecuencia, durante los siguientes noventa y cinco años, en un movimiento defendido en gran parte por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), su idea pasó a

* The author wishes to thank Professor Yariv Brauner.

conocerse como el criterio del "lugar de dirección efectiva" (LDE) para romper la doble residencia fiscal, y un enorme porcentaje de convenios fiscales han adoptado diversas formas del LDE. Sin embargo, en un cambio radical de enfoque en 2017 a través de enmiendas al proyecto de Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y el diseño del Convenio Multilateral para la Aplicación de Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (el MLI); la OCDE ahora aboga por el procedimiento de acuerdo mutuo y la denegación de los beneficios del tratado como el enfoque preferido para resolver los casos de doble residencia fiscal de las empresas. Si bien las deficiencias de los criterios del POEM exigían una revisión urgente, el cambio radical de planteamiento cuestiona si el nuevo se ajusta a la teoría de la vinculación económica, o si pondrían fin a los problemas asociados a los criterios POEM o si la teoría de la vinculación económica es un concepto obsoleto que no sirve para resolver la doble residencia fiscal en los tratados fiscales futuros. Este trabajo, por tanto, pretende intentar dar respuesta a estas preguntas, analizar la eficacia de las reglas de desempate en el MLI y hacer recomendaciones de mejora.

Palabras clave

Residencia fiscal de las empresas, procedimiento amistoso, lugar de dirección efectiva, convenio, OCDE, BEPS.

Abstract

The report of the "four economists" in the early 1920s to the league of nations is widely regarded in tax treaty literature as the most influential body of work yet. Their work shaped the design of tax treaties and argued in an extraordinary and groundbreaking manner for the removal of double tax impediments to the free flow of capital in a post-world war one economy desperately trying to become globalized. The four economists also argued in their report that the economic allegiance theory was the key to determining the tax residence of companies in instances of dual tax residence. While recognizing the difficulty in apportioning capital across multiple jurisdictions where a company's business crosses borders, and eschewing political allegiance criteria such as place of incorporation from determining corporate tax residence; they argued that where the company is headquartered or where the "brains" of the company meet should be the factor that determines the jurisdiction the company owes its economic allegiance, and where it should therefore be taxed. Consequently, for the next ninety-five years, in a movement championed in large part by the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), their idea came to be known as the "place of effective management" (POEM) criteria for breaking dual tax residence, and a huge percentage of tax treaties have adopted varying forms of the POEM. However, in a radical shift in approach in 2017 through amendments to the draft OECD Model Tax Convention and the design of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (the MLI); the OECD now advocates for mutual agreement procedure and denial of treaty benefits as the preferred approach to resolving cases of dual tax residence of companies. While the shortcomings of the POEM criteria called for an urgent review, the radical change in approach questions whether the new approach aligns with the economic allegiance theory or whether this approach would bring an end to problems associated with the POEM criteria

or whether the economic allegiance theory is an outdated concept that serves no useful role in resolving dual tax residence in the tax treaties of the future. This paper, therefore, seeks to attempt to provide an answer to these questions, analyse the efficacy of tiebreaker rules in the MLI, and make recommendations for improvement.

Keywords

Tiebreaker, corporate tax residence, mutual agreement procedure, place of effective management, tax treaty, treaty benefits, OECD, BEPS.

Fecha de recepción: 13-03-2023/Fecha de aceptación: 16-03-2023/Fecha de revisión: 30-03-2023

Cómo referenciar: Olika, D. (2023). A critique of the tiebreaker rule for tax residence of companies under the MLI. *Revista Técnica Tributaria* (140), 135-153.

SUMARIO

1. Introduction
2. Historical evolution of the tiebreaker rules for corporate tax residence
3. Tiebreaker rules for corporate tax residence under the MLI
 - 3.1. Negative Reception of the MLI's Tiebreaker Rule
 - 3.2. The MAP Tiebreaker Approach
 - 3.3. The Uncertain Legal Standard
4. Is there a way forward?
 - 4.1. Is There an Alternative Rule Worth Considering?
 - 4.2. What Can Be Done to Improve the MAP Tiebreaker Rule in the MLI?
5. Conclusion

1. Introduction

The foundation of international tax law is built on the application of over 3,000 bilateral tax treaties¹ and the main objective of these tax treaties is to prevent double taxation of individuals and companies operating across borders. By so doing, the international tax system aids the free flow of capital, facilitates international business transactions, and enables an interchange of professionals between countries.² Modern business and the current scale of globalization could not have been functional without the application of tax treaties.

However, tax treaties cannot function by themselves. Like many other aspects of international law, it needs a connecting factor. For a tax treaty to apply to any given company or individual, such individual or company must be deemed to be resident of one of the contracting states to the treaty. Residence is therefore the connecting factor for the application of tax treaties in the international tax system.³ In this sense, residence is often conceived as binary; a company or individual is either deemed to be resident of a country or not. However, despite this binary conception of residence, instances of dual residence tend to arise. Dual residence is possible when applying treaties because where an entity is deemed to be resident is usually a legal question that treaties leave to be answered by domestic law. Thus, there are instances where an entity qualifies for residence in both contracting states. Sometimes, this is because of both contracting states applying different rules of residence that make an entity resident in both contracting states. In the case of companies, one country may be incorporated in one state and have its managers resident in another state. Where both states in this example are parties to a tax treaty and they determine residence of companies based on place of incorporation and POEM respectively, then we have a case of dual residence for such a company.

Resolving dual tax residence is therefore key to the application of a tax treaty to a company. This is because where a company is resident is ultimately a defining factor in the allocation of taxing powers under any tax treaty. Otherwise, both countries tax the company and this defeats the purpose of the tax treaty which is to prevent the double taxation of profits of companies or individuals operating in its jurisdiction. As the succeeding sections will show, determining where a company is resident in cases of dual tax residence is not an easy task. Decades of legal, economic and policy thought have been devoted to providing an answer to this problem and they have not been very successful. Thus, there has been no satisfactory rule for determining where a company is resident, especially in cases of dual tax residence.⁴ The two predominant tests that have

1 Yariv Brauner, *What the BEPS?* 16 Florida Tax Review, 55, 61 (2014). See also Reuven S. Avi-Yonah, *Commentary*, 53 Tax Law Review, 167, 169 (1999).

2 Bernard H. Oetjen, *The Competent Authority's Role in Resolving International Tax Issues*, 26 Tax Executive 57 (1973).

3 See, David Elkins, *A Scalar Conception of tax Residence*, 41 Virginia Tax Review, 149, 157 (2022).

4 Yariv Brauner, *International Trade and Tax Agreements May be Coordinated But Not Reconciled*, 25 Virginia Tax Review, 252, 279 (2005).

been developed to resolve this dilemma have been the POEM test and the place of incorporation test. They have been the subject of criticisms which all boil down to a conclusion that they are not effective for truly determining the tax residence of companies and can easily be manipulated to gain tax advantage.⁵ With the emergence of a new international tax order⁶ motivated by the efforts of the OECD to combat harmful tax practices of multinational enterprises (MNEs), this question of resolving dual tax residence has resurfaced. Now, the OECD –through the MLI⁷–proposes a new rule that is interesting for two main reasons. First, this rule is a deviation from the global standard that the OECD has worked hard to establish for decades, and insisted on in its model despite criticisms in tax treaty literature and criticisms from opposing institutions involved in designing model tax conventions, like the United Nations. Second, this rule seems to adopt a rather discretionary approach to resolving dual tax residence for companies which also denies treaty benefits, i.e., relief from double taxation altogether, where the dual tax residence situation is not resolved.

Clearly, the possible application of this rule raises a number of issues for the international tax order if the rule is adopted in treaty practice.⁸ First, is the OECD's adoption of this rule in line with the close to a century of legal and economic theory that serves as a foundation for the resolution of dual tax residence? And if it does not align with this, is there another alternative to be explored that aligns with the theoretical foundations for resolving dual tax residence? Second, is the new rule going to be effective? This is important because for decades, the generally accepted position in tax treaty literature has been that there is no perfect tiebreaker rule for determining dual tax residence of companies as the POEM rule was considered to be unworkable.⁹ If the OECD has invested this much effort into the design of a new rule, then it is in order to hope that the rule is at least a more effective approach.

This paper shall seek to answer these questions and comprehensively trace the evolution of tiebreaker rules in tax treaties. The paper shall also seek to ascertain whether we have finally arrived at a solution for resolving the case of dual tax residence of companies or whether the approach takes us further away from a solution.

Thus, the second part of this paper shall follow the historical evolution of tiebreaker rules for companies in tax treaty law. This part shall trace the evolution from the work of the four economists to the work that is being carried out by

5 See, Cian Carroll, *Corporate Residence, Taxation and E-Commerce-Domestic and Treaty Law Tests of Company Residence for Tax Purposes in the Context of Modern Communications*, 10 Irish Student Law Review 32 (2002).

6 Joao Marcus de Melo Rigoni, *The International Tax Regime in the Twenty-First Century: The Emergence of a Third Stage*, 45 Intertax 205 (2017). For a general and more expansive definition and explanation of the evolution of the international tax order, see, Eduardo Baistrocchi, *The International Tax Regime and Global Power Shifts*, 40 Virginia Tax Review, 219 (2021).

7 For an extensive discussion of the scope of the MLI and the motivations behind it, see, Alexander Bosnan, *General Aspects of the Multilateral Instrument*, 45 Intertax, 642 (2017).

8 While signatures are ongoing and it is still early days (as countries can always decide on adopting the rule in the future), evidence discussed elsewhere in this paper shows that the MLI position has been received negatively by countries signed to the MLI.

9 Yariv Brauner, *Treaties in the Aftermath of BEPS*, 41 Brooklyn Journal of International Law, 973, 999 (2016).

the OECD today towards resolving dual tax residence of companies. The third part of this paper shall analyse the MLI's position on resolving cases of dual tax residence. This part shall also examine the limitations to the rule proposed by the MLI as well as its reception so far by the parties to the MLI. The fourth part of this paper shall make recommendations, in light of the limitations identified in the previous part, for improving the MLI's position. Additionally, the fourth part shall seek to answer the question of whether there is an alternative to resolving dual tax residence which was ignored in the approach taken in the MLI. The fifth and final part of this paper shall conclude the paper.

Thus, to situate the analysis of dual tax residence and the rule proposed to resolving this issue in context, we shall now turn to an analysis of the historical evolution of the rules for resolving dual tax residence in treaties and how these rules have changed over the last half-century.

2. Historical evolution of the tiebreaker rules for corporate tax residence

Unlike in the case of companies, factual and hierarchical tiebreaker rules for tax residence of individuals have existed in tax treaties for a long time. For companies, the prevailing idea in the work and jurisprudence of tax treaty law seemed to be that instances of dual residence with companies were uncommon.¹⁰ It is for this reason that it was thought that there was little justification for a tiebreaker rule for companies. This was complicated by the fact that from the outset, tax treaties never really designed a formal rule for corporate tax residence. For example, the report of the four economists¹¹ –which was one of the earliest attempts in tax treaty literature to resolve the issue of residence of companies– focused on a substantive analysis of when a company would be deemed to be a tax resident of a particular contracting state.¹² Although their report espoused terms such as "economic allegiance," "domicile", etc. for resolving corporate tax residence, they ultimately decided on ascertaining where the head office is situated or where the most effective work of the corporation can be done as the deciding

10 OECD, *Commentary on Article 4: Concerning the Definition of Resident*, C (4)-10, (Dec. 12, 2022, 11:05AM), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_830021b7-en#page10 in COMMENTARIES ON THE ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION. Accordingly, this early idea about how unproblematic resolving the fiscal residence of companies would be affected its treatment in tax treaties. While hierarchical factors were established for resolving dual residence for individuals, various conceptions and phrasing of the "center of management or place of effective management" have been used for companies over time without sufficient clarity as to what this term actually means.

11 The four economists were Professors Bruins, Enaudi and Seligman and Sir Josiah Stamp. They submitted their report on the impact of double taxation on flow of capital to the financial committee of the league of nations. Their work is very influential in tax treaty literature and often considered to have laid the foundation for the work of the league of nations in designing the double tax treaties that emerged.

12 Sarig Shalhav, *Evolution of Article 4(3) and Its impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule*, 32 Intertax 460, 464 (2004).

factor for where a company is resident for tax treaty purposes.¹³ The report was also groundbreaking in that as far back as the early 1920s, they already recognized the possibility of this management happening remotely.¹⁴ They believed there was a strong nexus between where the company is being effectively managed with where the business was being conducted, to justify the adoption of this test as the basis for deciding residence of companies and ultimately taxing companies.

The work of the four economists formed the basis of the report that was subsequently submitted by technical experts to the league of nations in 1925. In a general comment to the resolution submitted by the technical experts, they recognized how –particularly with respect to maritime and shipping companies– it was possible for a company to continue to operate across various states.¹⁵ While acknowledging difficulties in apportioning profits across the various states, they acknowledged that determining the location of the "brain" of the company would be an effective way to decide its fiscal domicile.¹⁶ They noted that in relation to companies, the fiscal domicile refers to where the company has its "effective center, i.e. the place where the "brain", management and control of the business are situated."¹⁷ Later on in 1927 when four draft conventions were drawn up in London, the term "fiscal domicile" was used to allocate taxing powers to contracting states with respect to companies. Unfortunately, these drafts and the commentary adopted by the committee did not define the term "fiscal domicile". There are some scholars who believe that notwithstanding the lack of a definition, "fiscal domicile" as used by the committee could be interpreted by the report, resolutions and general comments submitted by the technical experts.¹⁸ This seems to be the only logical explanation. Unsurprisingly, several draft conventions by the league of nations over the next decade all seemed to have adopted the center or place of effective management language.¹⁹

The 1933 draft convention however made a slight departure from the model conventions drafted by the league of nations that came before it. Although the draft still uses the term "fiscal domicile", the protocol to the draft clarifies its meaning as the location where the company has its centre of management. While this draft does better to clarify the concept in the protocol, the interpretation is essentially the same seeing as earlier drafts could be interpreted to

13 Report on Double Taxation, League of Nations Doc. EFS 73 F19 1923, submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Enaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp, at 31.

14 *Ibid*, at 30.

15 See, League of Nations Doc. F212, *Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations* (Geneva, 1925). 16.

16 *Ibid*.

17 *Ibid*, at 21.

18 See, *Shalhav supra* note 13 at 466.

19 For instance, the draft convention in 1928 by the league of nations still adopted the same criteria of "fiscal domicile." The drafting and language adopted in the model are essentially in tandem with the spirit of the report of the technical experts submitted in 1925.

define the concept similarly; using the resolutions, general comments, and other *travaux préparatoire* documents.²⁰

Following that draft, we had the Mexico and London Model Tax Conventions of 1943 and 1946 respectively.²¹ These drafts differed substantially in their approach to breaking the ties of dual corporate tax residence. While the London draft supported the idea of making companies resident where they have their center of management, the Mexico draft was in support of the idea of making companies resident where they are organized, i.e., where the companies were incorporated. This difference between both models is reflective of the difference in legal systems, and differences in approaches to preventing double taxation between the developed and developing world. It was perhaps the perfect foreshadowing of the lack of agreement and unification that would characterize global tax treaty policymaking between developed and developing economies that still haunts the OECD to date.²²

The predecessor to the OECD, the Organisation of European Economic Cooperation (the OEEC), took the next big steps in global tax treaty development in the late 50s and early 60s. through different reports issued between 1958 and 1961, the OEEC reiterated that in cases of dual residence of companies, the company will be deemed to be resident where it has its place of effective management (POEM). This language was eventually adopted in the 1963 draft and remained unchanged (in substance) in all drafts of the OEEC, and the OECD, between the 1963 draft and 2001.²³ The work of the United Nations (UN) Model was based on the Mexico draft and the UN Model prioritized the place of incorporation rule which had been adopted by the Mexico Model.

Technological advancements and increasing use of remote management were some of the factors that led the OECD to question the POEM as an effective test for determining corporate tax residence in the 2001 and 2003 Business Profits Technical Advisory Group (BP TAG) reports. These reports questioned the viability of alternatives, eschewed the utility of the adoption of place of incorporation and ultimately considered the use of other rules to supplement the POEM test in the OECD Model Tax Convention (the Model). The obvious attempt to clarify the application of the POEM by proposing the adoption of a hierarchical test in the 2003 report was rejected. In a 2008 amendment to the commentary to the Model, the OECD removed the sentence which sought to clarify the POEM as the place where the most senior management personnel meet to make

20 Legal basis for this can be supported by the principle of international law stated in article 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties which provides that preparatory work of the treaty and circumstances of its conclusion are helpful in interpreting the provisions of a treaty.

21 Reuven S. Avi-Yonah & Haiyan Xu, *A Global Treaty Override: The New OECD Multilateral Tax Instrument and its Limits*, 39 Michigan Journal of International Law 155, 156 (2018). These drafts have been recognized for heavily influencing the drafts of model tax treaties developed by the OECD and almost all drafts that came after the second world war. While the OECD built on the London Model, the United Nations built on the Mexico Model.

22 See, Yariv Brauner, *Serenity Now! The (Not So) Inclusive Framework and the Multilateral Instrument*, 25 Florida Tax Review 489 (2022), for an extensive discussion on the lack of unified views on the OECD's approach to global tax treaty reform in the MLI, lack of general acceptance of some of the provisions included in the MLI, etc.

23 *Supra* note 12 at 468.

decisions for the company.²⁴ Unsurprisingly, this only worsened the vagueness associated with the definition of POEM. It led to questions about whether the OECD preferred other approaches to defining POEM such as where the daily management of the company occurred.²⁵

In 2008, the OECD also introduced an alternative tiebreaker rule for dual corporate tax residence to the Commentary to the Model Tax Convention (the Commentary). It provided member states with an opportunity to resolve cases of dual corporate tax residence by mutual agreement procedure. However, it was not until 2017 that this amendment was made to the Model and there were a series of events that led to this. The global financial crisis revealed the corporate tax planning of multinational enterprises (MNEs), and how MNEs erode the domestic tax base of several countries and shift profits to low-tax jurisdictions. This situation led to conversations about the morality of the tax planning activities of MNEs. These heavy media criticisms and public debates prompted the OECD to intervene through its base erosion and profit shifting (BEPS) project which had the primary objective of combatting the harmful tax practices of MNEs.²⁶ In 2015, the OECD released a 15-point action plan to address these issues. Action 6 of its project dealt with preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances.²⁷ One of its objectives was to prevent the exploitation of the POEM test by MNEs and to instead adopt an approach of having the competent authorities of contracting states decide cases of corporate tax residence. It was this conclusion that led to its amendment of the Model in 2017. As it was making changes to the Model, the OECD began working on the MLI to make changes geared at preventing tax treaty abuse. In addition to requiring that competent authorities endeavour to resolve cases of dual corporate tax residence by mutual agreement, the MLI also denied treaty benefits to such companies until a resolution has been reached.²⁸

As our examination of the historical evolution of the tiebreaker rules for companies has shown, although the jurisprudence of tiebreaker rules for tax residence of companies has been evolving with minor modifications every now and then, the rule has remained largely unchanged for the past century of active global tax treaty policy making. The BEPS project, and subsequently the MLI, represented the first radical change to the tiebreaker rules for corporate residence in close to 100 years. While there are still scholarly debates about the efficacy of the MLI to address the challenges identified in action 6 of the BEPS

24 Lidija Zivkovic, *Resolution of Dual Residence Instances in the Case of Companies*, 2020 Annals of the Faculty of Law in Belgrade-International Edition 111, 117 (2020).

25 *Ibid.*

26 Daniel Olika, *Tax Morality: Examining the BEPS Debate, Work of the OECD and Its Impact on Africa*, 11 Pretoria Student Law Review 89, 90 (2017). In response to questions about the morality of their actions, MNEs often replied that their actions were not illegal. This has led to debates on the conflict between morality and legality in the tax planning of MNEs. See also, Hella Ebrahimi, *Starbucks, Amazon and Google accused of being "immoral"*, THE TELEGRAPH (Dec. 12, 2022, 11:57AM), <https://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/9673358/Starbucks-Amazon-and-Google-accused-of-being-immoral.html>.

27 *Ibid.*, at 99.

28 Article 4, paragraph 1 of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

project,²⁹ the current wording of the tiebreaker rules represents the latest position of the OECD on resolving cases of dual corporate tax residence. We shall now examine this new change to tiebreaker rules of dual corporate tax residence in tax treaties.

3. Tiebreaker rules for corporate tax residence under the MLI

The main MLI provision dealing with dual tax residence of companies can be found in article 4 paragraph 1 which provides as follows:

Where by reason of the provisions of a Covered Tax Agreement a person other than an individual is a resident of more than one Contracting Jurisdiction, the competent authorities of the Contracting Jurisdictions shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting Jurisdiction of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Covered Tax Agreement, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by the Covered Tax Agreement except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting Jurisdictions.³⁰

The provision is self-explanatory. It essentially seeks to provide a regime where issues of dual tax residence of companies are resolved not by any rule, such as; POEM or place of incorporation, but by mutual agreement procedure (MAP) between the competent authorities of the contracting states. It however notes that the competent authorities are to consider these rules and any other relevant factors in deciding on the tax residence of companies. The second paragraph of this article also reinforces that this provision is to apply as the tiebreaker rule for corporate tax residence or replace such tiebreaker rules. Paragraph three of the article also provides for different reservations that countries can make to the implementation of this provision in their tax treaties.³¹ These reservations range from the non-application of the provision altogether to its non-application when a country already has either a mutual agreement procedure or denial of treaty provision in place for the resolution of cases of dual tax residence for companies.

29 See, Nathalie Bravo, *IS THE MULTILATERAL INSTRUMENT REALLY MULTILATERAL?* IN *MULTILATERAL CONVENTION FOR TAX-FROM THEORY TO IMPLEMENTATION*, 89 (S.A. Roche and A. Christians ed., Wolters Kluwer, Series on International Taxation, 2021).

30 Article 4, MLI.

31 This provision has been inserted in article 4 and other articles of the MLI where no consensus was reached to provide countries with the option not to implement a particular provision in their tax treaties. Some scholars have argued that the presence of this provision in the MLI is a weakness in that it will push parties further away from coordination which is one of the main objectives of the BEPS project. See, Joseph Morley, *Why the MLI Will Have Limited Direct Impact on Base Erosion and Profit Sharing*, 39 *Northwestern Journal of International Law & Business*, 225 (2019).

3.1. Negative Reception of the MLI's Tiebreaker Rule

In commenting on this provision of the MLI, while several reasons have been adduced for benefit of this provision and its importance,³² the focus of this section of the paper is to show the limitations of this provision. Thus, we start out by noting that notwithstanding the advantages of this provision identified in the literature, it has also been the subject of intense criticisms right from when it was introduced under the BEPS action plan 6. Unsurprisingly, it has generally not been well received even by countries that have signed the MLI. As of November 30, 2022, 100 countries have signed the MLI. Out of these countries, sixty countries have opted out of the application of this provision of the MLI altogether.³³ Furthermore, three countries opted out of this provision on the basis that they had adopted the MAP in their tax treaties,³⁴ two countries opted out on the basis of provisions in their tax treaties denying treaty benefits in cases of dual tax residence of companies,³⁵ four countries opted out on the basis that they had MAP in their tax treaties as well as provisions on how the company is to be treated in cases of dual tax residence,³⁶ and one country opted out of the provision of article 4 paragraph 3(e) which reserves the right to provide total denial of treaty benefits.³⁷ While these numbers can easily change at any time, they are reflective of the current attitude towards the implementation of this provision in the MLI. They are a great representation of the fact that even for countries signed to the MLI, they do not intend to adopt the new tiebreaker rules. Notwithstanding the current attitude towards this provision, we find that it will continue to feature in the tax treaty conversation on resolving dual tax residence of companies and may possibly begin to be applied in the future.

3.2. The MAP Tiebreaker Approach

Beyond the lack of widespread acceptance of this provision, the first issue with the general wording of this provision in the MLI is the adoption of the MAP as a tiebreaker rule. The provision represents the OECD's position that it intends for instances of dual tax residence of companies to be resolved on a case-by-case basis.³⁸ In terms of approach, the provision notes that the competent authorities of the contracting states "shall endeavour" to determine by MAP the

32 See, Annet Wanyana Oguttu, *Should Developing Countries Sign the OECD Multilateral Instrument to Address Treaty-Related Base Erosion and Profit Shifting Measures?* CGD POLICY PAPER, (Dec. 13, 2022, 11:11AM) <https://www.cgdev.org/sites/default/files/should-developing-countries-sign-oecd-multilateral-instrument-address-treaty-related.pdf>.

33 OECD, *MLI Database-Matrix of Options and Reservations*, OECD (Dec. 13, 2022 10:10AM) <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>.

34 *Ibid.* This is further indicative of the lack of acceptance of this provision in tax treaty practice of countries in that only 3% of countries were willing to opt out of the MLI provision because of acceptance of the procedure in their tax treaties.

35 *Ibid.*

36 *Ibid.*

37 *Ibid.*

38 It appears that the OEEC, the predecessor organization to the OECD, had first recommended this approach in the 50s when it started working on tax treaties but it was subsequently removed from the final draft convention it released. See, *Lidija*, pp. 118-119.

contracting state in which the company shall be deemed to be resident. The clear choice of language here is indicative of the fact that there is no obligation on the contracting states to resolve the dual tax residence situation that has arisen. Thus, without an obligation to resolve the dual tax residence cases that arise, the contracting states may easily leave the tie unbroken. The provision basically confers a discretionary power on the tax authority to resolve the situation³⁹ and therefore does not provide for certainty in its application. It does not take much to conclude that this approach is very ineffective and undoubtedly would lead to cases of double taxation where companies are deemed to be resident in two different countries under a treaty. This defeats the application of the treaty to companies and may be a roundabout way of suggesting that either the OECD is unable to provide a more effective rule in place of the current one or that it is more concerned about preventing the possibility of double non-taxation of companies than preventing the double taxation of companies.⁴⁰ Generally, the argument has been made that despite its inefficacy, this rule is more likely the policy favourite because of the current norm in the international tax world.⁴¹ The approach also leans closely towards not recommending any tie-breaker rule for companies and suggesting that dual resident companies are to be taxed doubly, and this is an approach that is also represented in some bilateral double tax treaties in the world today.⁴² The basis for adoption of this approach would be because of its tendency not to be exploited or manipulated. Notwithstanding, a tax rule's lack of susceptibility to be exploited does not mean it is effective and does not justify its adoption,⁴³ especially when the applicability of tax treaties depends on it.

In terms of the procedure for initiating the MAP, the OECD notes in its Commentary that the taxpayer has the obligation to initiate the MAP where it believes it would be dual resident under the tax treaty by following the procedure in article 25 of the OECD Model.⁴⁴ The taxpayer is also to initiate this within a particular timeline failing which the competent authorities do not have the obligation to act. This highlights another shortcoming of this approach in that the lack of clear timelines on the resolution of this dual tax residence issue may keep the taxpayer in a limbo regarding the application of the treaty for a long time.⁴⁵ This situation is worsened by the fact that article 25 of the OECD Model which deals with MAP has no clear timeline for resolving issues arising from the interpretation of the treaty. This failure also makes the need for the application of provi-

39 *The Competent Authority Concept in United States Tax Treaties*, 2 Law and Policy in International Business, 232, 241 (1970).

40 This is more likely the case especially when one considers that the MLI resulted from action 6 of the OECD BEPS project seeking to deny treaty benefits in cases of tax avoidance of MNEs and action 2 which sought to prevent the hybrid mismatch arrangements that were made possible in part by dual tax residence of companies.

41 *Brauner supra* note 9 at 998.

42 Dennis L. Zakas, *Dual Residency and Double Taxation of Individuals and Corporations under the 1980 United States-United Kingdom Income Tax Treaty*, 21 Virginia Journal of International Law, 555, 576 (1981).

43 David Elkins, *The Sanford E. Sarason Conference on Critical Issues in Comparative and International Taxation II: Taxation and Migration: The Elusive Definition of Corporate Tax Residence*, 62 St. Louis University Law Journal 219, 221-224 (2017).

44 *Supra* note 10, para. 24.2

45 Cosima Gerlach and Nicola Niemeyer, *The New Tie-breaker-Rule for Companies According BEPS Action Point 6: A (Too) Radical Change*, 46 Intertax 753, 760 (2018).

sions on arbitration more necessary to resolving treaty disputes.⁴⁶ Unfortunately, arbitration was not made mandatory under the MLI.⁴⁷

Another limitation to the MAP tiebreaker approach is that despite the lack of obligation or timelines for the competent authorities to act, article 4 of the MLI restricts the application of treaty benefits to the taxpayer where the competent authorities are unable to resolve the situation of dual tax residence. This provision seems punitive in that the taxpayer bears the brunt of a failure of the competent authorities to act and it is unfair to the taxpayer considering that the same provision does not make it mandatory for the competent authority to act. It is not good tax policy because it is not all cases of dual tax residence that are motivated by tax avoidance. Although for countries with a foreign tax credit or exemption system under domestic law, the impact of this on companies may not be as huge compared to countries that rely on tax treaties to provide relief for double taxation. Furthermore, in situations where a dual tax residence would have arisen innocently, it deviates from the core purpose of tax treaties which is to provide relief from double taxation.

Overall, the lack of certainty and procedural inefficiency associated with this tiebreaker approach does not seem to have contributed positively to the situation with dual corporate tax residence that was created by the shortcomings associated with the POEM rule.

3.3. The Uncertain Legal Standard

In a rather curious fashion, the language of the MLI requires that competent authorities in attempting to resolve the dual tax residence of companies are to adopt the POEM, place of incorporation and any other relevant factor. Clearly, this phrase is riddled with uncertainty for the taxpayer as well as the competent authorities. In summary, the OECD went from canvassing for the POEM rule for decades and after intense criticisms of the rule, basically said; cases of dual tax residence should now be resolved by the competent authorities by applying rules that have been characterized as ineffective and other factors the competent authorities may wish to consider. As noted earlier in this paper, uncertainty and unfairness in this manner does not augur well for both the application of the rule and for the taxpayers who may be subject to its application where it is adopted.

The inclusion of the POEM rule is problematic because listing it as a factor in light of the acknowledgment of its inefficacy in modern times, due to –amongst other things– mobility issues,⁴⁸ and its susceptibility to manipulation, shows that the OECD has not introduced anything pragmatic or original in terms of resolving dual tax residence in the MLI. Asking contracting states to still apply

46 See, William W. Park, *Income Tax Treaty Arbitration*, 10 George Mason Law Review, 83 (2002). See also; Daniel Olika & Ilemobade Olateru-Olagbegi, *Assessing the Transfer Pricing Disputes Framework in Nigeria*, 43(2) Business Law Review 65 (2022).

47 See, OECD, ACTION 6- 2015 FINAL REPORT, 91-93.

48 Eva Burgstaller and Katharina Haslinger, *Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule-Concept, Developments and Prospects*, 32 Intertax 376, 382 (2004).

the POEM rule is indicative of the general helplessness as to the most effective way to resolve dual tax residence of companies. This is complicated by the rather curious inclusion of the place of incorporation rule to the list of factors competent authorities are to consider. This rule had been disregarded by the OECD in the past⁴⁹ and one wonders what the justification for its inclusion is at this time.

Furthermore, the MLI enjoins contracting states to apply "other relevant factors" to the resolution of dual tax residence. This begs the question, what are the other relevant factors? In the absence of any guidance or universal agreement on this point, this rule, if adopted, is going to lead to uncertainty in its application. Taxpayers faced with a situation are bound to be unsure of what the outcome of the MAP would be because they are unsure what rule the contracting states would be applying in any given situation.⁵⁰ The competent authorities are also bound to suffer the same uncertain fate as they are bound to be unsure what factors to apply. Where different countries approach the issues differently, it is bound to also complicate the MAP tiebreaker approach.

Another issue presented by the MLI's position is uncertainty as to the order in which the proposed tests are to be applied. By enjoining contracting states to apply the POEM, place of incorporation and any other relevant factors; is the OECD suggesting that they are to be applied concurrently or just one of them is to be applied or the rules are to be applied a hierarchical order?⁵¹ It would appear that the preference of the OECD is that there should be a concurrent application of these factors at the same time to determine which one of them helps to answer the question of where the company should be deemed resident. But it is worth noting that without providing a hierarchy to their application, a contracting state faced with a question of resolving dual tax residence may therefore choose any factor it so wishes that is possibly not even listed since it has no obligation to follow either the POEM or place of incorporation rules.

We are forced to ask ourselves, have we considered all possible options for resolving dual tax residence that may exist? The next section of this paper seeks to look into this issue.

4. Is there a way forward?

4.1. Is There an Alternative Rule Worth Considering?

The idea of determining the residence of a company –subject to the taxing-powers of two different countries– based on where it is resident, has evolved

49 *Supra* note 45 at 761. Apparently, the rule had first been introduced by the OEEC in discussions in the 1950s leading to the preparation of its draft but was subsequently deleted from the final work that was produced at that stage.

50 *Ibid.*

51 *See, supra* note 45, for an extensive discussion of the possibility of a hierarchical rule in relation to resolving dual tax residence of companies. The application of a hierarchical rule appears to be enjoying continuous positive reception in relation to individuals.

from the economic allegiance theory canvassed by the four economists.⁵² Their argument at the time was simple but produced the rather interesting POEM rule that has failed to effectively lead us to the economic allegiance of companies for decades. They argued that where the center of management is located is the best possible solution to ascertaining where the company owes its economic allegiance,⁵³ but there is reason to believe that this is not necessarily the case. Are there other options that can be helpful in ascertaining the so-called economic interest of the companies? This question becomes important in light of the criticisms to the MLI identified in the preceding section. The first part of this section attempts to provide an answer by looking closely to a line of thought that is often disregarded for being too difficult.

It is noteworthy that the MAP approach does not align with the foundational tiebreaker approach identified in the work of the four economists which was grounded in the application of the economic allegiance theory to resolving cases of dual tax residence. The four economists had argued that the dual tax resident company is to be deemed to be resident in the country where it owes its economic allegiance.⁵⁴ In seeking to ascertain how this determination may be made, they had eschewed any political allegiance approach to be found in the place of organization or incorporation of the company. Clearly such an approach would be ineffective and could easily be manipulated for tax avoidance purposes. The four economists however believed that the approach that best reflects the economic allegiance theory was an earlier version of the POEM as identified in the second part of this paper. They believed that having a company resident where its managers meet represents the best approach since this is reflective of how value is created for the company.⁵⁵ Their argument was that wealth is produced not merely by the "community of economic life" which facilitates it but also by the human relations which contribute to this.⁵⁶ By so doing, they were invariably prioritizing entrepreneurship as the most important factor of production for the purpose of creating value and making a company resident where value is created, i.e. where the managers meet. It is noteworthy that this may not have represented the best approach for two main reasons. First, the four economists conceded that the limitation of the POEM (and we could argue of prioritizing entrepreneurship for deciding the location of value creation of the company) is that management is mobile, and managers may run a company from a distance. This point does not warrant further elaboration because if it was true in the 1920s, the ramifications to the truth of this point are innumerable today. Second, it seemed to have represented the prevailing economic thought of the late nineteenth and early twentieth century that entrepreneurship is the most important factor of production for the purpose of creating value.⁵⁷ Apart from the fact that the issue of what factor of production is the most important was a subject of scholarly debate, making this test dependent on one factor with an obvious limi-

52 See, *Supra* note 12 at 462.

53 *Supra* note 13 at 21.

54 *Ibid.*

55 *Supra* note 13 at 23.

56 *Ibid.*

57 See, Philip A. Klein, *Changing Perspectives on the Factors of Production*, 22 *Journal of Economic Issues*, 795 (1988).

tation like mobility,⁵⁸ negates the need of determining where the company is fixed, and was therefore not the best approach. Thus, they could have been wrong, as decades of treaty practice has shown, to have suggested this approach as the best way to ascertain where a company owes its economic allegiance.

In light of the above identified limitations, perhaps a better approach is to consider where the most value is created between two contracting states would be an aggregation of the factors of production of the company in both states, then determining where the company uses the most factors as where it is resident. A similar test appears to have been considered by the OECD in the past which it referred to as the economic nexus test.⁵⁹ This would be consistent with emphasizing that different factors of production are responsible for creating economic value and it is not always the case that one factor is the most important to a company for the purpose of creating value. Thus, aggregating this will always produce the best-case scenario as opposed to relying on just one factor.

Ultimately, the connection between a company and any country is only an economic one.⁶⁰ In cases of dual tax residence, as between two contracting states, where the company derives more economic value should therefore be used to justify the application of a tax treaty to determine who taxes this economic value. Bearing in mind that the treaty can provide relief for double taxation that may occur, risks associated with double taxation of profits or taxation of foreign sourced earnings in this situation are reduced. The OECD, by listing POEM, place of incorporation and other relevant factors, already admits that an aggregation of various factors⁶¹ is to be considered for resolving dual tax residence. Thus, bearing in mind that the OECD already tacitly recognizes that no one factor is more important than the other, adoption of an approach that considers all the possible factors that can lead to that resolution of dual tax residence is more likely to produce a true reflection of where a company is resident at all times. The aggregation of economic interest, therefore, warrants a closer attention as a tiebreaker rule.

The limitations of an approach that seeks to aggregate the economic factors of value creation for the purpose of deciphering a company's tax residence is not without its difficulties. First, doing so will not align with the view of the OECD which prefers a residence-based taxation to a source-based taxation.⁶² Second, surely, such an approach will face valuation problems when value is to be compared for the factors of production used between two countries with different economic systems. Notwithstanding, a thought to consider may be to ascertain how the aggregate factor interacts with the economic value or profit generated, or states may consider a set of tests that helps to reach this conclusion and negotiate these tests into their treaties. This is important because despite its limitations and the problems it poses, determining true economic allegiance is better approached by considering the multiple factors that help to create the

58 It is unsurprising that the rule bears no relevance in the twenty-first century world.

59 *Supra* note 5 at 45.

60 David Elkins, *The Myth of Corporate Tax Residence*, 9 Columbia Journal of Tax Law, 5, 23 (2017).

61 Although not economic factors. From the suggestion of POEM, place of incorporation, and any other relevant factor; it would appear that the OECD is looking at formal and substantive factors.

62 *Supra* note 5.

value as opposed to prioritizing any one factor above the others or adopting a formal approach like place of incorporation that tends to have no bearing on the economic outcome of the company's activities.

4.2. What Can Be Done to Improve the MAP Tiebreaker Rule in the MLI?

At the end of the day, because deciding who to tax is within the exclusive preserve of a contracting state and an issue of sovereignty, tax treaties cannot define residence.⁶³ The role of the tax treaty with respect to defining residence is therefore to prevent double taxation by breaking the tie when a company qualifies as a tax resident of two contracting states. The position the OECD has established with the MLI suggests that for companies where it is already difficult to use any one factual determinant to determine with precision where they are resident –and to prevent such factual determinants from being exploited by companies– it is better to leave the tiebreaking to the competent authorities of both states. As presently constituted, this rule is fraught with many challenges. The preceding section of this paper was devoted to identifying such challenges. Admittedly, the alternative identified in the preceding section of this paper is not an easy one. Thus, this subpart seeks to propose areas of improvement for the current position in the MLI.

First, with regards to the application of the MAP tiebreaker, the OECD needs to provide guidance on many procedural issues. The uncertain timelines for the resolution of the dual tax residence does not show good tax policy. It is recommended that a timeframe be proposed to prevent this process from going on forever while the company involved continues to suffer from double taxation.⁶⁴

Additionally, the competent authorities should be mandated to resolve this issue as opposed to being provided with a discretion as to whether to resolve a case of dual tax residence or not. As noted above, while the justification for the adoption of this approach may have been to prevent dual tax residence, given the possibility of a company being dual resident under a treaty due to no fault of the company, this warrants a revision. Additionally, the option of arbitration needs to be provided in the treaty to simplify the process and provide companies with an opportunity to decide whether to pursue an arbitration procedure or the MAP.⁶⁵ If the OECD is keen on proceeding with the case-by-case analysis as opposed to designing a rule, then this has a higher potential of success.

Second, the tests or standards to be considered by the competent authority in resolving dual tax residence need to be stated precisely. This is extremely important to prevent inconsistencies in their application. It may also be prudent

63 This is buttressed by the fact that the tax treaties do not attempt to define who a resident is but subject that determination to whoever or whatever falls within the complete taxing powers of a state. Thus, it is left for the states to decide how to arrive at that conclusion. To do otherwise would be akin to making the domestic tax laws of contracting states through tax treaties.

64 Some scholars have recommended that the timeframe be restricted to six months. See, *supra* note 5 at 760.

65 See, M. Zuger, *Conflict Resolution in Tax Treaty Law*, 30 Intertax 342 (2002).

to consider the creation of a safe harbour rule for the application of the MAP tiebreaker and denial of treaty benefits rule, to protect smaller companies who may be affected by the application of this rule.

5. Conclusion

The work of the OECD on the MLI represents the first significant change to the tiebreaker rules for dual tax residence in close to 100 years. In the final analysis, it is clear that the position in the MLI appears to be more concerned about preventing double non-taxation than actually breaking the tie of dual tax residence, and by so doing preventing a case of double taxation. Whether this rule is effective or not is going to have an impact on the free flow of capital. Where it is not, it would negate the idea of the creation of tax treaties for companies who are caught up, innocently or not, in the web of dual tax residence. Furthermore, it is worth noting that the approach adopted by the MLI is a clear deviation from the economic allegiance theory that underpins the resolution of dual tax residence from the early days of tax treaties. Unsurprisingly, even among countries that have signed the MLI, this MAP tiebreaker rule and denial of treaty benefits have not been positively received. It is doubtful whether, unless the rule is significantly modified, the situation will change with respect to countries choosing to adopt the MLI's approach to breaking the tie of dual tax residence in the future. If this MLI rule were to be adopted as currently designed, then a lot is hanging in the balance on the applicability of tax treaties to companies in the future. It is akin to saying tax treaties are for individuals and not companies, unless of course a company has just a single tax residence under the tax treaty.

This opportunity to resolve a perennial issue of resolving dual tax residence of companies by the OECD appears to have left more to be desired. We hope that this is not the last stop in the evolution of the tiebreaker rule for dual tax residence of companies. At the earliest opportunity for revision, it is hoped that the OECD revises its current position to make the tiebreaker rule more effective and reflective of the economic allegiance theory that underpins the resolution of dual tax residence of companies.

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

COLABORADORES

Rosa Litago Lledó
Universitat de València

Manuel Jesús Lucas Durán
Universidad de Alcalá

José Andrés Rozas Valdés
Universidad de Barcelona



LA TRASCENDENCIA PRÁCTICA ACTUAL DE LA ANULACIÓN DEL ART. 197 BIS.2 RGIT POR EL TRIBUNAL SUPREMO

Rosa Litago Lledó

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

(España)

Como referenciar: Litago Lledó, R. (2023). La trascendencia práctica actual de la anulación del art. 197 bis.2 RGIT por el Tribunal Supremo. *Revista Técnica Tributaria* (140), 155-172.

SUMARIO

1. Introducción
2. Panorámica actual: la anulación del art. 197 bis.2 RGIT por el TS en Sentencia nº 1246/2019, de 25 de septiembre, seguida de la inactividad reglamentaria
3. La necesidad de delimitación del verdadero alcance, naturaleza y contenido del art. 197 bis RGIT como objeto del recurso de casación
4. La ineludible conexión del art. 197 bis RGIT con el art. 32 RST: un elemento decisivo para el enjuiciamiento que fue preterido por el TS
5. La cobertura legal del art. 197. Bis RGIT como argumento principal del recurso directo decidido por el TS y verdadera clave de la cuestión
6. Análisis crítico de los criterios interpretativos empleados y omitidos por el TS
7. El supuesto vacío normativo no colmado por la inactividad reglamentaria: ¿es reprochable jurídicamente?
8. Algunas conclusiones sobre la situación actual

1. Introducción

El objetivo de este estudio es analizar, una vez han transcurrido más de tres años desde la anulación parcial por el TS del apartado 2 del art. 197 bis del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGIT), si tal decisión, que, en teoría, comporta la expulsión del ordenamiento jurídico de esta concreta previsión reglamentaria, ha podido tener o no efectos prácticos y ver cuáles son estos. No se trata de un estudio empírico, ni mucho menos, como evidencia el propio nombre de la sección donde se enmarca el trabajo, sino de un análisis crítico de una decisión jurisprudencial que en su día concitó mucho interés y notoriedad. Habida cuenta de lo anterior, es lógico, por tanto, que el foco se centre en los argumentos de la decisión jurisdiccional. Contando, además, con un elemento esencial que es el que contribuye a dotar de actualidad el tema. Y es que, en toda esta cuestión, ha habido una constante que, a mi modo de ver, influye decisivamente en las posibles conclusiones a alcanzar. Me refiero a la inactividad reglamentaria que la ha caracterizado. Y es una inactividad apreciable en dos momentos determinados. En primer lugar, y desde la reforma de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ya que tuvieron que transcurrir más de dos años para que se llevara a cabo la subsiguiente de los reglamentos de desarrollo de la misma. En concreto, y por lo que ahora interesa, los del RGIT y el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (en adelante, RST), que no entraron en vigor hasta el 1.1.2018. Este prolongado lapso transcurrido ya invita a pensar, a mi modo de ver, en la verdadera necesidad del desarrollo reglamentario, pues de ser así, la inactividad reglamentaria habría supuesto un enorme retraso en la aplicación práctica de la reforma de la LGT, aún más, de la reforma del art. 305 del CP que, como es de sobra conocido, data del año 2012 y se debió a la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. El evidente desfase de las normas reglamentarias con los precedentes legales, penal y tributario, parecía imponer mayor celeridad en el desarrollo que, sin embargo, no se produjo. La respuesta práctica sobre la efectividad del sistema legal instaurado en 2015 de modo más detallado pero ayuno de desarrollo reglamentario es una cuestión que sólo el análisis de los datos que ofrece la AEAT podrá conocerse y que, como he dicho, no es objeto de este trabajo.

En segundo lugar, y por lo que se refiere al art. 197 bis. 2 RGIT, está la inactividad reglamentaria que se observa tras su anulación. Ya que el precepto no ha sido modificado o alterado, y menos aún suprimido en lo restante, tras aquella decisión.

Pues bien, estas dos circunstancias expuestas: el retraso en la aprobación y entrada en vigor de esta concreta previsión reglamentaria, unida al hecho de que tras su anulación no se haya colmado el supuesto vacío normativo provocado

por la decisión del TS, —efecto que, por lo demás, es acorde con las limitaciones que, tratándose de un recurso directo contra una norma reglamentaria del Gobierno, le impone la normativa sobre el recurso contencioso-administrativo, ex art. 71 LJCA—, permiten, en mi opinión, plantear la hipótesis sobre que la verdadera utilidad de la norma en cuestión es más bien escasa. Conclusión que se alcanza, lo adelanto ya, porque se trata de un precepto meramente aclaratorio de la LGT y que no contempla las situaciones ni provocaba los efectos que le achacó el TS, como trataré de demostrar a través del análisis crítico de los argumentos esgrimidos en la STS nº 1246/2019, de 25 de septiembre, tanto en su fallo como en el voto particular formulado por los magistrados MAURANDI y TOLEDANO a la posición mayoritaria.

2. **Panorámica actual: la anulación del art. 197 bis.2 RGIT por el TS en Sentencia nº 1246/2019, de 25 de septiembre, seguida de la inactividad reglamentaria**

Desde un punto de vista sustantivo, la problemática objeto de este estudio se refiere a las potestades con que cuenta la Administración tributaria cuando aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública. La importancia de la cuestión estriba en que ha estado originada por la concurrencia de dos de los rasgos que caracterizan en los últimos tiempos las actuaciones de los llamados operadores jurídicos en relación con el Derecho tributario español. En este caso concreto tenemos, por un lado, unas normas legales deficientemente redactadas enmarcadas en el Título VI de la LGT, que incorporó la Ley 34/3015, de 21 de septiembre, y que no dejaba del todo claro si en el régimen especial que instauraba se comprendían únicamente los casos en que los indicios de delito contra la Hacienda Pública se apreciaban en el curso de un procedimiento inspector excluyendo, en consecuencia, el resto de hipótesis posibles. Duda que el art. 197 bis RGIT vino a aclarar en sentido afirmativo, ocupándose, por tanto, de aquellos supuestos que no seguirían ese nuevo régimen especial cuya cobertura se remontaba a la reforma del art. 305 CP por la LO 7/2012, de 28 de diciembre.

Por otro lado, la segunda pieza del problema es la STS nº 1246/2019, de 25 de septiembre, en la que el art. 197 bis RGIT es objeto de enjuiciamiento por el TS a través de un recurso directo y que culmina en su anulación «interpretativa» y limitada al apartado 2, al modo en que se pronuncia el TC, pues, repárese que el tenor literal del fallo recuerda aquellas sentencias de inconstitucionalidad en que el TC anula parcialmente un precepto y lo mantiene en parte en vigor siempre que del mismo se haga una concreta interpretación y se aplique de un determinado modo. Ese fue el conocidísimo caso de la STC 185/1995, de 14 de diciembre, sobre el art. 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, especialmente el apartado 4º de su Fallo.

La equiparación del caso que nos ocupa con aquella forma de actuar del TC la propicia, en mi opinión, la redacción del fallo por el TS cuyo tenor literal es el siguiente: «Anulamos el número 2 del artículo 197 bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio (sic) *en cuanto permite que la Administración tributaria pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Fiscal cuando aprecie*

indicios de delito en los casos en que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción». Cabe preguntarse, por ello, si la nulidad declarada es sólo en cuanto el precepto afectara a esos casos y no a otros, ya que ni siquiera precisa si se ha de tratar de actos firmes o no, algo que el precepto cuestionado no contempla en modo alguno pero que el TS (FJ 4.7) sí ve en su dicción literal. En suma, es cierto que la sentencia dictada en casación fijará la interpretación de las normas cuestionadas (art. 93.1 LJCA), pero, en este caso, esta labor se ha ejercido de un modo bastante cuestionable, dicho sea con el máximo respeto, a la vista de los argumentos empleados y de los efectos que se analizarán a continuación. Así como no cabe olvidar el límite que supone el art. 71.2 LJCA que dispone: «Los órganos jurisdiccionales no podrán determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos de una disposición general en sustitución de los que anulen ni podrán determinar el contenido discrecional de los actos anulados».

Este hecho es, a mi modo de ver, trascendental ya que deja muchas dudas sobre cuál es exactamente la situación vigente desde entonces. Situación frente a la que ni el legislador ni el Gobierno han reaccionado, como ya he señalado. Y, tal vez, cabe preguntarse si el motivo de esa inactividad sea simple y llanamente que no resulta necesaria una respuesta normativa porque la anulación por el TS del art. 197 bis.2 del RGIT no tiene verdaderos efectos prácticos. De ser cierto esto último, lógicamente, cabe preguntarse cuáles serían las razones que hay detrás. Así, bien puede ser que el precepto reglamentario anulado, frente a lo que sostenían los recurrentes, avalados por el parecer mayoritario del TS, fuera, en realidad, superfluo en cuanto meramente aclaratorio de la LGT que, al permanecer inalterada y vigente, y pese a su confusa redacción, continúa desplegando efectos en el mismo sentido que detallaba el precepto anulado. Para lo que cuenta, además, con la ayuda de otra norma reglamentaria esencial como es el art. 32 RST, en la versión vigente desde el 1.1.2018, ya que fue modificado simultáneamente al art. 197. Bis RGIT, por el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre. Esta es la hipótesis que trata de demostrar este análisis y cuya principal virtualidad sería dotar de sentido a la aparentemente inexplicable falta de respuesta normativa que lo supliera o modificara.

3. La necesidad de delimitación del verdadero alcance, naturaleza y contenido del art. 197 bis RGIT como objeto del recurso de casación

El artículo 197 bis RGIT es, como se sabe, fruto de la modificación parcial del RGIT llevada a cabo por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre, que introdujo un nuevo Capítulo IV en el Título V del citado Reglamento, y cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1.1.2018. Aun con muchísimo retraso, –más de dos años–, esta reforma venía justificada por la necesidad de desarrollo de la llevada a cabo en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que, a su vez, desarrollaba, también con mucha dilación, la reforma del art. 305 CP por la LO 7/2012, de 27 de diciembre.

Para poder hacerse una idea cabal de cuál es el verdadero problema que se plantea en relación con este precepto reglamentario tras su enjuiciamiento por

el TS, además de su origen, hay que tener en cuenta su contexto. Porque la trascendencia y eficacia de la norma analizada requiere que su lectura se haga de manera conjunta y sistemática con todo el Capítulo IV del Título V del RGIT y, además, extramuros del mismo, que se ponga en relación con el art. 32 RST, que, como ya he dicho, también fue objeto de modificación en las mismas fechas y por la misma causa. Precepto que, en su nueva redacción, no ha sido modificado ni alterado como consecuencia de la Jurisprudencia del TS y que desempeña, a mi modo de ver, un papel clave en esta cuestión. En segundo lugar, y dado que se trata de un precepto reglamentario, no puede prescindirse de lo obvio, esto es, que se debe someter a los mandatos de las normas legales que desarrolla y el hecho cierto es que éstas conforman todo un sistema legal en el que el citado artículo reglamentario trató de ser encajado por su autor. Las normas de rango legal a las que me refiero son, por este orden: el art. 262 LECrim, el ya citado art. 305 CP y, por último, el conjunto normativo formado por el Título VI de la LGT.

En este contexto, y aunque no lo exprese en su título, la hipótesis, el presupuesto de hecho, del art. 197 bis del RGIT, se refiere a la «apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública» por la Administración tributaria. Dicho lo cual, el problema que se deriva tras la STS nº 1246/2019, de 25 de septiembre, proviene, a mi modo de ver, de la incorrecta delimitación de aquel presupuesto de hecho. Porque, mientras una lectura aislada del art. 197 bis RGIT llevaría a pensar que sólo se ocupa del momento en que se puedan apreciar los indicios de delito contra la Hacienda Pública, un examen más detallado del mismo, especialmente, en conexión con el art. 197 quater RGIT, permite atisbar que, en su seno contempla dos aspectos, el temporal y el procedimental. Pues además de referirse al tiempo, también alude a determinados procedimientos, lo que, a su vez, denota cuál es la verdadera naturaleza del precepto que, en mi opinión, insisto, es aclaratoria del Título VI LGT. La razón de esto último es que una de las principales dudas que se desprenden de este régimen especial que supone el aludido Título VI de la LGT es la de su ámbito objetivo de aplicación. En concreto, si el principio general que impone la práctica de la liquidación previa al pase a la jurisdicción penal se ciñe exclusivamente al procedimiento de inspección o bien se puede aplicar en otros casos, significativamente, el del procedimiento de comprobación limitada. Duda que provenía ya del propio tenor literal del art. 305.5 CP que se limitaba a reconocer la posibilidad –no la obligación, a diferencia de lo que se deriva de la reforma de la LGT– de dictar liquidación previa al pase a la jurisdicción penal y que permitió el paralelismo procedimental del procedimiento de recaudación y el proceso penal. El CP, como se sabe, alude a la «tramitación» que deberá desarrollar el legislador tributario, pero no menciona ningún procedimiento concreto, refiriéndose sólo a la «acción de cobro».

Ante este panorama, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, adolecía de una evidente falta de claridad, como acertadamente le reprochan tanto el parecer mayoritario del TS como el voto discrepante de los Magistrados MAURANDI y TOLEDANO, pues resultaba confuso saber a simple vista si el nuevo régimen especial se ceñía exclusivamente al procedimiento de inspección. Pese a ello, la lectura de los preceptos que lo conforman parecía inclinar a esta conclusión,

refrendada por su naturaleza de régimen especial que limita las garantías de los obligados, «presuntos delincuentes» según el autor de la reforma legal. Circunstancia que, tratándose del ejercicio del *ius puniendi* del Estado y estando en juego las garantías penales del art. 24 CE, lleva, lógicamente, a limitar su ámbito de aplicación. En la práctica, ello significa que el anterior sistema previsto por el antiguo art. 180 LGT, de suspensión inmediata de actuaciones administrativas ante la aparición de indicios de delito contra la Hacienda Pública, se mantenía vigente tras la reforma del CP en el año 2012 porque ésta se limitaba al procedimiento de inspección. Para el resto de casos, en la actualidad, el principio general de suspensión inmediata y de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o al juez penal se deriva implícitamente del propio Título VI de la LGT y cumple con lo establecido con el art. 262 LECrim que, en modo alguno, ha quedado vacío de contenido por el vigente art. 305 CP.

En definitiva, la naturaleza aclaratoria del art. 197 bis RGIT se debe, simplemente, a que se limita a confirmar lo que se desprende del Título VI de la LGT. Así lo corrobora la propia ubicación del precepto que da comienzo al nuevo bloque de normas reglamentarias refiriéndose a lo que ha de suceder cuando los indicios de delito no se aprecian en el curso de un procedimiento de inspección. De modo que, una vez despejada la cuestión, los siguientes preceptos son puramente de desarrollo del Título VI de la LGT, y basta para comprobarlo limitarse a la lectura de sus encabezamientos.

Hay un segundo argumento que abunda en la naturaleza aclaratoria del art. 197 bis RGIT y en su consiguiente eficacia limitada. Y es el art. 32 RST en su primitiva redacción. Este fue, precisamente, uno de los motivos esgrimidos por la Abogacía del Estado con enorme acierto, pues en él estriba la clave de la cuestión, pero que el TS, ni en la posición mayoritaria ni en la discrepante tuvo a bien considerar. De hecho, en mi opinión, de haberse atendido, ello hubiera debido comportar la decisión contraria a la que finalmente prosperó. Y, además, hubiera permitido dotar de auténtico sentido a los argumentos esgrimidos por la minoría discrepante.

4. La ineludible conexión del art. 197 bis RGIT con el art. 32 RST: un elemento decisivo para el enjuiciamiento que fue preterido por el TS

El art. 197 bis RGIT, como su antecedente el art. 32 RST, tanto antes como en su actual redacción, toman como punto de partida que la aparición de indicios de delito contra la Hacienda Pública comporta para la Administración tributaria el deber de su comunicación a la jurisdicción penal, tal y como demanda el art. 262 LECrim, y que dicha circunstancia puede acontecer, eventualmente, una vez concluidas las actuaciones de la Administración tributaria tendentes a la regularización e incluso las de imposición de una sanción tributaria, mientras esté abierto el plazo de prescripción penal que es de cinco años.

El art. 197 bis.2 RGIT dice en su primer inciso que «La apreciación de los indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier

momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción». Y en el último añade: «Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas».

Por su parte, el nuevo art. 32.1 RST prevé que, una vez apreciados los indicios de delito contra la Hacienda Pública por la Administración tributaria, el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, producirá diversas consecuencias y, en concreto, en su letra c), establece que: «En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución». Y añade que esto se entiende «sin perjuicio de la posibilidad (...) en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida».

En suma, la dicción literal de ambos preceptos, al referirse a liquidaciones ya dictadas y a sanciones ya impuestas solo contempla aquellas que estén pendientes de ejecución, sin aludir a su eventual firmeza. Pues lo que establece en ambos casos es la «suspensión de la ejecución».

No puede perderse de vista al considerar toda esta cuestión que, durante todo ese lapso que transcurrió desde la entrada en vigor de la reforma de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, hasta la del art. 197 bis RGIT, el texto reglamentario que contemplaba las situaciones hoy recogidas en éste era precisamente, el art. 32 RST, que contaba con la habilitación y cobertura legal del antiguo art. 180 LGT. Este hecho ya es indicativo, a mi modo de ver, de que las situaciones a las que alude el precepto enjuiciado por el TS se rigen por un principio distinto del que prima en el Título VI de la LGT. El principio no es otro que el de la suspensión inmediata que tras la reforma de la LGT ha quedado circunscrito a dos grupos de supuestos: los que se hallan al margen del procedimiento de inspección, y aquellos que, en el seno de este último, no permitan la aplicación del régimen especial porque en ellos concurre una de las causas del art. 251 LGT.

En la constatación de este hecho es donde estriba toda la problemática suscitada por la decisión del TS y que también aqueja al voto particular de los magistrados MAURANDI y TOLEDANO que, pese a lo acertado de sus argumentos y de su conclusión, parte de la misma premisa errónea que el parecer mayoritario ya que no tiene en cuenta la distinción que rige en el sistema legal actual y a la que me acabo de referir.

A diferencia de su predecesor, el art. 197 bis RGIT ya no abarcaría el caso en que los indicios de delito se apreciaran en el curso de un procedimiento de inspección, en el que, a salvo de los casos del art. 251 LGT –desarrollado por el art. 197 ter RGIT–, se deberá aplicar el régimen especial del Título VI de la LGT centrado básicamente en la práctica de una liquidación especial vinculada a delito.

Tras la entrada en vigor de los dos nuevos preceptos reglamentarios hay, además de la anterior, otras diferencias esenciales contenidas, respectivamente, en las letras a) y c) del art. 32.1 RST. La primera de ellas es que ya se prevé expresamente que la apreciación de indicios de delito impide la apertura de un procedimiento sancionador. Hipótesis que no se contenía explícitamente ni en el art. 180 LGT ni en el antiguo art. 32 RST. La segunda, la de la letra c), es la que

comparte con el art. 197 bis.2 RGIT y la que causa la polémica realmente. Se trata del caso en que ya se hubiera impuesto sanción y ésta se hallara pendiente de ejecución. Y digo que es el que verdaderamente debiera suscitar la polémica puesto que la hipótesis de que ya se hubiera dictado liquidación y estuviera pendiente de ejecución sí estaba contemplada en el antiguo art. 32 RST, como luego en el art. 197 bis.2 RGIT anulado. Pero ni antes ni ahora se alude a que la liquidación pudiera ser firme, sino que en ambos casos se impone la suspensión de su ejecución.

5. La cobertura legal del art. 197. Bis RGIT como argumento principal del recurso directo decidido por el TS y verdadera clave de la cuestión

La cuestión sobre el verdadero ámbito de aplicación del art. 197 bis RGIT es trascendental para considerar adecuadamente los efectos que se derivan tras la anulación de su apartado 2 por la STS nº 1246/2019, de 25 de septiembre. La razón estriba en el principio de congruencia procesal y es que el planteamiento por la recurrente del recurso directo contra el art. 1.45 del RD 1070/2017, de 29 de diciembre, que introducía el precepto, se basa, justamente, en que carece de la cobertura legal del art. 250 y siguientes de la LGT, «pues –según dice literalmente el FJ 4.2– en tales preceptos no se contempla la posibilidad de que, tras la finalización de un procedimiento sancionador, pueda apreciarse la existencia de indicios de delito» Y ello comportaría, además, la infracción del principio *non bis in idem*. Y porque, en síntesis, considera que el precepto permite la «revisión» de liquidaciones y sanciones firmes con ocasión de la apreciación de indicios de delito y al margen de los cauces legales ordinarios, con vulneración del principio de confianza legítima.

Frente a ello, la Abogacía del Estado sitúa de modo correcto, en mi opinión, los términos de la cuestión ya que rebate lo anterior alegando que los citados preceptos (arts. 250 y siguientes de la LGT) se refieren a la aparición de indicios de delito en el seno de un procedimiento de inspección, si bien este no es el único supuesto donde puede darse tal eventualidad. Para estos otros casos, de los que se ocupa precisamente el art. 197 bis RGIT, la habilitación legal no es la de aquel bloque de preceptos, sino que está en los arts. 262 LECrim, 95.3 LGT y 165.1 LGT. A lo anterior se suma otro de los argumentos al que he aludido con anterioridad. Me refiero al precedente del art. 32 RST que ya contemplaba la posibilidad de apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública cuando se ha dictado una liquidación tributaria. La Abogacía del Estado se refiere, además, a la «cobertura legal» que le ofrecerían al precepto cuestionado la «prejudicialidad penal y la preferencia de la jurisdicción penal». Y, por último, que en modo alguno se produciría una vulneración del principio *non bis in idem* por la independencia del procedimiento de comprobación y del «procedimiento» penal y dado el principio de «prevalencia penal» por el cual, aunque la Administración hubiera errado al enjuiciar unos hechos, «ello no puede impedir una posterior sanción penal».

Como resulta evidente de esta apretada síntesis de los motivos contrapuestos por las partes, uno de los escollos que lastraron la decisión judicial es que,

en realidad, en el art. 197 bis RGIT se entremezclan distintas situaciones ya que el precepto alude, en lo que interesa al recurso ante el TS, a liquidaciones tributarias y a sanciones «impuestas». Es por este motivo que hay que tener en cuenta una circunstancia relevante: que la LGT en su art. 208 prevé, aunque con carácter excepcional, la posibilidad de tramitación conjunta del procedimiento de imposición de sanciones con uno de aplicación de los tributos. Esta es la razón que justificaría que el art. 197 bis RGIT aludiera tanto a liquidaciones como a sanciones y que, en la actualidad, de manera correcta, el art. 32 RST, lógicamente, sólo haga alusión a las sanciones tributarias.

6. Análisis crítico de los criterios interpretativos empleados y omitidos por el TS

La sola lectura del apartado «Segundo» del Fallo del TS que he transcrito al comienzo, plantea, a mi modo de ver, innumerables cuestiones. Las primeras de índole formal, pero de trascendencia técnico-jurídica. Así, en primer término, lo que se anula no es un precepto del RD 1065/2005, de 27 de julio, cuya función era aprobar el RGIT, sino un artículo de este último. En segundo lugar, en rigor, la obligación de la Administración tributaria consiste, según el precepto enjuiciado, y tal y como establece su apartado 1, en que «pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal». Expresión que no es exactamente la misma empleada por el Fallo del TS. En tercer lugar, pese a los errores de expresión, lo que, en puridad, anula la Sentencia es únicamente el párrafo primero del art. 197 bis.2 RGIT. Pero el problema añadido es que este precepto –en su integridad– no se entiende si no se lee juntamente con el apartado 1. Efectivamente, el apartado 2, en una muestra evidente de incorrección, se refiere a algo que tiene que ver con la realidad de los hechos y, estrictamente, no establece mandato ni habilitación alguna para la Administración tributaria. Literalmente el precepto dice que los indicios de delito pueden aparecer en cualquier momento, incluso si ya se hubiera dictado una liquidación tributaria o se hubiera impuesto una sanción. Y eso, insisto, es una mera descripción de la realidad. Dicho de otro modo, la virtualidad que le atribuye el TS al apartado 2 del art. 197 bis RGIT sólo se comprende si se interpreta en conjunción con el apartado 1. Por la sencilla razón de que es éste el que contempla los efectos derivados de «la apreciación de dichos indicios». Y estos son que la Administración «pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal».

En mi opinión, a donde permite llegar la interpretación literal que el TS en verdad no realizó es que, en primer lugar, el propio art. 197 bis.2 RGIT sólo contempla las siguientes situaciones:

a) Atendido el apartado 1 del art. 197 bis RGIT, si la apreciación tiene lugar en el seno de un procedimiento de inspección se «seguirá la tramitación prevista en el Título VI» de la LGT. Es decir, si el propio precepto ya está reconociendo que este régimen sólo tiene lugar en ese tipo de procedimientos, los de inspección, ello lleva a circunscribir las siguientes consecuencias que refiere el

apartado 2 a casos distintos del anterior. Esto es, a procedimientos que no son el de Inspección tributaria. Algo que la LGT en su Título VI ya permitía aventurar.

Y repárese que esos casos son únicamente los dos siguientes: b) Cuando al apreciarse indicios de delito se hubieran formulado propuesta de liquidación y de sanción, que se dejarán sin efecto; y, c) Cuando ya se hubiera dictado liquidación y sanción, pero estuvieran pendientes de ejecución, ya que el efecto que impone es la suspensión de tal ejecución.

La pregunta consecuentemente es: ¿dónde establece la norma impugnada que se pueda «revocar» o «anular» una liquidación y una sanción ya impuesta, y que, además, se pudiera hacer al margen de los cauces ordinarios? En otras palabras: ¿prevé la norma anulada casos en que las liquidaciones y sanciones ya sean firmes? La respuesta es claramente negativa, como evidencia el propio tenor literal del apartado 2 del art. 197 RGIT y su conexión con el apartado 3 que ha permanecido inalterado y que, antes al contrario, se remite a los medios de revisión generales del Título V de la LGT. Y, sin embargo, esto es lo que acaba sosteniendo el TS al acoger los argumentos de la parte recurrente. En definitiva, la principal crítica que cabe hacerle a la decisión del TS es que anula el precepto porque entiende que habilita a la Administración tributaria a actuar frente a una posibilidad que, realmente, la norma no contempla. Y si bien se mira esta es la razón de esa extraña fórmula empleada por el TS, a modo de decisión del TC, en la que el fallo anulatorio se condiciona a una determinada lectura del precepto. Algo a lo que ya me he referido al comienzo. Sin embargo, es más que dudoso que los arts. 72 y 73 de la LJCA permitan tal forma de proceder a un órgano jurisdiccional contencioso-administrativo, aunque se trate del TS en su función nomofiláctica. Y menos aún si se atiende al art. 71.2 LJCA, argumento fundamental, que también he mencionado anteriormente y volverá a salir más adelante. De modo que, visto el tenor literal del Fallo de esta sentencia, cabe entender que el art. 197 bis.2 RGIT está anulado formalmente, sin más. Sin perjuicio de que materialmente, y por razones que ya he argumentado, —básicamente el art. 262 LECrim, la propia LGT y el vigente art. 32 RST—, se mantenga vivo su sentido último. Lo que resultará paradójico si se tiene en cuenta que indagar en la intención de su autor (*mens legislatoris*) fue precisamente uno de los criterios interpretativos empleados por el TS.

Sin perjuicio de que el error en que, en mi opinión, incurre el TS al configurar el objeto del recurso, al prescindir de lo que realmente dice el precepto recurrido, se deba a la mala calidad de su redacción, y pese a ser algo en lo que es fácil estar de acuerdo con el Alto tribunal, lo cierto es que, como ya he expuesto, éste contaba con los sólidos argumentos aportados por la Abogacía del Estado que le debieran haber conducido a otra conclusión distinta.

Sin embargo, sobre ellos dice el TS (FJ 4.2) que se trata de un «encomiable esfuerzo argumentativo» pero que cabe rechazar porque «la lectura detallada del Título VI de la LGT (...) pone de manifiesto que nunca estuvo en la mente del legislador una potestad como la que —ahora— reconoce a la Administración el Art. 197 bis del Real Decreto 1065/2007 (*sic*) tras la modificación operada en 2017». Concluyendo en el FJ 4.6 que no sólo es que el precepto impugnado carece de «habilitación legal suficiente, sino que se opone de manera radical a los pre-

ceptos legales que disciplinan la forma en que debe conducirse la Administración tributaria cuando aprecia que un contribuyente ha podido cometer un delito contra la Hacienda Pública». Al margen del error que supone que la clave del rechazo sea su falta de encaje en los artículos 250 y ss. de la LGT, por las razones ya expuestas, es que el propio TS se contradice cuando sostiene que «la ley no contempla que se pase el tanto de culpa o que se remitan al Fiscal unas actuaciones de comprobación *después* de haberse dictado una liquidación administrativa». Afirmación que no se sostiene a la vista del art. 305.5 CP y de los arts. 250 y 253 LGT, ya que estos últimos imponen tal posibilidad cuando se trata los indicios apreciados en el seno de un procedimiento de inspección, dice la Ley, no de «comprobación» como sostiene el TS en varios pasajes y que evidencia el error conceptual de base sobre el ámbito de aplicación del Título VI de la LGT y del art. 197. Bis.2 RGIT enjuiciado. Error conceptual que, como trato de demostrar, es la clave de todo el asunto.

Es más, aun siendo cierta la siguiente afirmación del FJ 4.6 sobre que el Título VI de la LGT no prevé el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente cuando ya se hubiera impuesto una sanción, cabe preguntarse, qué sucede si se aprecian los indicios de delito en el llamado quinto año de prescripción penal y qué ocurre con la interpretación del principio *non bis in idem* del TC que trae a colación la argumentación del voto discrepante. Como tampoco tiene en cuenta el TS, —pese a habérselo alegado la Abogacía del Estado, y aun reconociendo que no pudiera contar con el mecanismo del art. 33.3 LJCA— lo que dice, respecto de esta misma cuestión, el art. 32 RST. Precepto que, precisamente, reproduce en su apartado 1 letra c) lo mismo que se le reprocha al art. 197 bis.2 RGIT ya que contempla la suspensión de la ejecución de una sanción ya impuesta y no ejecutada. Habida cuenta de esta coincidencia, no es extraño albergar serias dudas sobre la eficacia práctica de su anulación.

En definitiva, las anteriores razones permiten afirmar que la aplicación rigurosa de los dos criterios interpretativos a los que alude el TS le debería haber llevado a acudir al art. 305 CP y a la EM de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, para ver tanto la intención del legislador como para haber podido plantearse, al menos, cuál es el verdadero ámbito del Título VI de la LGT y las normas concordantes de la LJCA y la LECrim. De este modo, y, en contra de lo que sostiene el FJ 4.8, habría podido concluir que implícitamente el art. 197 bis. 2 RGIT sí contaba con habilitación legal al estar excluido del Título VI de la LGT, bien es cierto que de manera muy confusa. Por lo demás, se echa en falta en el razonamiento del TS el criterio de interpretación sistemática que, además de conducirlo al mencionado art. 305 CP, le hubiera llevado al argumento esencial que representa el art. 262 LECrim y que le bridaba la oposición formulada por el Abogado del Estado. En punto a esto mismo, el reproche a las consecuencias de lo decidido por la mayoría de la Sala que formulan los firmantes del voto particular es particularmente certero en su apartado 10 cuando se pregunta si quiere decirse que, con la anulación del art. 197 bis.2 RGIT, se veta la persecución de un delito contra la Hacienda Pública, por el hecho de existir una previa liquidación tributaria.

Entiendo que la respuesta a esta hipótesis que se plantea al hilo de la decisión mayoritaria del TS debe ser negativa por varias razones. En primer lugar, porque

el art. 197 bis.2 RGIT no contempla el caso de una liquidación firme, como ya he argumentado, así que difícilmente puede estar previendo que se proceda a su revisión al margen de los cauces del art. 213 LGT; revisión que, además, se debería al pase a la jurisdicción penal, confundiendo dos potestades distintas como son la administrativa de aplicación de tributos que culmina en una regularización y la jurisdiccional del orden penal. En segundo lugar, porque, justamente, la existencia de una liquidación firme y previa a la vía penal no es algo desconocido en nuestro ordenamiento, ya que fue el primer sistema legal de persecución del delito fiscal instaurado en el año 1977.

De llevarse al extremo, la decisión del TS supondría que, al margen del procedimiento de inspección, sólo pueden apreciarse indicios de delito antes de dictarse una liquidación tributaria, lo que, no se olvide, además de un procedimiento de comprobación limitada, también puede tener lugar en un procedimiento de verificación de datos, esto es, sin comprobación administrativa ninguna, y que, por el principio de confianza legítima, y aunque no hubieran transcurrido los plazos de prescripción, si algún funcionario detectara indicios de delito contra la Hacienda Pública no podría cumplir con el mandato del art. 262 LECrim. Esta conclusión, que se basa en un principio que ni siquiera goza de respaldo constitucional, debe ser rechazada por varias razones. En primer lugar, porque atribuye a la liquidación tributaria una virtualidad de la que no se aprecia ningún rastro en la legislación vigente; y, en segundo lugar, porque choca frontalmente con el citado art. 262 LECrim. Argumentos ambos que, si bien desde un enfoque de base que no comparto, —pues incurre en el mismo error conceptual que es la inclusión del art. 197 bis. 2 RGIT en el Título VI de la LGT—, se esgrimen acertadamente por los Magistrados MAURANDI y TOLEDANO frente a la posición mayoritaria.

En la práctica, de asumirse que estos son los efectos de la anulación del art. 197 bis.2 RGIT, la Administración tributaria, en todos aquellos casos en que la apreciación de indicios de delito tuviera lugar cuando ya se hubiera dictado una liquidación firme, se vería abocada a forzar la apertura de un procedimiento de inspección para poder aplicar el Título VI de la LGT con la finalidad de que el presunto delito no quedara impune, con el consiguiente detrimento del deber de contribuir, como también sostienen con tino los firmantes del voto particular. Lo cierto es, sin embargo, que, atendido el principio de congruencia, si el objeto del recurso contencioso-administrativo, la norma impugnada, no se refiere a liquidaciones y sanciones tributarias firmes, difícilmente su anulación podrá afectarles. En otras palabras, la hipótesis que teme el TS no queda impedida por mor de la anulación del art. 197 bis.2 RGIT, dado que el precepto no la contempla.

En esta línea, tampoco la interpretación «principalista» del parecer mayoritario del TS en lo relativo a la sanción es, a mi modo de ver, acertada, dando lugar, además, a un efecto más preocupante si cabe que los anteriores. Y es que, al basar la anulación del precepto, en lo relativo a esta cuestión, en la vulneración del principio *non bis in idem*, desconoce la doctrina del TC, tal y como también le reprocha el voto particular. Circunstancia que le resta operatividad a la decisión ya que se trataría de una «interpretación» jurisprudencial que acaba comportando la nulidad de un precepto con los efectos de los arts. 72 y 73 LJCA, pero que habría infringido el mandado del art. 164 CE y del art. 5 LOPI. Y, en ese

caso: ¿qué grado de vinculación con esta decisión se puede exigir al poder ejecutivo y a la Administración tributaria?

La razón por la que el TS aprecia la vulneración de la ley en relación con este aspecto deriva, en mi opinión, de lo contradictorio de su planteamiento. Así, en el FJ 4.º punto 8, comienza afirmando que «la norma reglamentaria permite que un mismo comportamiento sea juzgado en sede penal *después* de haberlo sido en sede administrativa, con la sola salvedad de que la ejecución de la sanción quedará en suspenso.» Y, a continuación, pese a reconocer que éste es el tenor literal de la norma sostiene que «Quedan entonces en el aire tres preguntas: la primera, si cabría aplicar un precepto como este en los casos en que la sanción ya se hubiera ejecutado. La segunda, qué mecanismos arbitra el ordenamiento jurídico para anular y dejar sin efecto una sanción eventualmente firme en el caso de que el juez penal aprecie en sentencia la existencia de delito. La tercera, si —por más que el procedimiento penal sea preferente—cabría iniciar un procedimiento de esa clase cuando existe una sanción administrativa firme en la que el órgano competente ha apreciado la comisión de una infracción tributaria por los mismos hechos que serían juzgados en sede penal». En definitiva, como vengo insistiendo, el problema de la supuesta ilegalidad de la norma reglamentaria se plantea porque la posición mayoritaria del TS realiza una lectura incorrecta con base en algo que la norma enjuiciada no dice.

Frente a ello, y como le reprocha el voto particular formulado por los Magistrados MAURANDI y TOLEDANO, (punto 11), la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional «declara que dicho principio no se vulnera, ni en su aspecto sustantivo ni en el procedimental, cuando en el ulterior procedimiento penal, que en todo caso es preferente y preeminente, aunque sea posterior, se descuenta o minora del importe de la pena impuesta (en caso de sentencia condenatoria) el de la sanción administrativa impuesta previamente. [...] Doctrina constitucional que tampoco admite vulneración del principio de *non bis in idem* en el aspecto procedimental por el sólo hecho de la duplicidad de procedimientos, debiendo estar a las características concretas del previo procedimiento sancionador administrativo. [...] En todo caso, el riesgo de una eventual vulneración del principio *non bis in idem* debe ser apreciado, (...), por la Jurisdicción penal, y no permite a la Administración silenciar los indicios de delito de que disponga, pues su obligación es la de comunicar los indicios de delito no perseguible tan solo a instancia de parte, conforme al art. 262 Ley de Enjuiciamiento Criminal y art. 95.3 LGT. [...] La lectura de la STC 334/2005, reiterando la doctrina contenida en la anterior STC 2/2003, es inequívoca acerca del alcance del principio *non bis idem* y la ausencia de lesión en esta hipótesis de sanción administrativa previa al procedimiento penal».

También el TS acude al principio de confianza legítima —carente, insisto, de reconocimiento constitucional expreso— entra en contradicción con la doctrina del TC. Pues, como le recuerda el aludido voto particular (punto 3): «Esta anterior liquidación administrativa, como las sanciones de esta naturaleza ya impuestas, podrán hacerlas valer los interesados en el proceso penal; para que el órgano jurisdiccional las tome en consideración, tanto a fin de salvaguardar la garantía constitucional «*non bis in idem*» en su pronunciamiento de condena penal, como para la determinación del contenido de la responsabilidad civil que acompañe

a ese castigo penal». Lo que, implícitamente, supone reprochar al parecer mayoritario el desconocimiento de la diferencia entre la potestad administrativa de liquidación de una *deuda tributaria*, y la jurisdiccional de determinación de la *cuota defraudada*.

7. El supuesto vacío normativo no colmado por la inactividad reglamentaria: ¿es reprochable jurídicamente?

La conjunción de las razones que he ido exponiendo en todo este análisis permiten dar sentido, en mi opinión, claro está, a la hipótesis que se trataba de demostrar. En síntesis, si el art. 197 bis RGIT en su totalidad, no se refiere, es ajeno, al régimen especial del Título VI LGT, ello supone dos cosas: la primera, que el precepto se fundamenta en el principio, hoy aparentemente excepcional, pero hasta el año 2012 general, de la suspensión inmediata de las actuaciones administrativas ante la presencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública. Principio que es el que rige en procedimientos distintos del de inspección tributaria. Y la segunda, que su fundamento legal solo podrá ser el Título VI de la LGT considerado *a sensu contrario*. O, dicho de otro modo, el art. 197 bis. 2 RGIT está al margen del Título VI de la LGT. Pues téngase en cuenta que el régimen legal que éste contempla no es tan siquiera un procedimiento especial, separado y específico, sino que se limita a añadir unas especialidades en las fases de tramitación y terminación del procedimiento de inspección general, pero nada más. Ello supone que la capacidad innovativa del art. 197 bis RGIT es prácticamente nula pues no hace sino abundar en la limitación del ámbito objetivo del susodicho Título VI de la LGT que, reitero, se ciñe a los procedimientos de inspección, y el apartado 1 del precepto reglamentario cuestionado no puede ser más claro al respecto. Afirmación que, en mi opinión, y lo digo con el máximo respeto, invalida la tesis del TS, tanto en su parecer mayoritario como en el discrepante al compartir idéntica premisa de partida.

Junto a ello, y en particular por lo que se refiere al apartado 2 del art. 197 bis RGIT, si se declaró nulo por el TS considerando una hipótesis normativa que no aparece reflejada expresamente en su texto: ¿qué eficacia práctica habría de tener tal anulación? ¿Se ha creado un vacío normativo que en la práctica pueda contravenir lo establecido en el art. 262 LECrim? Y, en punto a las sanciones tributarias, ¿qué eficacia tiene el fallo del TS si permanece vigente el apartado 1 del art. 32 RST que establece idéntica previsión?

En conclusión, si los efectos del fallo del TS son cuanto menos limitados, o incluso inocuos, ¿es lógico que el vacío generado por la sentencia no haya sido colmado o estamos ante un caso de inactividad reglamentaria que pudiera ser reprochable jurídicamente? Esto es: ¿se trataría de un supuesto de «omisión reglamentaria», como lo califica el TS en su jurisprudencia, susceptible de control jurisdiccional? La respuesta, a mi modo de ver, debe ser negativa a la luz de la doctrina jurisprudencial elaborada por el TS respecto de este tipo de inactividad formal. Doctrina claramente restrictiva, como él mismo reconoce, tanto desde un punto de vista formal de acceso a la jurisdicción, como material o sus-

tantivo, respecto del alcance de la función revisora del TS en relación con este tipo de pretensiones amparadas por el art. 29.1 LJCA.

Las claves de dicha doctrina son las tres que siguen, recopiladas por la STS nº 1694/2020, de 10 de diciembre, con cita de otras anteriores, especialmente, la STS nº 533/2018, de 5 de abril:

- 1ª) La primera tiene que ver con el principio de separación de poderes y el art. 97 CE y sobre ello dice el TS que la «caracterización de la potestad reglamentaria como una potestad discrecional no impide el control judicial de las omisiones o inactividades reglamentarias cuando el silencio del Reglamento determina la implícita creación de una situación jurídica contraria a la Constitución o al ordenamiento jurídico o, al menos, cuando siendo competente el órgano titular de la potestad reglamentaria para regular la materia de que se trata, la ausencia de la previsión reglamentaria supone el incumplimiento de una obligación legal establecida por la Ley».

¿Estamos ante este tipo de supuestos? Tras la anulación del art. 197 bis. 2 RGIT, ¿se ha creado una situación contraria a la CE o a la legalidad que deban ser restablecidas? Y, en caso afirmativo, ¿sería el reglamento el vehículo adecuado para solventar este problema? Dicho de otro modo, en este supuesto concreto: ¿la anulación del precepto supone, en la actualidad, una limitación a la Administración tributaria para la persecución del delito al margen del Título VI de la LGT? No parece que así sea con arreglo a los argumentos jurídicos he ido exponiendo y que tras la anulación del precepto permanecen inalterados.

A mi modo de ver, sin embargo, la pregunta es previa a la anulación por el TS. Pues si efectivamente, como he tratado de demostrar, el carácter del art. 197 bis RGIT es el de un precepto meramente aclaratorio y que, como mucho, viene a reubicar de manera coherente algo que ya decía el anterior art. 32 RST, lo que realmente cabe preguntarse es sobre la necesidad del propio precepto. Esa es la inactividad administrativa inicial a la que ya me he referido. Y si se concluye que realmente era innecesario, por aclaratorio, y que no había una verdadera necesidad de dictarlo, y menos aún una obligación legal de hacerlo que pudiera fundamentar la acción del art. 29.1 LJCA, su eliminación del ordenamiento jurídico difícilmente constituirá una inactividad perseguible jurídicamente.

- 2ª) También la segunda clave o premisa del TS ha sido apuntada anteriormente y se refiere a los límites de la labor nomofiláctica del propio TS, en este caso, en los recursos contra disposiciones generales. Dice el TS: «No obstante, el artículo 71 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al prohibir a los tribunales contencioso-administrativos «determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos de una disposición general en sustitución de los que anulen ni podrán determinar el contenido discrecional de los actos anulados» impide a estos Tribunales sustituir a la Administración en cuanto tiene de discrecional el ejercicio de esa potestad reglamentaria».

- 3ª) No obstante lo anterior, el TS reconoce que: «Puede resultar viable una pretensión de condena a la Administración a que elabore y promulgue una disposición reglamentaria, e incluso a que ésta tenga un determinado contenido, en la medida que se constate y declare la efectiva existencia de una obligación o deber legal de dictar la norma reglamentaria en ese determinado sentido.»

La lectura del fallo de la STS nº 1246/2019, de 25 de septiembre, ¿se debe a esta hipótesis y estaría así justificada la extralimitación respecto del art. 71.2 LJCA?

8. Algunas conclusiones sobre la situación actual

La consideración de la pregunta que acabo de plantear se debe a que los efectos de la sentencia no se extienden ni afectan a todas las situaciones previstas por el art. 197 bis.2 RGIT que he descrito en el epígrafe 6. Porque el fallo del TS, literalmente, se limita a anular el art. 197 bis. 2 RGIT, pero no con carácter general, sino, únicamente, «en cuanto permite que la Administración pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Fiscal (sic) cuando aprecie indicios de delito en los casos en que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción». Y esto, en mi opinión, no se ajusta al mandato del art. 71.2 LJCA, ya que se trata, más bien, de una decisión que establece cómo ha de interpretarse el precepto y que, por ende, permite su vigencia, pero dotándolo de un contenido determinado.

Como consecuencia, queda claro que la nulidad no afecta a las situaciones en que no se ha dictado liquidación, acompañada o no de sanción —en caso de que se hubieran tramitado conjuntamente—, porque los indicios de delito afloran o se aprecian por la Administración tributaria en un momento anterior, cuando se hubieran formalizado las previas propuestas, de liquidación y eventualmente de sanción, que se deberían dejar sin efecto, como enseguida explicaré.

En otras palabras, el fallo anulatorio sólo afecta a liquidaciones tributarias dictadas en procedimientos distintos del de inspección, es decir, que siempre serán liquidaciones provisionales, no definitivas, conforme al art. 101.3 LGT. La cuestión pendiente es si se limita a las firmes o no, habida cuenta que el TS no hace distinciones en el fallo, pero sí lo considera un argumento fundamental de su decisión, cuando, en realidad, la única circunstancia a que alude el precepto anulado es a si están o no pendientes de ejecución, condición que, sin embargo, sigue presente en su apartado 3. Pero es que, además, conviene no perder de vista que este es el verdadero y único aspecto que queda vacío de contenido tras la sentencia, porque, si se trata de una sanción impuesta en un procedimiento sancionador separado del apartado 1, c) del art. 32 RST sigue vigente y contempla esta eventualidad.

Conforme a todo lo anterior, si, como es verosímil, los indicios de delito aparecen en el curso de un procedimiento de gestión en el momento anterior o cuando ya se hubiera dictado propuesta de liquidación, y, en su caso de sanción

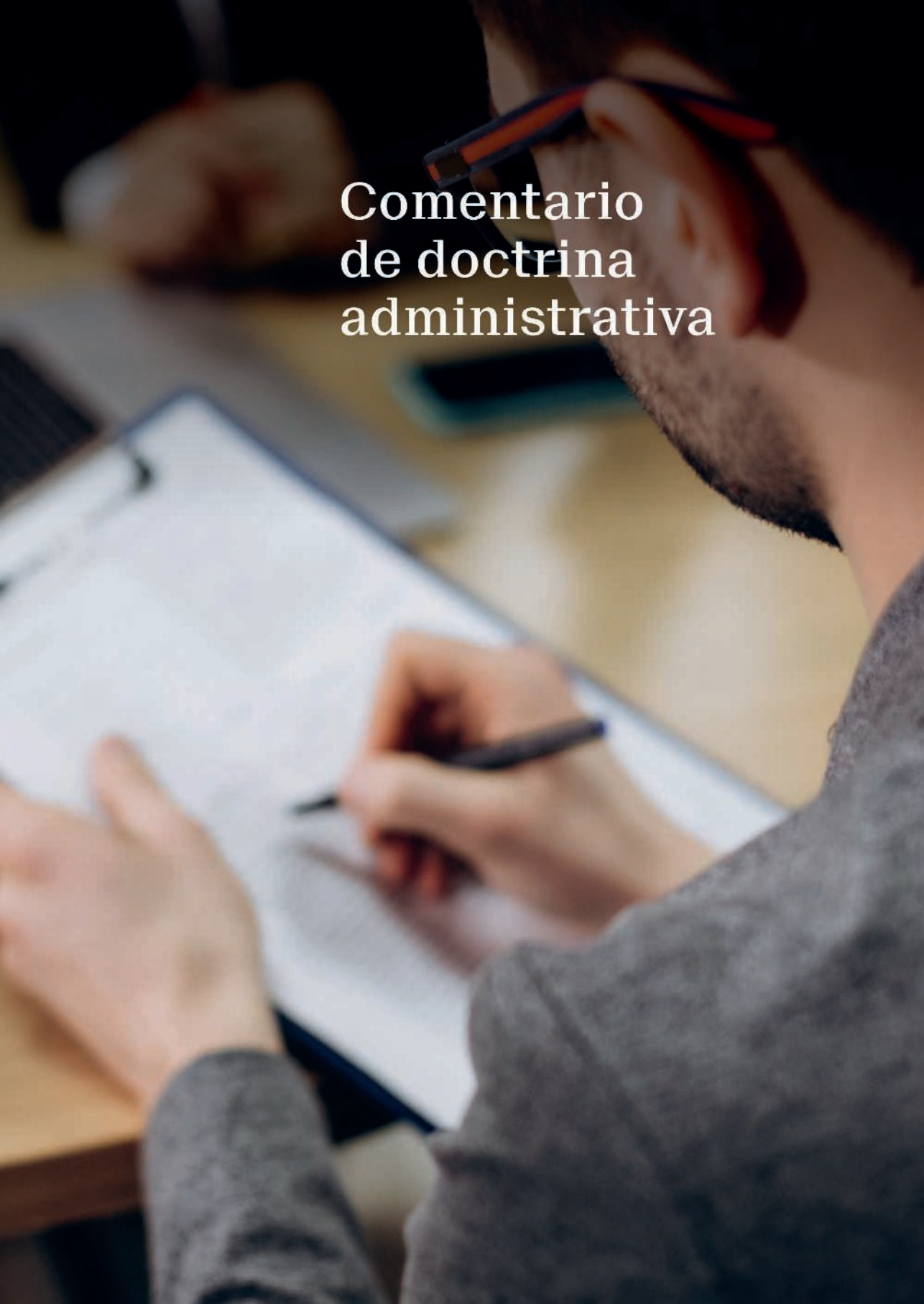
porque se hubiera accedido a la tramitación conjunta ex art. 208.1 LGT: ¿qué ha de hacer la Administración tributaria? ¿Debe concluir el procedimiento como, por ejemplo, le habilita el art. 139.1, c) LGT, en la única hipótesis que parece realmente más probable, la del procedimiento de comprobación limitada, e iniciar uno de inspección siguiendo el Título VI LGT? La respuesta, a mi entender, debe ser negativa por dos razones. La primera, porque no es un caso previsto ni expresa ni implícitamente en el Título VI de la LGT que, en segundo lugar, ha de aplicarse de manera restrictiva por la implicación de las garantías constitucionales del art. 24 CE, una vez han aparecido los indicios de delito y que deben primar sobre la mera previsión legal del citado art. 139.1, c) LGT, cuyo origen es previo a la implantación de aquél.

Así pues, la única alternativa que queda prevista en el ordenamiento jurídico vigente es lo que establece el art. 197 bis.2 y 3 RGIT: dejar las propuestas sin efecto y remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional penal.

Por otro lado, y volviendo a las liquidaciones ya dictadas y a las eventuales sanciones impuestas conjuntamente: ¿qué razón hay para que el art. 197 bis.3 RGIT permanezca inalterado y al margen del fallo anulatorio habida cuenta que, conforme al FJ 4.1 de la Sentencia, el recurso directo abarcaba por completo al art. 197 bis RGIT, y que la tesis del demandante –que es la que marca el devenir de la sentencia– también lo incluiría, en coherencia con sus propios argumentos? La respuesta es que, tal vez, se pensó que implícitamente perdía sentido la alusión a estos casos. Esto es, si la anulación del apartado 2 supone, según el razonamiento del TS, que no cabe pasar el tanto de culpa cuando ya hay una liquidación dictada y/o una sanción impuesta, resulta superflua la alusión a la posibilidad de que no prospere en la vía penal y que, a continuación, se procediera a reanudar la ejecución que había quedado suspendida.

Lo anterior, como se comprende fácilmente, nos devuelve a los razonamientos ya tratados. En suma, que no parece que concurra en este caso la necesidad de determinar el contenido de una norma, como ordena el art. 71.2 LJCA. Y la segunda y principal, que la anulación «interpretativa» del TS no puede suponer la prohibición de persecución del delito, sea cual sea la situación tributaria del obligado, so pena de preterir las competencias del orden jurisdiccional penal y desconocer la diferencia entre deuda tributaria y cuota defraudada.

Y, en fin, llevada al extremo la situación creada por el TS entrañaría el riesgo, anunciado por los votos discrepantes (punto 12), de que la puesta en conocimiento de los indicios de delito al obligado tributario, que le sitúan automáticamente en la órbita del art. 24 CE, pudiera verse mermada. Pero, precisamente, el art. 197 bis RGIT, en su conjunto, contribuía a evitar tales situaciones al reafirmar el principio legal de inmediata suspensión de actuaciones y el correlativo traslado a los órganos competentes de la jurisdicción penal.

A close-up, over-the-shoulder view of a person with a beard and glasses, wearing a grey sweater, writing on a document with a pen. The person is holding a smartphone in their left hand. The background is blurred, showing a desk and a laptop.

Comentario de doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4959/2019, DE 13 DE DICIEMBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento de recaudación. Derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda. Interrupción de la prescripción. Requerimiento del art. 162 LGT.

La cuestión sobre la que tiene que decidir el TEAC en esta resolución se centra en determinar si el requerimiento efectuado por la Administración al deudor principal —ex artículo 162 de la LGT—, por el que se le solicitaba una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria tiene efectos interruptivos de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda.

Según el Tribunal, en la medida en que dicho requerimiento va encaminado a la recaudación de forma efectiva del crédito tributario, se interrumpe la prescripción del derecho a exigir el pago al deudor principal. Por tanto, se concluye que, en la medida en que no transcurrieron cuatro años entre dicho requerimiento y la notificación del inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, no está prescrito el derecho a declarar a responsabilidad tributaria.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- Se analiza en este apartado la alegación relativa a la prescripción a la que se refiere la letra «A» del apartado CUATRO de los presentes Antecedentes de Hecho.

Según consta en el acuerdo de derivación de responsabilidad y resulta acreditado mediante los documentos que constan en el expediente electrónico, las fechas en las que se notificaron las providencias de apremio de las deudas tributarias a las que afecta el presente recurso fueron las siguientes:

CLAVE DE LIQUIDACIÓN	FECHA DE NOTIFICACIÓN	MODO DE NOTIFICACIÓN
A07...57	23/11/2011	TELEMÁTICA
A07...00	27/06/2012	TELEMÁTICA
A07...40	14/12/2011	TELEMÁTICA
A07...34	27/10/2010	CORREOS

Dado que tras la práctica de las mencionadas notificaciones la deudora principal no procedió al pago de las deudas tributarias, el órgano de recaudación competente procedió, en virtud de las facultades a las que se refiere el artículo 162 de la LGT, a efectuar un requerimiento de información a la deudora principal por el que se le solicitaba una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de la citada ley.

El artículo 162 de la LGT «Facultades de la recaudación» establece lo siguiente:

«1. Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley.

Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta ley.»

Y el artículo 68.2b) de la LGT establece que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas se interrumpe «Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria»

Pues bien, a la vista del citado artículo 162, resulta claramente que la finalidad a la que se dirige el requerimiento es «para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria», acreditando la voluntad de cobro de la Administración Tributaria al tratarse de un acto expreso en el que se recogen las deudas pendientes de pago y se conmina al obligado tributario a designar los bienes con los que puedan satisfacerse. Está claramente expresado por la Administración que su voluntad y objetivo es cobrar las deudas pendientes y que para ello va a servirse de los bienes que forman el patrimonio del deudor. Puesto que para la realización de estos bienes es necesario conocer su existencia, se requiere al interesado para que los relacione y adjunte la correspondiente documentación. Además, en el propio requerimiento se advierte que su falta de atención dará lugar

a la ejecución subsidiaria de sus bienes, lo que constituye también un conjunto de acciones (embargo, subasta) dirigidas al cobro.

Por todo ello, estando dirigido el requerimiento de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria, constituyendo así» acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria» constituye acto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de su crédito a la deudora principal, y se entendió notificado a la deudora principal el 24 de diciembre de 2013, tal y como también consta en el expediente electrónico al que ha tenido acceso el ahora recurrente.

Dado que, entre la mencionada actuación y el inicio del procedimiento de derivación, notificado el 1 de octubre de 2015, no transcurrieron más de cuatro años, no se puede considerar prescrito el derecho de la Administración para declarar la responsabilidad tributaria. Se desestima por ello la correspondiente alegación.

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 6576/2020, DE 13 DE DICIEMBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento económico-administrativo. Plazo para interponer reclamación económico-administrativa durante el estado de alarma.

Resuelve el TEAC que la inadmisión de la reclamación económico-administrativa por parte del TEAR de Aragón, cuya resolución se recurre en alzada, resultaba improcedente, puesto que, dado que la resolución que se recurre se entiende notificada con posterioridad a la entrada en vigor del RD 463/2020, de 14 de marzo, el plazo para interponer la reclamación se inició el 1 de junio de 2020, en aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), cuya doctrina vincula a los TEAR y al resto de la Administración tributaria, conforme dispone el artículo 239.8 de la LGT (artículo 239.7 en la redacción anterior a la Ley 34/2015), señala que el plazo se cuenta de fecha a fecha, lo que significa que el plazo termina el día cuyo ordinal (también denominado dígito, guarismo o, más vulgarmente, número) coincida con el día de la notificación, aunque del mes siguiente (salvo que el último día sea inhábil, por ser domingo o festivo, en cuyo caso termina el siguiente día hábil). Entre otras, en las resoluciones del TEAC de 20-04-2015 (RG 00-4520-2004), 14-12-2015 (RG 00-3740-2004) ó 17-01-2006 (RG 00-3597-2005).

CUARTO.- El Tribunal Supremo (TS) confirma que cuando se computan plazos por meses el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el día de la notificación del acto. Entre otras, la sentencia del TS 02-04-2008 (recurso de casación número 323/2004).

El Tribunal Constitucional en la sentencia 209/2013, de 29 de diciembre, considera que dicha forma de computar los plazos es una cuestión de legalidad

ordinaria y no puede considerarse que sea manifiestamente irrazonable o arbitraria, incurra en error patente o asuma un criterio hermenéutico contrario a la efectividad del derecho a la tutela judicial.

QUINTO.- El artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, sobre cómputo de plazos, dispone lo siguiente:

«1. Salvo que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea se disponga otro cómputo, cuando los plazos se señalen por horas, se entiende que éstas son hábiles. Son hábiles todas las horas del día que formen parte de un día hábil.

Los plazos expresados por horas se contarán de hora en hora y de minuto en minuto desde la hora y minuto en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate y no podrán tener una duración superior a veinticuatro horas, en cuyo caso se expresarán en días.

2. Siempre que por Ley o en el Derecho de la Unión Europea no se exprese otro cómputo, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos.

Cuando los plazos se hayan señalado por días naturales por declararlo así una ley o por el Derecho de la Unión Europea, se hará constar esta circunstancia en las correspondientes notificaciones.

3. Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o la desestimación por silencio administrativo.

4. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

5. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

6. Cuando un día fuese hábil en el municipio o Comunidad Autónoma en que residiese el interesado, e inhábil en la sede del órgano administrativo, o a la inversa, se considerará inhábil en todo caso.

7. La Administración General del Estado y las Administraciones de las Comunidades Autónomas, con sujeción al calendario laboral oficial, fijarán, en su respectivo ámbito, el calendario de días inhábiles a efectos de cálculos de plazos.

El calendario aprobado por las Comunidades Autónomas comprenderá los días inhábiles de las Entidades Locales correspondientes a su ámbito territorial, a las que será de aplicación.

Dicho calendario deberá publicarse antes del comienzo de cada año en el diario oficial que corresponda, así como en otros medios de difusión que garanticen su conocimiento generalizado.

8. La declaración de un día como hábil o inhábil a efectos de cómputo de plazos no determina por sí sola el funcionamiento de los centros de trabajo de las Administraciones Públicas, la organización del tiempo de trabajo o el régimen de jornada y horarios de las mismas.»

SEXTO.- En el presente caso, la cuestión sobre la que el Tribunal debe de pronunciarse es la de cuándo ha de entenderse que se inicia el plazo de interposición de reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa, tras estado inicial de alarma nacido del RD 463/2020, de 14 de marzo.

El Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. (en vigor a partir del 18/03/2020) (El Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril modificó el término de 30/04/2020 a 30/05/2020) (en vigor el 22/04/2020) señala que:

«7. A los solos efectos del cómputo de los plazos previstos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el recurso de reposición y en los procedimientos económico-administrativos, se entenderán notificadas las resoluciones que les pongan fin cuando se acredite un intento de notificación de la resolución entre la entrada en vigor del presente real decreto-ley y el 30 de mayo de 2020.

El plazo para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas frente a actos tributarios, así como para recurrir en vía administrativa las resoluciones dictadas en los procedimientos económico-administrativos, no se iniciará hasta concluido dicho período, o hasta que se haya producido la notificación en los términos de la Sección Tercera del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, si esta última se hubiera producido con posterioridad a aquel momento.»

SÉPTIMO.- El Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (en vigor a partir del 02/04/2020), establece en su Disposición Adicional Octava:

«1. El cómputo del plazo para interponer recursos en vía administrativa o para instar cualesquiera otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje que los sustituyan de acuerdo con lo previsto en las Leyes, en cualquier procedimiento del que puedan derivarse efectos desfavorables o de gravamen para el interesado, se computará desde el día hábil siguiente a la fecha de finalización de la declaración del estado de alarma, con independencia del tiempo que hubiera transcurrido desde la notificación de la

actuación administrativa objeto de recurso o impugnación con anterioridad a la declaración del estado de alarma. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la eficacia y ejecutividad del acto administrativo objeto de recurso o impugnación.

2. En particular, en el ámbito tributario, desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de mayo de 2020, el plazo para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico administrativas que se rijan por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus reglamentos de desarrollo empezará a contarse desde el 30 de mayo de 2020 y se aplicará tanto en los supuestos donde se hubiera iniciado el plazo para recurrir de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación del acto o resolución impugnada y no hubiese finalizado el citado plazo el 13 de marzo de 2020, como en los supuestos donde no se hubiere notificado todavía el acto administrativo o resolución objeto de recurso o reclamación. Idéntica medida será aplicable a los recursos de reposición y reclamaciones que, en el ámbito tributario, se regulan en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.»

OCTAVO.- Debido a que la fecha en que se entendió notificada la resolución del recurso de reposición es posterior a la entrada en vigor del RD 463/2020, de 14 de marzo, resulta de aplicación a la reclamante los preceptos anteriormente mencionados.

Por tanto, en el presente caso, el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa ante Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón se inicia el 1 de junio y termina el 1 de julio incluido, no debiendo haber inadmitido la reclamación por extemporánea.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3257/2020, DE 13 DE DICIEMBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento de recaudación. Interrupción de la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad solidaria establecido en el art. 42.2.a) de la LGT.

En aplicación de la reciente doctrina del Tribunal Supremo (STS de 14 de octubre de 2022) el TEAC cambia el criterio mantenido en anteriores resoluciones y determina que existe un plazo de 4 años para declarar la responsabilidad solidaria, plazo que no se interrumpe por las actuaciones de cobro seguidas frente al deudor principal u otros responsables ya declarados. Tampoco queda interrumpido dicho plazo de prescripción por la declaración de concurso del deudor principal, teniendo en cuenta lo dispuesto en los preceptos aplicables al caso.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO. - El acuerdo de responsabilidad impugnado fue dictado en base a lo establecido en el artículo 42.2 a) de la LGT, que establece:

También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

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

Conforme al acuerdo de responsabilidad, el acto de ocultación tuvo lugar en la fecha de otorgamiento de escritura de 07/10/2013, por la que TW S.L. vendió

la Finca número... del Registro de la Propiedad número ocho de..., a las entidades XZ S.A. y QR S.L., por un precio total de... de euros más el IVA correspondiente, sin que se haya acreditado en el expediente el pago del precio acordado, no desvirtuada esta conclusión en las alegaciones formuladas en el procedimiento de responsabilidad.

Previamente al análisis de la concurrencia o no del presupuesto de la responsabilidad, debe examinarse si al tiempo de notificarse al ahora reclamante la comunicación de inicio del procedimiento de responsabilidad solidaria, estaba o no prescrito el derecho de la Administración para declararle responsable, ya que conforme al artículo 41.5 párrafo primero de la LGT:

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

La LGT regula la institución de la prescripción en Título II, Capítulo IV, sección 3ª (artículos 66 a 70).

(...)

Este Tribunal en la resolución de 21/07/2016 dictada en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio con RG 00-2288-2016, estableció, entre otros, el siguiente criterio con la calificación de doctrina:

(...)

3. (...) Por lo tanto, no puede establecerse diferencia alguna, a los efectos regulados sobre la interrupción de la prescripción del actual 68.8 LGT, entre un responsable declarado y un responsable no declarado, puesto que ambos igualmente han incurrido en el supuesto de hecho determinante de la responsabilidad, si bien, respecto del segundo de ellos aún no se ha dictado la acción de declaración de responsabilidad para liquidar la deuda que le corresponda, pero la interrupción del plazo de prescripción para el deudor principal o para otros obligados al pago implica también la interrupción del plazo de prescripción para los responsables solidarios.

No obstante deben tenerse en cuenta los criterios recogidos en la sentencia de 14/10/2022 número 1308, recurso 6321/2020, dictada por la sección 2 de la sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo. El caso versa sobre un acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria en que el Tribunal Superior de Justicia de Instancia había declarado prescrito el derecho de la Administración para declarar la responsabilidad al haber transcurrido más de cuatro años desde el inicio del cómputo del plazo de prescripción cuya fijación es el objeto de la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo, pero que igualmente recoge la natu-

raleza del acto de declaración de responsabilidad distinguiéndolo de la exigencia del pago de la responsabilidad ya declarada. Así en los Fundamentos de Derecho de la sentencia del Tribunal Supremo se consigna lo siguiente:

(...)

QUINTO. - Consideraciones jurídicas que ofrece el caso y que expresa este Tribunal Supremo para formar doctrina.

(...)

3.- La primera precisión que se impone aquí es que, en ambas versiones del precepto legal, se parte de un presupuesto conceptual bastante impreciso, pues: a) el artículo 67 LGT, en su conjunto, es la especificación del precedente artículo 66 LGT, relativo a cada uno de los supuestos de prescripción de derechos –en realidad, potestades o facultades, en el caso de la Administración– en cuanto al momento en que tales plazos cuatrienales comienzan a computar; b) sin embargo, la facultad, tanto para declarar la responsabilidad tributaria en sus diversas modalidades como la que autoriza para exigir el pago de la deuda surgida de tal declaración, no encuentra correlato directo en ninguno de los casos tipificados numerus clausus en el artículo 66 LGT, pues es una acción de naturaleza distinta o, al menos, no fácilmente encuadrable en ninguna de las hipótesis de dicha norma; c) pese a que el art. 67 LGT hable, con carácter general, de «plazo... para exigirla obligación de pago a los responsables solidarios», en realidad expresa con escaso rigor que acomete la prescripción extintiva –presunción iuris et de iure de abandono de la acción o facultad de la Administración para determinar la deuda derivada–, acto declarativo imprescindible para exigir su importe al previamente declarado responsable, como deriva de nuestra doctrina, que refleja la sentencia impugnada.

De no ser así la interpretación lógica del precepto, la ley habría prescindido por completo de esta singular modalidad prescriptiva, pues en ningún otro pasaje de la ley se prevé la prescripción de la facultad de declarar al responsable solidario su obligación de pago de las deudas tributarias junto al deudor principal. Esto es, rectamente entendido, el precepto se refiere al dies a quo del plazo de prescripción que establece el art. 66.a) –no el b)– de la LGT.

(...)

9.- Como hemos dicho repetidamente, la índole de esta categoría englobada en las variedades del art. 42.2 LGT es distinta de la determinante de las demás clases de responsabilidad, solidaria o subsidiaria, que anudan la obligación, a título de responsabilidad, a la conducta observada en el nacimiento, cumplimiento o infracción de la obligación principal.

Siendo unas y otras, pues, de diferente naturaleza –como lo prueba, de modo inexorable, la existencia del límite o alcance máximo de la responsabilidad económica, ceñida al valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar–, es lógico y comprensible que se prevea para ella una norma especial en materia de prescripción extintiva, en lo atinente al dies a quo, que lo sitúe en el

momento de celebración o realización de tales negocios traslativos que se reputan elusorios o evasivos del patrimonio del deudor principal, conforme a la cual se desencadenen, per se y sin necesidad de estar atentos a las vicisitudes de las actuaciones dirigidas a declarar la deuda tributaria imputable al obligado principal, un cómputo que, por lo demás, es respetuoso con el principio de la actio nata, pues son tales negocios evasores a los que ha de atenderse al efecto.

Este principio de la actio nata, cabe añadir, no solo protege al sujeto jurídico, en el ejercicio de sus derechos y acciones, de aquellos hechos o actos que desconoce y que, conforme a esta teoría o doctrina, no podrían fundamentar una presunción de abandono, sino que, en un sentido contrario o inverso, impide también, desde la perspectiva del principio de buena fe, prolongar el derecho –y, en caso de poderes públicos, hacerlo más allá del límite legal contado desde el nacimiento de la acción– para supeditar a la voluntad del órgano administrativo el arranque y consumación del plazo prescriptivo, que es la consecuencia que deriva de la tesis esgrimida en el escrito de interposición del recurso de casación.

10.- Por lo que respecta a la mención que suscita el recurso de casación al art. 68.8 LGT –en realidad, la referencia debió hacerse al apartado 7º del mismo artículo, que es el original y, por ende, el aquí en teoría aplicable ratione temporis–, nuestra jurisprudencia, plasmada en la sentencia, ya reproducida en lo necesario de 19 de noviembre de 2015 (recurso de casación n.º 3727/2014) que invoca la propia Administración en su escrito de contestación, excluye expresamente dicha posibilidad, en los siguientes términos:

«[...] si todas las actuaciones frente al deudor principal u otros responsables interrumpen la prescripción, incluso antes del acuerdo de derivación de responsabilidad, la referencia a la prescripción de forma autónoma del responsable carecería de sentido pues no se lograría entender qué efectos tendría fijar un día a quo para la prescripción del responsable si cualquier actuación efectuada frente al obligado principal, incluso antes de la propia declaración de responsabilidad, interrumpe la prescripción de aquél. La extensión al responsable sólo puede operar una vez que ya ha sido declarado formalmente responsable, pues hasta dicho instante no es responsable, y no puede, por tanto, pagar la deuda. No existe declaración de responsabilidad que determine su alcance y extensión, por lo que no puede pretender exigir la responsabilidad en relación a un sujeto que no ha sido declarado obligado al pago».

En otras palabras, puesto que la declaración de responsabilidad solidaria a que se refiere el art. 68.7 LGT, en su versión inicial, tuvo lugar con posterioridad a los pretendidos actos interruptivos referidos al obligado tributario que la Administración pretende hacer valer, no cabe que puedan ser válidamente esgrimidos para prolongar la prescripción más allá de donde lo hace el art. 67.2 LGT. Aparentemente, tal como es entendida la norma por la Administración, el art. 68.8 actual haría innecesaria la norma específica del art. 67.2 LGT, teniendo en cuenta, además, que ésta no regula la interrupción de la prescripción, sino el día a quo de inicio del cómputo del plazo de la prescripción extintiva, que es algo sustancialmente distinto.

Aun así, cuando el art. 68.8 LGT, y su antecesor el art. 68.7, de misma expresión, afirman que «[...] interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables», tal mandato solo puede rectamente dirigirse frente a los ya declarados responsables, momento en que adquieren la condición de obligados tributarios –art. 35.5 LGT–, de suerte que de no aceptarse tal premisa, jugaría aquí, como en la tesis administrativa, una extensión del concepto a quien todavía no ostenta tal carácter, y no precisamente para interrumpir la prescripción, sino para establecer el dies a quo del cómputo de los cuatro años.

Todo ello viene lastrado por una deficiente técnica normativa, de que la Administración, como promotora de la iniciativa legislativa, no puede obtener ventaja alguna, la de que el art. 68 LGT, tras singularizar, en los apartados 1 a 4, la prescripción sobre cada una de las modalidades de derechos o acciones que prescriben, regula una especie de reglas comunes. En cuanto a esta extraña disposición, el art. 68.8 LGT, parece solo referida, dada su redacción, a la prescripción de la acción de cobro frente al ya declarado responsable, no frente a quien aún no lo es, que no sería aludido como tal en caso de que estuviéramos ante la interrupción del plazo para declararla responsabilidad, por lo que, pese a la opinión procesal de la Administración, aún no cabe hablar, en sentido propio, ni de responsables, ni de obligados tributarios por ese título.

11.- Finalmente, la tesis que propugna el recurso de casación y que consideramos, con todo el respeto, desacertada, en cierta medida supedita el comienzo del plazo de prescripción a la voluntad de la Administración, en tanto ensancha temporalmente el ejercicio de sus potestades, pues éste quedaría prolongado –aun pese al conocimiento de la existencia de los negocios jurídicos que se reputan evasores del patrimonio–, sin depender de tales hechos o, en otras palabras, desde que nació la acción para perseguir la elusión o sustracción, sino de lo que tardase en demorarse el establecimiento de la obligación tributaria cuya finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal sitúa el legislador el inicio del cómputo, en la tesis esgrimida aquí por la Administración.

SEXTO.- Jurisprudencia que se establece sobre la interpretación del artículo 67.2 LGT en su redacción originaria, aplicable al asunto.

Seleccionada la norma aplicable al caso, la indicada en la rúbrica de este fundamento, y advertido que la más tarde establecida, en la Ley 7/2012, no posee alcance solo aclaratorio ni interpretativo del contenido de aquélla a la que viene a sustituir, sino que es sustancialmente correctora de su regulación y, en todo caso, agravatoria o desfavorable para el interesado –por lo que, fuera interpretativa o aclaratoria o rebasase ese carácter, no puede operar como fórmula para inferir el sentido y finalidad de una norma anterior, aplicable al caso, más favorable; y clara y precisa en su regulación, por prohibirlo el art. 9.3 CE–, la doctrina que se establece al caso es la que a continuación sigue:

El dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios por estar incurso en la causa legal del art. 42.2 LGT –expresión legal, la de exigir el pago, que comprende el plazo para declarar la responsabilidad solidaria–

comienza a correr desde que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad, esto es, desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar, con independencia del momento en que tenga lugar la declaración relativa a la obligación principal de la que aquélla es subordinada.

Lógica consecuencia de lo expuesto es que, en el caso que nos ocupa, habían transcurrido con creces los cuatro años desde la celebración de los actos de transmisión patrimonial que constituían el presupuesto de la responsabilidad, actos, por lo demás, documentados en instrumentos públicos que la Administración no niega haber conocido o podido conocer, hasta el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad. Por tanto, la sentencia de instancia, al considerar prescrita la acción de la Administración, es acertada y debe ser confirmada, con declaración de no haber lugar al recurso de casación promovido contra ella por la Administración General del Estado.

Debe entenderse, finalmente, que la interpretación efectuada que da lugar a nuestra doctrina se limita a la versión inicial del art. 67.2 LGT y a los casos regidos por ella, de modo que no prejuzga lo que pudiéramos, eventualmente, sostener a la hora de afrontar el dies a quo en casos regidos por la norma que está vigente a partir de la Ley 7/2012, pues lo único que hemos avanzado, en relación con el contenido de ésta, es que no puede ser tildada de disposición aclaratoria o interpretativa de la primera versión, puesto que la corrige sustantivamente de modo perjudicial para el tardíamente declarado responsable solidario, sin que ello delimite las facultades de este Tribunal Supremo para interpretar la versión actualmente vigente, si accediese a la casación un asunto en que tal cuestión pudiera suscitarse.

(...)

De acuerdo con esta sentencia, existe un plazo de prescripción de cuatro años para declarar la responsabilidad solidaria sin que las actuaciones de cobro realizadas frente al deudor principal u otros ya declarados responsables, interrumpan el plazo de prescripción para declarar la responsabilidad.

Por otra parte, respecto al hecho de que la deudora principal fuera declarada en concurso de acreedores, debe tenerse en cuenta la Disposición Adicional Octava de la LGT establece: «*Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento*». En el caso que nos ocupa, la normativa aplicable a la interrupción de la prescripción es la vigente en la fecha del auto de declaración de concurso, 04/11/2013. En concreto, la L.C. (Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal), en la última redacción del artículo 60 disponía:

Artículo 60. Interrupción de la prescripción.

1. Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra el deudor por los créditos anteriores a la declaración.

2. La interrupción de la prescripción no perjudicará a los deudores solidarios, así como tampoco a los fiadores y avalistas.

3. Desde la declaración hasta la conclusión del concurso quedará interrumpida la prescripción de las acciones contra socios y contra administradores, liquidadores y auditores de la persona jurídica deudora.

También quedará interrumpida la prescripción de las acciones cuyo ejercicio quede suspendido en virtud de lo dispuesto en esta ley.

4. En el supuesto previsto en los apartados anteriores, el cómputo del plazo para la prescripción se iniciará nuevamente, en su caso, en el momento de la conclusión del concurso.

De este precepto se deduce que el auto de declaración de concurso interrumpe la prescripción frente al concursado, pero no a los deudores solidarios, fiadores y avalistas.

Por otro lado, del artículo 68 de la LGT se desprende que el auto de declaración de concurso interrumpe el plazo de prescripción del derecho a recaudar, por lo que conforme a lo señalado anteriormente no afecta al derecho a declarar la responsabilidad, por lo que tampoco es aplicable al responsable no declarado la interrupción de la prescripción recogida en el artículo 68.7 de la LGT al señalar «*Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la declaración de concurso del deudor...*».

En conclusión, el plazo de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad solidaria no se interrumpe por las actuaciones de pago realizadas frente al deudor principal u otros obligados ya declarados, ni tampoco queda suspendido por la declaración de concurso del deudor principal.

En el caso que nos ocupa, el interesado fue declarado responsable solidario en base a lo establecido en el artículo 42.2 a) de la LGT por ser causante o colaborador en la ocultación, que en el acuerdo ahora impugnado considera realizada el día 07/10/2013. Siendo que las deudas objeto de derivación proceden de un acuerdo de responsabilidad dictado a la deudora principal el día 08/10/2013, notificado el día 20 siguiente, el período voluntario de pago finalizó el día 05/12/2013, fecha posterior al acto de ocultación, por lo que conforme al artículo 67.2 de la LGT el plazo de prescripción para declarar la responsabilidad solidaria comenzó el 06/12/2013. Considerando que la comunicación de inicio del procedimiento de responsabilidad fue notificada el día 06/02/2020, debe concluirse prescrito el derecho de la Administración para declarar al interesado responsable solidario, y en consecuencia, anular el acuerdo de responsabilidad impugnado, sin que sea necesario pronunciarse respecto a las restantes alegaciones formuladas.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1373/2022, DE 21 DE DICIEMBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Anulación de liquidación y devengo de intereses de demora. Interpretación del art. 240.2. de la LGT en los supuestos de regularizaciones globales.

El supuesto planteado requiere la interpretación del apartado 2 del artículo 240 de la LGT, que establece el cese de devengo de intereses de demora cuando la Administración incumpla los plazos para resolver, en aquellos supuestos de regularizaciones globales. Es decir, cuando como consecuencia de resoluciones administrativas o judiciales surgen liquidaciones contrapuestas a favor y en contra del contribuyente que, aunque serán compensables, el cálculo de las mismas se hace separadamente (a favor de la Administración como si no hubiera habido ingreso y a favor del contribuyente como si finalmente no resultara cuota).

Tradicionalmente, el TEAC venía manteniendo que lo dispuesto en el art. 240.2 de la LGT –no devengo de intereses– solo resultaba de aplicación en caso de liquidaciones suspendidas, pero no cuando se hubiera procedido al ingreso de la deuda y su posterior impugnación.

Sin embargo, motivado por una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2022, el TEAC cambia el criterio y determina que la limitación al devengo de intereses se aplica tanto a supuestos de liquidaciones suspendidas como a los casos en los que la deuda ya estaba ingresada, pues lo contrario supondría hacer de peor condición al contribuyente que paga la deuda que al que obtiene la suspensión.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- En cuanto al cómputo del período que la Administración debe tomar a efectos de cálculo de intereses, habida cuenta que el obligado tributario

había ingresado la cuota tributaria el 4 de septiembre de 2017 y sobre la posible aplicación de las reglas de limitación de intereses previsto en los arts. 26,4 y 240,2 de la LGT, debe realizarse la siguiente aclaración.

Como ya se ha expuesto, la Administración debe efectuar un doble cálculo de forma separada: practicar a favor del sujeto pasivo devolución en el que tomando como principal la cuota e intereses ingresados se calcule a su vez el interés producido desde el ingreso hasta que se acuerde su devolución; y, al propio tiempo, y a pesar de que el interesado había efectuado un ingreso anteriormente, la Administración liquidará a su favor la cuota tributaria finalmente resultante con el interés devengado desde la finalización del período voluntario hasta el momento de practicarse la liquidación final.

Es decir, el cálculo de intereses que se practica a favor de la Administración sobre la cuota finalmente resultante se calcula «como si no hubiera habido ingreso alguno» realizado por el contribuyente, ya que a efectos matemático-financieros esta situación se produce con la devolución a favor del contribuyente del importe correspondiente a la cuota e intereses ingresados y del interés producido por dicho importe. Queda pues justificado que en los casos como el de este expediente, la Administración liquide intereses sobre la cuota finalmente exigible aunque hubiera habido previamente ingreso por parte del interesado.

Resta por analizar la aplicación de las limitaciones contenidas en los arts. 26,4 y 240,2 de la LGT según los cuales:

26.4: «No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.»

240.2: «Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta Ley».

Este Tribunal en resoluciones anteriores ha manifestado que la Ley en su art 240,2 contempla sólo los supuestos de liquidaciones suspendidas, y que además, la aplicación de dichas limitaciones a estos supuestos en los que no había suspensión (por haberse ingresado) supondría «un enriquecimiento injusto, toda vez que por el mismo lapso temporal por el que ahora pretenden no pagar intereses, ellos sí recibieron en su día los correspondientes intereses de demora cuando les fue devuelto el ingreso de la liquidación» (Resolución de 14 de febrero de 2019; RG 480/2017/50).

No obstante, atendiendo al criterio mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid (valga por todas la STSJ 46/22 de 2 de febrero) este TEAC llega a la conclusión que las reglas contenidas en los citados preceptos están contemplando el supuesto ordinario de liquidación practicada por la Administración en una regularización tributaria, pero no contempla el supuesto de la regularización global que se produce cuando, como consecuencia de resoluciones administrativas o judiciales, surgen liquidaciones contrapuestas a favor y en contra del contribuyente, que aunque finalmente serán compensables de acuerdo con el art 73 de la LGT, el cálculo matemático correcto de los intereses exige determinar separadamente los mismos: a favor de la Administración «como si no hubiera habido ingreso alguno» y a favor del particular de todo lo ingresado (más sus intereses) como si finalmente no resultara cuota tributaria alguna.

Pues bien, este Tribunal considera que la finalidad perseguida por el legislador al establecer las limitaciones al devengo de intereses por superación de los plazos procedimentales no es otro que impedir que la tardanza en resolver los procedimientos por la Administración pueda perjudicar a los sujetos pasivos, y si bien la norma al contemplar el supuesto ordinario de liquidación limita el supuesto a las liquidaciones suspendidas (pues no tendría sentido que el legislador limitase el devengo de intereses a una cuota ya ingresada), dicha regla debe aplicarse no sólo a los supuestos en que se hubiera acordado la suspensión, sino también a aquellos casos en los que la deuda ya estaba ingresada por el interesado, resultando finalmente otra cuota tributaria distinta y surgiendo liquidaciones contrapuestas, dado que como ya ha quedado explicado, el cálculo matemático de intereses a favor de la Administración se realiza en la hipótesis de «no haberse ingresado» (y por tanto como si estuviera suspendida), y sin olvidar que, como expone la referida STSJ al analizar esta cuestión, lo contrario «*daría lugar a hacer de peor condición al obligado tributario que paga la deuda que al que no la abona y obtiene la suspensión, lo que no es admisible*».

Podría argumentarse de contrario que con la solución expuesta es ahora la Administración la que está recibiendo peor trato que el particular, y que ello supone un enriquecimiento injusto del sujeto pasivo (como ha considerado este Tribunal en resoluciones anteriores) ya que el contribuyente ha obtenido totalmente devolución de lo ingresado con intereses, sin embargo lo cierto es que las limitaciones de los arts. 240,2 y 26,4 LGT afectan exclusivamente a la Administración, ya que en los supuestos de devoluciones los intereses se calculan linealmente por todo el período computable sin que a los contribuyentes les afecte el incumplimiento por parte de la Administración de los plazos procedimentales, por lo que no cabe exigir un tratamiento recíproco. Como dice la referida Sentencia: «*ante lo que argumenta la resolución del TEAC que se transcribe en la resolución del TEAR aquí recurrida, esta Sala no aprecia que el recurrente obtenga un enriquecimiento injusto, ya que tiene derecho a percibir intereses de demora sobre el importe de la primera liquidación por tratarse de un ingreso indebido, mientras que la Administración no puede exigirle intereses de demora sobre el importe de la segunda liquidación durante el período indicado porque el TEAR incumplió el plazo legal para resolver la reclamación. Se trata, por tanto, de consecuencias que derivan de hechos distintos que están regulados en dife-*

rentes preceptos legales. Es más, en el caso del interés de demora que se devenga a favor del obligado tributario, el art. 32.2 de la LGT dispone que para su cálculo no se computan las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado, que es una previsión similar a la que contiene el art. 26.4 de la misma Ley cuando los intereses se devengan a favor de la Administración.»

Es por ello que este Tribunal Central modifica el criterio mantenido en resoluciones anteriores declarando que el art 240,2 de la LGT es aplicable también a los supuestos en los que la deuda anulada, no se encontrara suspendida, por haber sido ingresada.

SEXTO.- Del examen del acuerdo de ejecución consta que la deuda tributaria de cuantía 1.234.370,16 euros está formada por el importe de 1.024.279,64 euros, que es la parte de la cuota tributaria que la parte reclamante no ingresó al presentar la autoliquidación, calculada según los razonamientos esgrimidos en la resolución de 28 de septiembre de 2021 de este Tribunal Central; y por los intereses de demora, que ascienden a 210.090,52 euros, computados desde la finalización del período voluntario de pago, 7 de diciembre de 2012, hasta el 18 de julio de 2017, fecha en la que se dictó la liquidación por la Inspección y que dio lugar al correspondiente ingreso por la parte reclamante, liquidación que con posterioridad fue anulada por la resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2021.

Del importe anterior de 1.234.370,16 euros, la Administración minora lo que la parte reclamante ya ingresó en la liquidación anulada con clave...08, 1.322.182,56 euros. Señalando que se ha producido un ingreso indebido por el exceso de 87.812,40 euros, que será abonado junto con los correspondientes intereses de demora computados desde el 4 de septiembre de 2017, fecha en la que se realizó el ingreso indebido, hasta el 15 de diciembre de 2021, fecha en la que se dicta el acuerdo de ejecución.

De este examen queda acreditado que la Administración no ha cumplido con el procedimiento de ejecución previsto en la normativa tributaria anteriormente expuesta, ni ha deducido los excesos en la duración de los procedimientos tal y como se prevé en los arts. 26.4 y 240.2 de la LGT, procediendo practicar nuevo cálculo de intereses de acuerdo con lo expuesto en los Fundamentos anteriores.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 431/2019, DE 19 DE DICIEMBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Aplicación por los socios de una UTE de la exención prevista en el art. 50.2 del TRLIS relativa a rentas procedentes del extranjero.

Entiende el TEAC que para que los socios de una UTE puedan aplicar la exención prevista en el artículo 50.2 del TRLIS —exención de rentas procedentes del extranjero— es necesario que exista una estructura real de actividad que permita considerar que la UTE opera en el extranjero, es decir, que realice su actividad de forma efectiva en el extranjero con una estructura mínima de medios materiales y personales, no siendo suficiente con que el bien o servicio se realice en España y se exporte al extranjero.

En el supuesto analizado, se da la circunstancia de que existía consulta de la DGT respondiendo a la cuestión planteada por la entidad recurrente, cuestión que esta alega invocando el carácter vinculante de la misma para la Administración. Sin embargo, el TEAC estima que la DGT parte de los hechos comunicados en el escrito de consulta por el contribuyente y, por tanto, se da por hecho que la UTE opera en el extranjero, porque así se comunicó y no se cuestionó. Por ello, en lo que se refiere a la determinación de los requisitos exigibles para considerar que la UTE opera efectivamente en el extranjero, la consulta de la DGT no es vinculante, ya que no se pronuncia sobre este aspecto.

Tampoco desconoce el TEAC el criterio de la Audiencia Nacional en sentido contrario al que el órgano administrativo propone, pero se aleja de él al no considerarlo acertado pues dicha interpretación permitiría la constitución de UTEs que no generen valor añadido y que tuvieran como única finalidad que los socios se beneficiaran de la exención de las rentas obtenidas en la exportación de bienes o servicios.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- Sobre la deducibilidad en base imponible del gasto contabilizado en fecha 26 de diciembre de 2012 por importe de 320.600 euros correspondiente a cestas de navidad.

El escrito de alegaciones se limita a defender su deducibilidad señalando que se corresponde con un gasto por atenciones a clientes y proveedores por lo que debe entenderse correlacionado con los ingresos.

La Inspección de los Tributos rechaza la deducibilidad del gasto por contar como única documentación relacionada la factura emitida por la entidad LGC S.L. en concepto de «*Modelo Cesta de Navidad Platino, Oro, Bronce, Especial I y Especial II*». Requerida la entidad aquí reclamante para que aportase documentación que acreditase la correlación del gasto con los ingresos de la sociedad, no se aportó ninguna prueba ni documento que explicase siquiera la supuesta relación. Al no haber quedado acreditado quienes son los destinatarios de los bienes, la Inspección de los Tributos rechaza la deducibilidad del gasto por no quedar acreditada su correlación con los ingresos.

En este punto es preciso tener en cuenta que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria, pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución. El artículo 105.1 de la LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dispone que «*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*».

Y en relación con este precepto, son reiterados los pronunciamientos judiciales (por todos, la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2012, recurso número 2973/2012, que cita numerosos precedentes) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible (en su vertiente de ingresos) y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, o requisitos de deducibilidad de gastos.

En este caso, la entidad reclamante se limita a realizar la simple manifestación de que se trata de un gasto por atenciones a clientes y proveedores sin aportar ninguna prueba que pueda refrendar tal conclusión.

Respecto a la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes y proveedores debe tenerse en cuenta la doctrina de este Tribunal Económico Administrativo Central fijada, entre otras, en la resolución de 4 de febrero de 2016 (RG 3431/13), disponible en DYCTEA, por la que se requiere que el gasto esté conta-

bilizado, justificado mediante factura o cualquier otro medio válido en derecho, imputado temporalmente según criterio de devengo, que el gasto haya sido efectivo y se cumpla el requisito de necesidad del gasto y correlación de ingresos y gastos. Además, se deberá acreditar de forma fehaciente las personas que han sido beneficiarias de las atenciones ya que de lo contrario este concepto se convertiría en un cajón de sastre a través del cual todo sería fiscalmente deducible.

«A efectos de atender la presente alegación es preciso señalar que son fiscalmente deducibles los gastos soportados por la empresa en sus relaciones con los clientes y proveedores que se entiendan que corresponden a la actividad de relación pública de la empresa así como aquéllos que con arreglo a los usos y costumbres de la empresa se efectúen con respecto a su personal. Pueden entenderse dentro de estos gastos los derivados de la entrega de obsequios a clientes y proveedores, comidas con los mismos y el coste de hospedaje y manutención consecuencia de los desplazamientos de los clientes y proveedores a cargo de la empresa. Todos estos gastos deben ser deducibles en la medida en que la causa probada de los mismos esté, directa o indirectamente, relacionada con la actividad económica del contribuyente.

No obstante, no se oculta que la deducibilidad del gasto se condiciona a su justificación, para lo cual no vale en todos los casos la simple factura o documento de pago sino que, además, debe acreditarse las personas que han sido beneficiarias de los mismos, circunstancia que no siempre es fácil de justificar.

Habría que recordar, por tanto, que nos encontramos ante un tipo de gastos que por su naturaleza discurren a través de una línea cuya frontera, acerca de su deducibilidad o no, siempre resulta compleja en su delimitación, tanto porque puedan considerarse como uso privativo, o como donativos y liberalidades.

En este mismo sentido cabe citar la resolución de este Tribunal de 02-03-2011 (RG 330/10¹), en la que se determina:

«(...) todos los gastos incurridos en el desarrollo de una actividad empresarial, e incluso en el ámbito de las necesidades privadas, son susceptibles de ser justificados al objeto de acreditar la realidad del «hecho económico real» al que responde el gasto. En este caso en concreto, la justificación o acreditación de este «hecho económico» (la entrega de regalos de diverso tipo a clientes y proveedores), no debe ceñirse a la mera salida de fondos (a su pago material) o al mero registro contable de una supuesta operación, sino que se ha de acreditar verazmente que dicho hecho económico se produjo (se requiere la identificación de los destinatarios...). De lo contrario, este concepto genérico de gastos, sería un cajón de sastre en el que tendría cabida cualquier pago realizado por un sujeto pasivo, no ya en el marco de su actividad empresarial, sino incluso fuera de dicho ámbito.»

Y el mismo criterio se ha mantenido en resoluciones posteriores tales como la de 07-05-2015 (RG 1012/13) y la de 10-09-2015 (RG 2929//12) por citar unas de las más recientes.

1 Ha sido confirmada por SAN de 13-03-2014, rec. n.º. 150/2011.]

En conclusión, podemos determinar que no se admitirá respecto de los gastos ahora analizados la deducibilidad de aquéllos respecto de los que no ha sido aportado por el obligado tributario documento alguno que permita acreditar la identidad de sus destinatarios así como su vinculación a los usos y costumbres de la empresa, no pudiéndose aceptar de otro modo una justificación en su deducción más allá de la reducir su carga impositiva improcedentemente mediante la inclusión de gastos de naturaleza particular o personal o, en todo caso, cuya correlación con los ingresos de la actividad no ha sido probada».

En el presente caso no se aporta ningún tipo de prueba de las personas a las que se dirigen las cestas de Navidad por lo que no queda acreditado que se destinen a clientes y proveedores, pudiendo perfectamente ser dirigidos a otras personas o entidades con las que no guarda ningún tipo de relación o intención económica sino simplemente privada.

La misma conclusión se alcanza con la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021 (recurso de casación 3454/2019), que en su Fundamento de Derecho Tercero interpreta el artículo 14.1.e) TRLIS fijando la siguiente doctrina:

«TERCERO.- Fijación de doctrina.

A las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas en al auto de admisión cabe responder, por ende, que el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones –que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado– a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes.»

En el Fundamento de Derecho Segundo explica el Alto Tribunal con detalle su argumentación:

«Son deducibles, por tanto, aquellos gastos que siendo donativos o liberalidades –entrando en esta categoría descrita y desarrollada en el art. 14.1.e)– se realizan «por relaciones públicas con clientes o proveedores... los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa... los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios», esto es, estos gastos son los que coloquialmente se conocen como atenciones a clientes o al propio personal y lo promocionales; a los que hay que añadir, con mayor grado de indeterminación, todos aquellos donativos o liberalidades realizados por la empresa «que se hallen correlacionados con los ingresos», con el alcance y significación que antes se ha apuntado,

esto es, los donativos y liberalidades realizados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor resultado empresarial; son estos gastos por esencia, gastos que no buscan una consecución directa e inmediata de los mejores resultados, aún cuando en la enorme casuística que puede generar podrían a veces reunir también este carácter de inmediatez, sino que, lo más común por su propia naturaleza y características, es que persigan un resultado indirecto y de futuro –atención a clientes y proveedores buscan fundamentalmente fidelizar a unos y otros de futuro, atenciones a empleados incentivarlos en el trabajo a desarrollar, o promocionar productos o la propia empresa persigue lograr ventajas en ventas y posicionamiento empresarial, por ejemplo–, sirviendo el último supuesto contemplado, «que se hallen correlacionados con los ingresos», como cláusula de cierre, que se extiende a todos aquellos donativos y liberalidades que no comprendidos expresamente en los referidos legalmente, conceptualmente quepan en la subcategoría que conforman estos donativos y liberalidades que respondiendo a la misma estructura y finalidad deban excluirse de los gastos no deducibles, y por tanto, debiéndose considerar gastos deducibles.

De la lectura del precepto, también puede concluirse que se esboza un ámbito subjetivo de aplicación, gastos en beneficios de clientes, de proveedores o de trabajadores, lo que parece excluir aquellos gastos dispuestos a favor de accionistas o partícipes; lo que responde a la lógica del diseño normativo, puesto que cuando el objetivo no se integra en la propia actividad empresarial de optimizar los resultados empresariales, sino en beneficio particular de los componentes de la sociedad, decae cualquier consideración de gasto deducible excluido de los donativos o liberalidades»

De esta forma se admite como gasto deducible todo aquel que, teniendo la consideración de donativo o liberalidad, aún cuando no esté relacionado directamente con algún ingreso en concreto, busque indirectamente mejorar la situación de la sociedad.

Sin embargo, en el caso objeto de controversia no concurre esta circunstancia. Si la entidad hubiese acreditado que los destinatarios de las cestas de Navidad constituyen personas o entidades relacionados con su esfera económica, pudiendo generar un resultado económico positivo en el futuro el mantener una buena relación con ellos, entroncaría dentro de la categoría de gastos deducibles del artículo 14 TRLIS.

Sin embargo, este requisito primigenio no ha sido cumplido, por lo que no se puede admitir la deducibilidad del gasto contabilizado por cestas de Navidad, confirmando el único ajuste formulado por la Inspección de los Tributos en sede de UTE RTITY.

QUINTO.- Sobre la posible aplicación por los socios miembros de la UTE de la exención por las rentas obtenidas por operar en el extranjero.

La Inspección de los Tributos elimina la aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS en sede de RTI SL por las rentas que le son imputadas como socio de UTE RTITY por no contar esta última con una estructura efectiva, material y personal, con la que operar en el extranjero.

Así, el Acuerdo de liquidación razona que cuando el artículo 50 TRLIS se refiere a operar en el extranjero, exige la presencia de una organización fuera de España constituida por medios materiales y personales que permitan realizar una actividad económica generadora de renta, sin que se entienda cumplido tal requisito cuando la actividad se realice desde España y se exporten los bienes o servicios ya producidos al extranjero, en cuyo caso la UTE no generaría ningún valor añadido y se crearía con la única finalidad de que sus socios se beneficiasen de la exención del artículo 50 TRLIS sin necesidad de implantar una actividad real en el extranjero.

En cambio, la entidad reclamante defiende la aplicación de la exención en base a dos argumentos principales:

- Por un lado, que la Inspección de los Tributos ignora la existencia de una consulta vinculante presentada por la propia sociedad ante la Dirección General de Tributos (en adelante, –DGT–) en la que se reconoció, con carácter vinculante, el derecho a aplicar la exención del artículo 50 TRLIS sobre las rentas obtenidas por la UTE.
- Por otro lado, que el artículo 50 TRLIS surge para fomentar las exportaciones de empresas españolas, no siendo necesario producir los bienes y servicios en el extranjero. Esta conclusión es alcanzada también por la Audiencia Nacional en sentencia de 28 de diciembre de 2019, en la que se concluiría que el suministro de bienes y servicios por parte de una UTE desde España con destino al extranjero permite concluir que se operó en el extranjero, no exigiendo el precepto que la UTE tenga presencia en el exterior.

En primer lugar, respecto a la consulta formulada por la sociedad a la DGT, aunque las resoluciones emitidas por este órgano tienen carácter vinculante para la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, ese carácter se ostentará únicamente cuando en el escrito de consulta se expresen con claridad las circunstancias del caso, no omitiendo ningún dato relevante y no alterando los datos aportados con posterioridad.

Este requisito se expresa en el artículo 89 LGT al disponer (el subrayado es nuestro):

«1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

(...))»

De la misma forma, el artículo 66.1.d) 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 (en adelante, –RGAT–), establece como uno de los contenidos mínimos del escrito de consulta (el subrayado es nuestro):

«d) En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso»

La interpretación de estos requisitos en relación al carácter vinculante de las resoluciones de la Dirección General de Tributos ha sido recogido a través de diferentes sentencias del Tribunal Supremo, sintetizándose en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia 17/2019, de 22 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid al disponer:

«La eficacia vinculante de la respuesta que ofreció la DGT a la consulta de D. Marino depende, además de la identidad de situaciones de los contribuyentes a quienes se pretendan extender sus efectos, a la expresión completa y veraz de los hechos y circunstancias sobre las que debe responder el órgano consultado, el cual «para dar respuesta contempla sólo la realidad que se describe en el escrito presentado» (SSTS núm. 1009/2016, de 9 de mayo, y 320/2018, de 28 de febrero), y ello porque «la vinculación de la Administración en las consultas tributarias vinculantes está determinada por la correcta información y puesta en conocimiento de los hechos (STS de 25 de mayo de 2015). Por este motivo, el art. 66.1.d) del Reglamento de gestión e inspección (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), al regular los requisitos de los escritos de consulta, dispone: «En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con toda la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso»

Por lo tanto, para que la resolución de la Dirección General de Tributos sea aplicable al caso regularizado ha de coincidir plenamente la realidad examinada con las circunstancias presentadas en el escrito de la consulta, al ser los únicos datos con los que cuenta dicho órgano a la hora de resolver.

En el presente caso la consulta no resulta aplicable ya que a la hora de formular las cuestiones por RTI SL, se parte del hecho de que la UTE opera en el extranjero, tal y como resulta acreditado del escrito presentado por la entidad ante la DGT. En concreto, en su página 2, al fijar el objeto de la consulta, se indica como primer punto (el subrayado es nuestro):

«Si las rentas procedentes de la UTE que opera en el extranjero, en concreto en País 1, y que se imputan a los socios residentes en España gozan de exención a tenor de lo establecido por el artículo 50 del TRLIS.»

En la contestación de la Dirección General de Tributos, emitida en fecha 13 de noviembre de 2012 (CV 2173-12), parte de considerar como un dato dado por el escrito de consulta que la UTE opera en el extranjero. Así se aprecia en la

contestación a si procede la aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS por parte de los socios de la UTE (el subrayado es nuestro):

«En el presente supuesto, dado que la UTE opera en el extranjero (País 1), en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.1 del TRLIS, previamente transcrito, la consultante podrá optar por no integrar en su base imponible la base imponible imputada por la UTE, correspondiente a su participación en la misma, correspondiente a las rentas obtenidas por la UTE en el extranjero. En caso de haber optado por la aplicación del método de exención, la consultante deberá aplicar el mismo hasta la fecha de extinción de la UTE.»

Por lo tanto, la consulta de la Dirección General de Tributos no resulta vinculante para la Inspección de los Tributos porque en la misma no se pronuncia sobre si UTE RTITY opera de forma efectiva y material con una estructura suficiente en el extranjero –realidad cuestionada por la Administración Tributaria en el Acuerdo de liquidación impugnado–, sino que se parte de tal consideración como un hecho constatado, limitándose a pronunciarse sobre las consecuencias que tendría operar en el extranjero. La DGT no cuestiona ni comprueba tales circunstancias –posibilidad que no se encuentra entre sus competencias– y tampoco señala criterios que permitiesen acreditar para este caso si se opera como tal fuera de España, ya que no constituye el objeto de la consulta al darse como un hecho preacontecido en el escrito, no pronunciándose sobre esta cuestión la resolución, al contrario de lo esgrimido por la entidad reclamante en el escrito de alegaciones.

Tampoco ignora la Inspección de los Tributos la existencia de la consulta, como supuestamente mantiene RTI SL, sino que el Acuerdo de liquidación motiva que no vincula respecto a si la UTE opera o no en el extranjero por no pronunciarse sobre ello la DGT, alcanzando la misma conclusión que este TEAC en los párrafos anteriores.

Respecto al fondo del asunto, la cuestión objeto de controversia consiste en determinar si resulta de aplicación o no a RTI SL la exención del artículo 50 TRLIS, expresada en los siguientes términos:

«Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención.»

Resulta fundamental partir del criterio fijado por este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/12), disponible en DYCTEA, por la que, para aplicar la exención del artículo 50 TRLIS, es necesario que la UTE realice su actividad de forma efectiva en el extranjero, lo que requiere la existencia de una estructura mínima de medios materiales y personales, no bastando con que el bien o servicio se realice en España y se exporte al país en cuestión. En concreto, se dispuso en tal resolución (el subrayado es nuestro):

«Pues bien, a la vista de lo anterior, comparte este Tribunal Central la conclusión inspectora, y ello dado que de la documentación incorporada al expediente inspector no queda acreditada por la interesada, acreditación cuya carga

le corresponde de acuerdo con el artículo 105 LGT al encontrarnos ante una exención de la que pretende gozar la reclamante, que las citadas UTE L..... y la UTE R..... operen en el exterior. Antes al contrario, de las cláusulas de los contratos aportados deriva que las mismas actúan en España, el suministro se realiza desde España («se obliga a suministrar el Equipamiento desde el exterior de la República argentina»), la prestación de los SERVICIOS DE INGENIERÍA por parte de la Prestataria (la UTE L.....) serán suministrados única y exclusivamente desde el exterior», con independencia de que exporten bienes a su cliente Argentino, sin que se haya realizado actividad alguna en Argentina. En este sentido, en la UTE L..... se recoge que el suministro se realizará en condiciones «FOB puerto de embarque», cláusula que supone que el vendedor entrega la mercancía «a bordo del buque» designado por el comprador en el puerto de embarque designado, y en ese momento se traspasan los riesgos de pérdida o daño de la mercancía del vendedor al comprador, lo que permite concluir a la inspección que la UTE «(...) realizará, en su caso, una exportación a la República Argentina o un servicio de gestión de compras, dependiendo de sus estipulaciones con sus suministradores, pero, en ningún caso, realiza ninguna operación en el interior de dicho territorio, tal como establece claramente y sin lugar a dudas el propio contrato». Añadiéndose que dichas UTES no están dadas de alta en Argentina y que el propio contribuyente, para acreditar la aplicación de la deducción por actividad exportadora, en relación con la inversión en la sociedad «T SA», se remite, entre otros, a los importes facturados por la UTE R..... a la UTE L....., por lo que dicha deducción no ha sido regularizada por la inspección.»

Similares circunstancias concurren en el supuesto objeto de la actual controversia, ya que de la documentación obrante en el expediente queda patente que la UTE RTITY no cuenta con ningún tipo de estructura ni actividad como tal en el extranjero. Existe una única estructura empresarial, que desarrolla todas las fases del proyecto y que se localiza en España, siendo esta misma estructura la que realiza con posterioridad el seguimiento y control de la instalación y puesta en marcha de la planta en País 1. Así, la UTE no cuenta con medios materiales ni personales en el extranjero ni efectúa en sí los trabajos en País 1.

De hecho, en el propio escrito de alegaciones presentado por RTI SL en el marco de la presente reclamación económico administrativa se argumenta que la exención del artículo 50 TRLIS se instaure para fomentar la exportación de productos al extranjero, no rebatiendo los hechos consistentes en señalar que los trabajos fueron realizados en todo caso desde España.

Es por ello por lo que este Tribunal Económico Administrativo Central no puede sino confirmar el acuerdo de liquidación impugnado en relación a este ajuste, no cumpliendo los requisitos exigidos por el artículo 50 TRLIS para que los socios de la UTE puedan aplicar la exención pretendida.

Este TEAC no desconoce la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2019 (n.º recurso 129/2015) en la que se alcanza la conclusión opuesta, debiendo sin embargo mantener su criterio. La sentencia de la Audiencia Nacional defiende la conclusión contraria en base a la modificación normativa experimentada con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre

Sociedades (en adelante, –LIS–), aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir del año 2015. A partir de entonces, la exención queda configurada de la siguiente forma (el subrayado es nuestro):

«2. Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, así como las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22 o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.»

Así, mientras que el artículo 50 TRLIS señalaba que las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención, la nueva redacción aplicable a partir de 2015 indica que las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22.

De ello resulta patente que coincide la redacción existente en ambas normas, pero incluyendo la LIS un nuevo inciso, ya que en vez de referirse a la exención con carácter general, aclara que es la referida al artículo 22 correspondiente a las rentas obtenidas por mediación de **establecimiento permanente en el extranjero**.

La sentencia de la Audiencia Nacional interpreta que con el TRLIS no se exige la existencia de una organización como tal en el extranjero, permitiendo la redacción del artículo 50 TRLIS dejar sin tributar las rentas obtenidas por la exportación de los productos, y que es sólo con el cambio normativo experimentado con la LIS, con el que cambia la redacción del precepto, cuando es posible exigir la existencia de una estructura real de actividad de la UTE en el extranjero para aplicar sus socios la exención, dado que se produce una remisión expresa a la existencia de establecimiento permanente.

Sin embargo, esta conclusión no puede ser compartida por este TEAC ya que contraviene la finalidad última perseguida con la regulación del régimen especial de Uniones Temporales de Empresas y de la exención por doble imposición por actividades realizadas en el extranjero. Y ello por múltiples razones.

En caso de prevalecer la interpretación defendida por la sentencia de la Audiencia Nacional, se permitiría la constitución de UTEs que no generen valor añadido y que tengan con única finalidad que sus socios se beneficien de la exención de las rentas obtenidas al exportar bienes o servicios al extranjero sin necesidad de implantar una actividad real en aquel país, cuando es precisamente lograr el desarrollo de actividad como tal en otros países el objetivo último con la exención del artículo 50.1 TRLIS al exigir que la UTE opere en el extranjero.

De hecho, el propio artículo 50 TRLIS remite implícitamente a la exención prevista en el artículo 22 TRLIS, correspondiente a la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. Y

es que el artículo 50 TRLIS, al señalar que los miembros de las UTEs que operen en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención, únicamente puede referirse a la del artículo 22 TRLIS, dado que esta norma preveía únicamente dos exenciones correspondientes a rentas obtenidas en el extranjero:

- La exención por dividendos o transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes del artículo 21 TRLIS, que no se corresponde con la obtención de rentas por una actividad en el extranjero, por lo que no resulta aplicable al presente supuesto.
- La exención por las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente del artículo 22 TRLIS. Esta es la que guarda relación con el funcionamiento de las UTEs, ya que se refiere al supuesto de realizar una actividad como tal operando en el extranjero.

Dado que sólo existen estas dos posibilidades, resulta evidente la aplicación de la exención del artículo 22 TRLIS a los socios de las UTEs, lo que requiere operar de forma efectiva en el extranjero. En caso contrario, el propio artículo 50 TRLIS hubiese regulado la exención con sus propias características y requisitos, en lugar de efectuar una mera remisión a la aplicación del régimen de exención por rentas en el extranjero.

De hecho, dado que esta conclusión es la conforme con la finalidad última de la normativa –favorecer el desarrollo de la actividad efectiva fuera de España, no las meras exportaciones– la nueva LIS introdujo el inciso por el que se aclara que la exención aplicable es la del artículo 22 referida a establecimientos permanentes.

Es decir, el legislador, consciente de que la redacción anterior podía producir un resultado contrario a la finalidad buscada con la norma, mantiene la misma redacción a la hora de reconocer el derecho a la exención pero introduciendo este último inciso en forma de aclaración, para precisamente evitar que se produzcan posibles equívocos.

Es cierto que la LIS no resulta aplicable al período impositivo objeto de comprobación en este caso, pero también lo es que las normas tributarias deben ser interpretadas de forma finalista e integradora –como reconoce el artículo 12 LGT por remisión al artículo 3.1 del Código Civil–, tratando la nueva redacción de la LIS de aclarar la aplicación del régimen que ya estaba vigente con la aprobación del TRLIS en el caso de la exención aplicable por los miembros de las Uniones Temporales de Empresas que operen en el extranjero.

De hecho, a la misma conclusión llega el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 14 de noviembre de 2022 (recurso de casación n.º 7910/2020), en la que permite deducir en base imponible el importe del impuesto satisfecho en el extranjero no deducido en la cuota íntegra de la liquidación, a pesar de que tal previsión no se introdujo hasta la aprobación de la LIS, señalando expresamente:

«En segundo término, la Sala considera conforme a Derecho la interpretación finalista realizada por la Sala de la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada, sobre la que no puede prevalecer la interpretación literal o gramatical del artículo 31.2 del TRLIS pretendida por el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación

Confirma esta interpretación la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que, si bien no es aplicable a los ejercicios comprobados, sí resulta un importante criterio de interpretación (...)»

De esta forma, el Alto Tribunal confirma plenamente la interpretación finalista realizada por la propia Audiencia Nacional en la sentencia de instancia, recogida en la página 10 de la sentencia del Tribunal Supremo, que expresa aún con más claridad la idea pretendida por este TEAC (el subrayado y negrita es nuestro):

«2. La sentencia impugnada en casación consideró correcta la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero, al que no se aplica la deducción por doble imposición internacional, como gasto del ejercicio, razonando (FJ 5º) en los siguientes términos:

«En efecto, en el caso de autos la recurrente ha realizado un ajuste positivo en su base imponible, de forma que ha incrementado ésta en el importe del impuesto abonado en el extranjero; a la hora de aplicar la deducción su cuantía 0; lo que de facto implica que el impuesto abonado en el extranjero no será objeto de deducción. Es decir, la recurrente por la renta obtenida en el país de la fuente ha pagado el correspondiente impuesto y la recurrente, por la misma renta bruta pagará el impuesto en España.

Este resultado, en el caso de autos, no parece conforme con la finalidad última de la regulación—la interpretación teleológica es calificada como la regla aurea de la interpretación—. Por eso resulta razonable que la recurrente, en un caso como el de autos, en el que no cabe deducción alguna pueda realizar el ajuste pretendido y suprimir el ajuste positivo correspondiente al impuesto extranjero que hubo de integrar en la base imponible.

Aunque no resulta aplicable al caso de autos, pues la Ley 27/2014, entró en vigor el 1 de enero de 2015, el legislador ha sido sensible al problema que hemos descrito y así en el apartado segundo al actual art 31.2 TRLIS indicando que «tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero».

Es decir, el propio legislador ha considerado que se producía un resultado no acorde con la finalidad de la norma y por ello la parte del impuesto que no haya podido ser deducible podrá tener la consideración de gasto fiscal, minorando las rentas extranjeras a integrar en la base imponible.

Acto legislativo posterior que, si bien no resulta aplicable al caso, puede tenerse en cuenta a la hora de realizar una interpretación finalista e integradora de la legislación entonces vigente.

El motivo se estima.»

La Sala de instancia, en suma, afirma que no permitir ese gasto fiscal, cuando la deducción del artículo 31.1 del TRLIS resulta ser inexistente, es contrario a la finalidad de la norma.»

A la luz de lo expuesto procede confirmar el ajuste formulado por la Inspección de los Tributos, ya que la exención prevista en el artículo 50 TRLIS requiere de la existencia de una estructura real de actividad que permita considerar que la UTE opera como tal en el extranjero, requisito que no se cumple en el supuesto objeto de esta reclamación económico-administrativa.

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero

Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats

Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid

Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes

Universidad de Alicante

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA OCTAVA) DE 20 DE OCTUBRE DE 2022

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-295/21.

Partes: *Allianz Benelux SA y État belge, SPF Finances.*

Síntesis: «Procedimiento judicial – Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes – Directiva 90/435/CEE – Artículo 4, apartado 1 – Exención en favor de una sociedad matriz de los dividendos abonados por su filial – Traslado de excedentes de renta gravada con carácter definitivo a ejercicios fiscales posteriores – Absorción de una sociedad que dispone de excedentes de renta gravada con carácter definitivo por otra sociedad – Normativa nacional que limita la transmisión de esos excedentes a la sociedad absorbente».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente asunto encuentra su origen en la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de Bruselas ante el TJUE, acerca de la interpretación del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros que, aunque derogada por la Directiva 2011/96/UE, es la que estaba en vigor en el momento de producirse los hechos y, por consiguiente, es la que resulta aplicable.

La controversia se refiere al tratamiento fiscal que debe otorgarse a los excedentes de renta gravada con carácter definitivo, en el sentido de si resultan o no trasladables íntegramente a ejercicios posteriores en el marco de una fusión societaria por absorción.

Esta es la postura defendida por Allianz Benelux, entidad resultante de la previa absorción de varias compañías de seguros en 1995 y 1999, que disponían de excedentes de renta gravada con carácter definitivo y que, siendo en principio trasladables a ejercicios posteriores, Allianz Benelux trasladó totalmente a los ejercicios 2004 a 2007.

Frente a la denegación de la Administración Tributaria belga, la citada entidad interpuso el recurso correspondiente, que fue igualmente rechazado por el Director regional mediante Resolución de 19 de diciembre de 2012. El argumento esgrimido fue la ausencia de una expresa disposición legal que contemplara el traslado de dichos excedentes de la sociedad absorbida a la absorbente. Con base en ello, admitió solo el traslado parcial, con arreglo al prorrateo previsto en materia de pérdidas recuperables en el artículo 206, apartado 2 del Código de los Impuestos sobre la Renta de 1992 (CIR 1992).

Disconforme con tal interpretación, Allianz Benelux recurrió ante el Tribunal de Primera Instancia Francófono de Bruselas y, tras la desestimación, ante el Tribunal de Apelación de Bruselas, aduciendo que la imposibilidad de efectuar el citado traslado íntegro a la sociedad absorbente provocaba tres consecuencias indeseables, a saber: 1. El gravamen de dicha renta; 2. La quiebra del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435; y, 3. La vulneración del principio de neutralidad fiscal.

Ante esta situación, el Tribunal de Apelación de Bruselas decidió suspender el procedimiento y elevar al TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 1, de la Directiva [90/435], en su caso en relación con las disposiciones de las Directivas [78/855] y [82/891], en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que los beneficios distribuidos a los que se refiere la primera Directiva se integren en la base imponible de la sociedad beneficiaria de los dividendos para después deducir hasta un 95% de su importe y que, en su caso, se trasladen a ejercicios fiscales posteriores, pero que, a falta de una disposición específica que prevea, en el marco de una operación de reestructuración societaria, que las deducciones trasladadas por la sociedad transmitente se transmitan íntegramente a la sociedad beneficiaria, tiene como consecuencia que los beneficios en cuestión son gravados indirectamente con ocasión de tal operación debido a la aplicación de una disposición que limita la transmisión de dichas deducciones en proporción a la parte que representa el activo neto fiscal antes de la operación de los elementos absorbidos de la sociedad transmitente sobre el total, también antes de la operación, del activo neto fiscal de la sociedad absorbente y del valor fiscal neto de los elementos absorbidos?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo

Tras descartar la aplicación al litigio principal de la Directiva 82/891 (que regula las escisiones de sociedades anónimas por absorción o por constitución de nuevas sociedades) y de la Directiva 78/855 (por circunscribirse a los aspectos de Derecho privado de las fusiones), el Tribunal europeo admite la cuestión

prejudicial, que procede examinar exclusivamente¹ a la luz de la Directiva 90/435.

Como es sabido, el objetivo de esta es suprimir la doble imposición económica de los beneficios que las filiales repatrian a su matriz, situada en un Estado miembro diferente. En este sentido, el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435 impide el gravamen de tales beneficios, primero en sede de la sociedad filial y por segunda vez en la matriz, asegurando de este modo la neutralidad fiscal. No obstante, conviene igualmente advertir que la Directiva no contiene previsión alguna en relación con su aplicación a las operaciones de fusión societaria por absorción, como la que nos ocupa en el presente asunto.

Asimismo, debe recordarse que las Directivas imponen a los Estados miembros la consecución de una finalidad, pero dejando libertad a estos para elegir la forma a través de la cual se logre dicho fin², lo que en este caso se traduce en la posibilidad de que el Estado belga escoja entre el método de exención y el de imputación, alojados en el citado precepto de la Directiva europea.

Partiendo de la elección del método de exención por parte de Bélgica, el Alto Tribunal se limita, primeramente, a constatar dos aspectos: 1. La inexistencia de requisito adicional en el artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva, más allá de la prohibición del Estado en cuestión de gravar los beneficios recibidos por la matriz de su filial radicada en otro Estado miembro; y, 2. El hecho de que tal prohibición incluye cualquier normativa nacional que, aun cuando no grave directamente los dividendos percibidos por la matriz, permita que estos sean gravados de manera indirecta³.

En segundo término, el TJUE clarifica el contenido del régimen fiscal belga relativo a los excedentes de renta gravada con carácter definitivo. A estos efectos, puntualiza que si bien en un principio la normativa belga preveía que los dividendos percibidos por la matriz se sumasen a la base imponible de esta y atribuía al 95% del importe de dichos dividendos el carácter de deducibles para el cálculo de dicha base, si bien únicamente cuando existiesen beneficios imposables en sede de la matriz y sin que fuera posible el traslado a ejercicios posteriores de la parte no deducida de tales excedentes; con posterioridad, tras la STJUE de 12 de febrero de 2009⁴, se modificó el citado régimen, posibilitando también el traslado a ejercicios posteriores –sin limitación temporal– de la parte de dichos excedentes que no había podido ser objeto de deducción en el ejercicio correspondiente debido a la insuficiencia de beneficios.

En este orden de ideas, el Tribunal de Luxemburgo matiza, igualmente, que el caso planteado no versa sobre una eventual doble imposición de dividendos al gravarse estos tanto en sede de la filial como de la matriz (que es lo que

1 Nótese que, siguiendo la postura del Abogado General (apartado 47 de sus Conclusiones), el TJUE tampoco tuvo en cuenta para analizar el caso la Directiva 90/434/CEE sobre Fusiones, en el entendimiento de que esta no alberga ninguna disposición que permita el traslado de pérdidas o excedentes de renta gravada con carácter definitivo en el marco de las operaciones de fusión.

2 Auto de 4 de junio de 2009, *KBC Bank y Beleggen, Risicokapital, Beheer*, C-439/07 y C-499/07, apartado 50.

3 STJUE de 19 de diciembre de 2019, *Brussels Securities*, C-389/18, apartados 33 y 37.

4 STJUE de 12 de febrero de 2009, *Cobelfret*, C-138/07.

prohíbe la Directiva 90/435), sino sobre la imposibilidad de trasladar íntegramente un determinado tipo de excedentes a ejercicios posteriores, a resultas de la aplicación analógica de la normativa belga en materia de transmisión de pérdidas de sociedades absorbidas a absorbentes en caso de fusión.

A este respecto, el Tribunal vuelve a recalcar que el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435 no prevé el traslado incondicional de los excedentes de renta gravada con carácter definitivo –tal y como solicita Allianz Benelux–, sino que se limita a garantizar que no existirá una doble tributación, obligando a los Estados miembros a decantarse por el método de exención o de imputación, pero sin tampoco entrar a regular cómo se debe aplicar, en este caso, por parte del Estado belga, el método de exención elegido.

En consecuencia, el *quid* de la cuestión radica en dilucidar si el régimen fiscal belga para los excedentes citados puede suponer una imposición directa o indirecta de los dividendos percibidos por la matriz, que resulte incompatible con el método de exención previsto en el artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435.

Según el Alto Tribunal, ningún reproche cabe efectuar al régimen belga comentado desde la óptica de la imposición directa de los dividendos –prohibida por el precepto europeo–, y que en ningún caso se produce en la medida en que, si bien tales dividendos se integran en la base imponible de la matriz al ser percibidos, no es menos cierto que de dicha base se deduce seguidamente el 95% de tales dividendos, siempre y cuando la matriz cuente con beneficios imponibles tras la deducción de los demás beneficios exentos. Se respeta, por tanto, en esta vertiente, el mandato del artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva 90/435.

Por lo que concierne a la eventual imposición indirecta sobre los dividendos que podría acarrear el régimen belga y, con apoyo en lo declarado por el propio TJUE en su Sentencia de 19 de diciembre de 2019 –ya citada–, procede declarar si la aplicación de la limitación mediante prorrateo tanto al traslado de pérdidas como al de los citados excedentes de la sociedad absorbida, en una fusión por absorción, difiere o comporta una mayor tributación en comparación con la situación en la que el Estado miembro, habiendo escogido también el método de exención, se limita a excluir los dividendos de la base imponible y únicamente aplicase dicha limitación mediante prorrateo al traslado de las pérdidas, pero no al de los excedentes de renta gravada con carácter definitivo.

En opinión del Abogado General⁵, que hace suya el propio TJUE, la primera situación descrita no implica una mayor tributación en comparación con la segunda, pudiendo afirmarse que en ambos casos se respeta la neutralidad fiscal. Es más, como apunta la Comisión europea, el tratamiento no homogéneo de estas situaciones, permitiendo el traslado íntegro de los mencionados excedentes a la sociedad absorbente, frente a la limitación mediante prorrateo en el caso

⁵ Véase el apartado 57 de las Conclusiones del Abogado General, Sr. A. Rantos, presentadas en audiencia pública el 28 de abril de 2022.

de la transmisión de pérdidas, supondría un trato más favorable para dicha sociedad que si Bélgica hubiera establecido una exención simple.

De acuerdo con tal razonamiento, el Alto Tribunal concluye que:

«El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro que dispone que los dividendos percibidos por una sociedad se integren en la base imponible de esta para después deducir hasta un 95% de su importe y que permite, en su caso, el traslado de esa deducción a ejercicios fiscales posteriores, pero que, sin embargo, en caso de absorción de dicha sociedad en el marco de una operación de fusión, limita la transmisión del traslado de esa deducción a la sociedad absorbente en proporción a la parte que represente el activo neto fiscal de la sociedad absorbida sobre el total del activo neto fiscal de la sociedad absorbente y de la sociedad absorbida».

3. Comentario crítico

Técnicamente, el pronunciamiento del Tribunal europeo se alinea con la jurisprudencia ya existente en la materia que, al hilo de los Asuntos *Cobelfret*, *KBC* y *Brussels securities* —ya citados—, ahonda en la naturaleza de la prohibición del artículo 4, apartado 1, de la Directiva Matriz-Filial, como una obligación de resultado dirigida a los Estados miembros consistente en la eliminación de la doble imposición intersocietaria.

Como resalta el TJUE, dicho mandato, además, incide particularmente en vetar la tributación encubierta o indirecta de los «dividendos intracomunitarios» distribuidos por entidades filiales a sus matrices.

En este contexto, la relevancia y novedad que encierra la presente sentencia reside en sentar jurisprudencia en relación con la específica operación de fusión por absorción, en la hipótesis de existir «créditos fiscales» pendientes de compensación por parte de la sociedad absorbida. En este punto, tal y como señala el TJUE (siguiendo las Conclusiones expuestas por el Abogado General), en contraste con la Comisión europea y el Gobierno belga, que sí aportaron ejemplos numéricos de los que parecía colegirse la neutralidad fiscal del régimen de transferencia parcial de excedentes aplicado por Bélgica, la recurrente no demostró que dicho régimen generara una imposición indirecta sobre los dividendos y, por ende, una doble tributación prohibida.

En este sentido, el conflicto analizado podría volver a suscitarse en el futuro, aunque conviene precisar que tal controversia no se producirá en los ordenamientos en los que se acoge el método de exención tradicional (donde la doble imposición se evita *ex ante*), ni tampoco en los sistemas que articulan el método de imputación y posibilitan que en caso de no existir base imponible positiva, la transmisión de tales excedentes a la entidad absorbente se produzca en el marco de una fusión posterior.

Como es obvio, dicha obligación de resultado que impone la Directiva 90/435 no se alcanzará si la entidad absorbente no puede compensar en su totalidad los excedentes comentados. Esta es, precisamente, la problemática causada por el régimen belga examinado y su particular forma de configurar el método de exención para dar cumplimiento al mandato de la Directiva europea.

En lo que al ordenamiento jurídico español respecta, cabe afirmar que nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades contempla la pérdida derivada de la exención del dividendo como plenamente compensable por parte de la entidad absorbente, de lo que se infiere la plena adecuación de la normativa española al Derecho de la UE en relación con la citada exención de dividendos.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA QUINTA) DE 24 DE NOVIEMBRE DE 2022

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-596/21.

Partes: *A y Finanzamt M.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículos 167 y 168 – Derecho a la deducción del IVA soportado – Principio general de prohibición del fraude – Cadena de entregas – Denegación del derecho a deducción en caso de fraude – Sujeto pasivo – Segundo adquirente de un bien – Fraude que afecta a parte de la cuota del IVA devengado en la primera adquisición – Alcance de la denegación del derecho a deducción».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El asunto que nos ocupa versa sobre la interpretación de los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (en adelante Directiva IVA, o Directiva 2006/112), relativos al derecho a la deducción del IVA soportado.

En concreto, se cuestiona si en un caso de fraude como el de autos procede o no denegar dicho derecho a la deducción y, en caso afirmativo, si tal denegación ha de ser por el importe íntegro o parcial.

Esta disputa, que enfrenta al segundo adquirente de un vehículo usado con la Administración Tributaria alemana, se suscita a resultas de la siguiente operación de compraventa. Un comerciante, denominado A, adquirió para su empresa un vehículo de segunda mano a C, que se hizo pasar por otro sujeto, W, que a su vez conocía dicha suplantación de identidad y la consintió.

Asistimos, pues, a la entrega de dos facturas: de una parte, C expidió a W una factura por la entrega del vehículo (por importe de 52.100,84 €, más 9.899,16 € en concepto de IVA); y, de otra parte, W expidió a A otra factura (por importe de 64.705,88 €, más 12.294,12 en concepto de IVA), a través de C.

A satisfizo la cuantía consignada en esta segunda factura a C, que se quedó con todo el importe. Sin embargo, en su contabilidad y autoliquidaciones tributarias C tan solo reflejó un precio de venta de 52.100,84 €, más el IVA correspondiente, coincidiendo con las cuantías de la factura expedida por él a W. De conformidad con ello, C abonó el impuesto por este último importe (9.899,16 €). Mientras que W no incluyó dicha operación en su contabilidad, ni la declaró convenientemente, por lo que tampoco abonó ningún impuesto al respecto.

Así las cosas, la cuestión a dirimir es cómo afecta toda esta situación al segundo adquirente, A, que ahora reclama su derecho a deducir 12.294,12 € en concepto de IVA soportado en la compra del citado vehículo. En contra, las autoridades tributarias germanas defienden la imposibilidad de ejercitar dicho derecho a la deducción, argumentando que A debía conocer que C estaba implicado en una operación fraudulenta.

Abundando en la cuestión, la Administración Tributaria alemana considera que era exigible a A el deber de cerciorarse de la verdadera identidad de C, pues ello habría evidenciado que al enmascarar su identidad no pretendía sino defraudar, al igual que W.

En consonancia con ello, el Tribunal de lo Tributario de Núremberg –órgano remitente– se inclina por denegar la deducción del IVA, en observancia de un Auto del TJUE de 14 de abril de 2021, en el que el Alto Tribunal declaró que el fin de dicha denegación no se hace depender de la obtención o no de una ventaja fiscal o económica por parte de quien participa en un fraude, sino que lo que se persigue con tal denegación es impedir dichos fraudes, privando de salida comercial a los bienes o servicios involucrados en la operación fraudulenta.

Ahora bien, junto a las dudas sobre la procedencia de denegar o no dicho derecho a la deducción, el órgano remitente se pregunta también sobre si, en la hipótesis de proceder tal denegación, esta lo ha de ser con carácter íntegro o solamente parcial, limitándose en este caso al perjuicio fiscal causado. De ser así, A tendría derecho a deducir 9.899,16 €, negándosele únicamente la posibilidad de deducir por el importe superior a dicha cuantía, es decir, por los 2.394,96 € que equivalen al perjuicio fiscal producido.

Ante este escenario, el Tribunal de lo Tributario de Núremberg suspendió el procedimiento y formuló ante el Tribunal europeo las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto soportado correspondiente a la adquisición debido a que debía saber que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: ¿está la denegación al segundo adquirente limitada cuantitativamente al perjuicio fiscal causado por el fraude?

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial: ¿se calcula el perjuicio fiscal

a) comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente liquidado;

b) comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente satisfecho, o

c) de qué otro modo?»

2. Fundamentos de Derecho y fallo

Planteadas en tales términos, se constata que las dudas del órgano judicial remitente se refieren a la interpretación que haya de otorgarse a los artículos 167 y 168 de la Directiva IVA, a la luz de la prohibición general del fraude concebida como principio rector del Derecho de la UE¹.

Esta es la razón por la que el Tribunal de Justicia comienza efectuando unas consideraciones preliminares, a modo de premisas necesarias para enfocar adecuadamente el asunto y despejar, consiguientemente, las dudas generadas.

En primer lugar, el TJUE recuerda que el derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes afectos a la actividad económica gravada constituye un principio fundamental del sistema común del IVA y que, como tal, previo cumplimiento de los requisitos materiales y formales exigidos, no se puede limitar.

En segundo término y, estrechamente conectado con la idea anterior, el Alto Tribunal destaca que la lucha contra el fraude es uno de los objetivos promovidos por la Directiva 2006/112, de lo que se colige que los ciudadanos no pueden prevalerse del Derecho europeo de forma fraudulenta o abusiva. Si así lo hicieran, ello justificaría que fueran privados por las autoridades y tribunales nacionales de su derecho a la deducción del IVA soportado.

Y, en tercer lugar, ahondando en una hipotética situación de fraude como la apuntada, el Tribunal invoca su numerosa y contante jurisprudencia en el sentido de que debe en este caso denegarse la deducción no solo al sujeto que haya cometido el fraude, sino también al sujeto al que se entregó el bien cuando conocía o debía haber conocido que, mediante tal adquisición, participaba en un fraude del IVA o lo facilitaba, siendo a estos efectos irrelevante que obtenga o no un beneficio ulterior.

1 STJUE de 29 de abril de 2021, *Granarolo*, C-617/19, apartado 63.

A sensu contrario, dicha afirmación conduce a negar que la Directiva ampare un sistema de responsabilidad objetiva, que excedería del fin perseguido, en virtud del cual pudiera denegarse el derecho a deducir el IVA soportado a quien no sabía ni podía saber que la operación que realizaba formaba parte de un fraude en cadena.

Partiendo de tales premisas, el Tribunal de Luxemburgo aborda ya el análisis de las tres cuestiones prejudiciales, dando respuesta a las dos primeras en el sentido de considerar, por un lado, que atendidas las circunstancias concurrentes en el presente supuesto sí puede denegarse el derecho a la deducción del IVA soportado; y, de otro lado, que tal denegación puede proyectarse íntegramente, toda vez que la ignorancia de la existencia de un fraude se reputa un requisito material implícito del derecho a deducir, de lo que se sigue que el sujeto pasivo que incumpla esta condición no debe poder tener derecho a ninguna deducción.

Para resolver ambas cuestiones, el Tribunal europeo se apoya en pronunciamientos previos (como el Auto de 14 de abril de 2021² o la Sentencia de 11 de noviembre de 2021³), con ocasión de los cuales declaró que la mera participación en una operación por parte de un sujeto a sabiendas de que con ello estaba colaborando en un fraude se considera, a efectos de la Directiva 2006/112, como participación en dicho fraude.

Esta constatación lleva al Tribunal a corroborar que, si la participación con conocimiento del fraude se equipara a implicación en la operación fraudulenta, tal implicación debe comportar, con base en la citada prohibición general del fraude como principio general del Derecho de la UE, la privación a dicho sujeto del derecho a la deducción del IVA soportado.

Despejado el primer interrogante, procede responder a la segunda cuestión prejudicial, atinente a si esa denegación del derecho a la deducción puede ser íntegra o cabe que se circunscriba al importe que supuso un perjuicio fiscal en el fraude cometido, tesis esta última por la que se inclina el órgano judicial remitente.

Discrepa el Alto Tribunal de tal postura y se remite también aquí al Auto de 14 de abril de 2021, al hilo del cual declaró que debiendo el sujeto pasivo cumplir todos los requisitos exigidos para concedérsele el derecho a la deducción y, siendo un presupuesto implícito el hecho de que desconozca la existencia de un fraude, si el sujeto en cuestión sabía o debía haber sabido que la operación que realizaba formaba parte de una cadena de entregas fraudulenta, resulta claro que no cumple el requisito impuesto por la normativa aplicable y, en consecuencia, debe denegársele de manera íntegra el ejercicio de su derecho a la deducción.

Lo contrario, esto es, permitir una denegación tan solo parcial del derecho a deducir impediría dar efectivo y pleno cumplimiento a la prohibición general de fraude, pues no garantizaría que los sujetos adoptaran las medidas adecuadas

2 Auto de 14 de abril de 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, apartados 26 y 34.

3 STJUE de 11 de noviembre de 2021, *Ferimet*, C-281/20, apartado 56.

para asegurarse de que las operaciones que realizan no suponen su participación en un fraude, sino que tan solo les incentivaría a adoptar las medidas necesarias para limitarlo.

Resueltas de este modo las dos primeras cuestiones prejudiciales, el TJUE estimó que no procedía responder a la tercera, acordando el siguiente fallo:

«1) Los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, basándose para ello en que sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación.

2) Los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que debe denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar, cuando dicho segundo adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude».

3. Comentario crítico

La presente sentencia viene a reforzar la doctrina jurisprudencial ya existente del TJUE acerca del derecho a la deducción del IVA soportado. Por un lado, se recuerdan las directrices y principios a la luz de los cuales debe interpretarse tal derecho y, por otro lado, se incide en dos aspectos importantes, cuales son el deber de privar del derecho a deducir a los contribuyentes que, a sabiendas o pudiendo haberlo sabido, han efectuado una operación que forma parte de un fraude; y la necesidad de que tal privación o denegación de deducir lo sea íntegramente, bajo el argumento de que hacerlo de forma proporcional no permitiría asegurar la evitación del fraude que es el objetivo promovido por la Directiva europea.

El valor añadido de este pronunciamiento radica en esta última parte, pues, a excepción del citado Auto de 14 de abril de 2021, todavía no existía ninguna manifestación del TJUE en forma de sentencia sobre la necesidad de que tal denegación, cuando concurren las coordenadas descritas, haya de ser íntegra y no limitada al importe del perjuicio causado al Erario Público.

Con este nuevo pronunciamiento sobre el tema se añade un elemento interpretativo que, como indicamos, completa el acervo jurisprudencial ya existente y consolida la previa doctrina del Tribunal de Luxemburgo en materia del derecho a la deducción del IVA soportado.

Ahora bien, lo que no aclara el Alto Tribunal es bajo qué circunstancias se considera que un contribuyente es sabedor o está en posición de conocer la existencia de un fraude fiscal. A nuestro juicio, en el actual estado del tema, esta deviene una cuestión primordial. En esta dirección, dejamos apuntada la iniciativa que el Ministerio de Hacienda alemán articuló en el pasado, consistente en la publicación de un catálogo de criterios y características que permitían al contribuyente identificar elementos constitutivos de un posible fraude, tales como precios por debajo del valor de mercado o pagos en efectivo no habituales.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA PRIMERA) DE 1 DE DICIEMBRE DE 2022

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-141/20.

Partes: *Finanzamt Kiel y Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 77/388/CEE – Artículo 4, apartado 4, párrafo segundo – Sujetos pasivos – Facultad de los Estados miembros de considerar como un solo sujeto pasivo a entidades jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización ("grupo a efectos del IVA") – Normativa nacional que señala a la entidad dominante del grupo a efectos del IVA como único sujeto pasivo – Concepto de "firme vinculación en el orden financiero" – Necesidad de que la entidad dominante posea la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en el capital – Inexistencia – Apreciación de la independencia de una entidad económica en función de criterios estándar – Alcance».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La controversia se suscita entre la Administración Tributaria de Kiel (Alemania) y Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (en adelante, NGD mbH) acerca de la sujeción de esta entidad al IVA por el ejercicio 2005.

Tras el desacuerdo en la interpretación de la normativa nacional germana en combinación con el artículo 4, apartado 4 de la Directiva 77/388/CEE del Con-

sejo (en adelante, Sexta Directiva)¹, el asunto se judicializó, motivando la formulación de una cuestión prejudicial ante el TJUE.

Los hechos controvertidos son los que a continuación se exponen. Los socios de NGD mbH –sociedad alemana de responsabilidad alemana–, son A y C e V, que detentan una participación del 51% y del 49%, respectivamente. Los estatutos de NGD mbH fueron modificados en 2005, por lo que concierne a la composición de la Junta General y los derechos de voto, si bien tal modificación no desplegó efectos hasta 2010, cuando dicho cambio se hizo público e inscribió en el Registro mercantil.

Como resultado de una auditoría externa, se concluyó que respecto al ejercicio 2005 la sociedad no estaba integrada en el orden financiero en la empresa de la entidad dominante A, por lo que no formaba una «unidad fiscal». A este respecto, se interpretó que pese a que A poseyera una participación mayoritaria del 51% de su capital social, no poseía empero la mayoría de los derechos de voto, por lo que no podía imponer la adopción de decisiones en dicha sociedad. La consecuencia derivada de ello fue que el volumen de negocios de NGD mbH con terceros y proveniente de las prestaciones realizadas a A debía contabilizarse en aquella.

La Administración Tributaria hizo suya esta conclusión, no compartida por NGD mbH, que presentó una reclamación y, tras la desestimación de esta, interpuso el correspondiente recurso ante el Tribunal de lo Tributario del Land Schleswig Holstein (Alemania).

El citado tribunal falló a favor de la recurrente, invocando para ello la jurisprudencia del TJUE², en virtud de la cual el requisito exigido por la Administración Tributaria en el sentido de requerir, además de una participación mayoritaria, una mayoría de derechos de voto en las otras entidades que integran la unidad fiscal, excedía de lo necesario para alcanzar los objetivos de prevención de abuso y lucha contra el fraude.

En desacuerdo con tal interpretación, la Administración Tributaria alemana interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Tributario que, al albergar dudas sobre distintos aspectos concernidos en este tema, procedió a plantear las siguientes cuestiones prejudiciales ante el Tribunal europeo:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de [la Sexta Directiva] en el sentido de que permite a los Estados miembros considerar sujeto pasivo a un miembro del grupo a efectos del IVA ("Organträger", la entidad dominante) en lugar de al grupo a efectos del IVA ("Organkreis", la entidad fiscal)?

1 Aunque la Sexta Directiva fue derogada el 1 de enero de 2007 por la Directiva 2006/112/CE, la fecha en la que se produjeron los hechos del litigio motiva que la resolución del mismo deba basarse en la Sexta Directiva, que era la normativa que estaba vigente entonces.

2 STJUE de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt*, C-108/14 y C-109/14, apartados 44 y 45.

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿puede invocarse a este respecto el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de [la Sexta Directiva]?

3) En la comprobación que se ha de realizar conforme al apartado 46 de la sentencia Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14) para determinar si el requisito de integración financiera que establece el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la [UStG] constituye una medida admisible, necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales, ¿se ha de aplicar un criterio estricto o un criterio amplio?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de [la Sexta Directiva] en el sentido de que permite a los Estados miembros, mediante una categorización, considerar a una persona como no independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de [dicha Directiva] cuando dicha persona está integrada financiera, económica y organizativamente en la empresa de otro empresario ("Organträger", entidad dominante) de tal manera que la entidad dominante puede imponerle su voluntad y evitar así que dicha persona pueda formarse una voluntad contraria a la suya?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo

Con carácter previo al análisis de las distintas cuestiones prejudiciales, el Tribunal de Luxemburgo tuvo que pronunciarse sobre la admisibilidad de las cuestiones primera, segunda y cuarta, que el Gobierno alemán consideró no pertinentes.

Como apunta el Alto Tribunal, únicamente el hecho de que la cuestión no versara sobre la interpretación del Derecho de la UE, fuera hipotética, no tuviera relación con el objeto del asunto enjuiciado, o bien cuando fuera el Tribunal el que no contara con los elementos fácticos o jurídicos necesarios para resolverla, podría justificar que dicha cuestión prejudicial fuera inadmitida, tal y como ya se declaró en la Sentencia de 22 de septiembre de 2016³.

Al no concurrir ninguna de esas circunstancias en el caso que se somete al examen del Tribunal, tales cuestiones prejudiciales se declaran admisibles.

Despejada esta incógnita, el Tribunal de Justicia aborda el estudio de la primera cuestión prejudicial, a través de la cual el órgano remitente se interesa por la eventual oposición al artículo 4, apartado 4, párrafo 2, de la Sexta Directiva, de una normativa nacional que designa como contribuyente único del IVA no al propio grupo, sino a uno de sus miembros, en particular, a la entidad dominante.

Conviene recordar que el precepto europeo posibilita que los Estados miembros puedan considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas, siempre que estén radicadas en el territorio de ese país y, que aun siendo independientes

3 STJUE de 22 de septiembre de 2016, *Microsoft Mobile Sales International y otros*, C-110/15, apartado 19 y jurisprudencia citada.

desde el punto de vista jurídico, estén vinculadas entre sí en los planos financiero, económico y organizativo.

Nótese que la asimilación a un único sujeto pasivo implica que solo este se halle facultado para presentar las declaraciones del IVA, atribuyéndose al grupo un único número de IVA.

Se detiene, asimismo, el Tribunal europeo en examinar la naturaleza del citado artículo 4 de la Directiva, puntualizando dos ideas: en primer lugar, niega que el mismo constituya una disposición especial o excepcional que deba interpretarse de manera restrictiva. De hecho, esta afirmación, en base a la cual el requisito relativo a la existencia de un vínculo firme en el orden financiero no puede interpretarse restrictivamente ha sido ya consagrada en la jurisprudencia⁴ del propio TJUE; y, en segundo término, desde un prisma teleológico, si atendemos a la motivación de la propuesta de la Comisión que cristalizó en la Sexta Directiva, se comprueba que en ningún momento se intentó impedir a los Estados miembros que no vincularan la condición de sujeto pasivo al concepto de independencia exclusivamente jurídica, bien para lograr una simplificación administrativa, o para evitar ciertos abusos como, por ejemplo, el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos.

En sintonía con ello, si bien es cierto que la Sexta Directiva no autoriza expresamente a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para combatir la evasión y el fraude fiscal, de ello no se sigue que les privara de tal posibilidad. Antes al contrario, de cara a la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, los Estados estaban legitimados para condicionar la aplicación del régimen del grupo a efectos del IVA a determinadas restricciones, siempre y cuando tales medidas se orienten a la consecución de los objetivos citados –prevención de prácticas abusivas y lucha contra el fraude fiscal–.

Y esto es, precisamente, lo que hizo el legislador alemán, a través de la adopción de distintas medidas. Mediante el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre el volumen de negocios posibilitó la formación de «unidades fiscales». Adicionalmente, pese a la consideración de que la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA es el único contribuyente de ese grupo, vía artículo 73 del Código tributario señaló que una sociedad vinculada orgánicamente puede, en determinados casos, ser deudora de los impuestos correspondientes a los demás miembros de la unidad fiscal de la que forma parte.

Igualmente, la legislación alemana dispone que una entidad que forma parte de un grupo a efectos del IVA solo puede considerarse integrada en la empresa de la entidad dominante en el orden financiero, si esta última entidad puede imponer su voluntad, lo que se entiende que sucede cuando no solo detenta una participación mayoritaria, sino que también dispone de la mayoría de los derechos de voto.

4 SSTJUE de 25 de abril de 2013, *Comisión/Suecia*, C-480/10, apartado 36; y de 15 de abril de 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, apartado 45, por analogía respecto del artículo 11 de la Directiva sobre el IVA.

A la vista de estas previsiones en la normativa alemana, el razonamiento del Tribunal es considerarlas adecuadas, en el bien entendido de que, si la Directiva impone que solo haya un único sujeto pasivo, es claro que debe existir también un único interlocutor que asuma las obligaciones de IVA del grupo ante la Administración Tributaria. Sin embargo, en este punto la Directiva guarda silencio acerca de cuál haya de ser la entidad representante del grupo y cuál la forma en que esta asumirá dichos deberes fiscales.

Queda, por tanto, justificada la designación de la entidad dominante como sujeto pasivo único, si la misma puede imponer su voluntad sobre las demás integrantes del grupo y además ello no comporta un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, en la medida en que el resultado al que se llega coincide con el que se alcanzaría si el sujeto pasivo del impuesto fuera el propio grupo a efectos del IVA. En particular, como se ha señalado, la entidad dominante, en su calidad de representante del grupo, está facultada por el Derecho alemán para dirigirse contra las demás entidades que forman parte del grupo, lo que evidencia el cumplimiento de este último requisito.

De conformidad con todo ello, el TJUE responde a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que la regulación alemana sobre este particular no lesiona el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

A la vista de esta respuesta, resulta improcedente contestar a la segunda cuestión prejudicial, que únicamente se había planteado para el caso de una hipotética respuesta negativa a la primera cuestión.

Por lo que concierne a la tercera cuestión prejudicial, el órgano judicial remitente pregunta si es contrario al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva el hecho de que la normativa germana exija, para que una entidad integre junto con la dominante un grupo a efectos del IVA, que esta última no se limite a reunir una participación mayoritaria en su capital, sino que posea también la mayoría de los derechos de voto.

Para esclarecer esta duda, el Alto Tribunal comienza advirtiéndole que el requisito del citado precepto europeo, conforme al cual la existencia de un grupo a efectos del IVA se condiciona a la existencia de vínculos firmes en el triple orden, financiero, económico y de organización, entre las entidades implicadas, necesita ser precisado por los Estados miembros, en el sentido de determinar el alcance concreto de dichos vínculos.

Por otro lado, no es menos cierto que la aplicación uniforme de la Sexta Directiva requiere una previa interpretación homogénea de la expresión «firmes vínculos en el orden financiero». En esta dirección, aunque el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no prevé expresamente que los Estados miembros puedan imponer otras condiciones a las entidades para poder constituir un grupo a efectos del IVA, tampoco lo prohíbe, siempre que tales medidas se encaminen a la consecución de los objetivos de dicha Directiva, cuales son la prevención y la lucha contra la evasión fiscal.

Realizadas estas matizaciones, el Tribunal de Justicia puntualiza que, con todo, el requisito de la existencia de un firme vínculo en el orden financiero en ningún caso puede ser interpretado de manera restrictiva, tal y como ya declaró en pronunciamientos anteriores. De hecho, aprovecha para aclarar que el carácter estrecho de las relaciones que vinculan a las entidades permite simplemente deducir que estas se encuentran en una relación de subordinación respecto a la central a efectos de la consideración de grupo en el ámbito del IVA, pero no que la existencia de dicha relación de subordinación sea un requisito *sine qua non* para la constitución de un grupo a efectos del IVA.

En consonancia con esta reflexión, el Tribunal de Justicia responde a la tercera cuestión prejudicial declarando que la exigencia de ostentar la mayoría de los derechos de voto por parte de la entidad dominante, y no solo una participación accionarial mayoritaria, no se reputa una medida *a priori* necesaria para lograr los objetivos de la Sexta Directiva, de lo que se infiere que un Estado miembro no puede exigir este requisito sin contravenir con ello lo dispuesto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la citada Directiva.

Apostilla el Tribunal, en esta línea, que bien podría acontecer que la entidad dominante pudiera imponer su voluntad al resto de entidades integrantes del grupo, sin necesidad de ostentar dicha mayoría ni en los derechos de voto, ni en lo que afecta a la participación accionarial, tal y como implícitamente ha reconocido el propio Gobierno alemán.

Finalmente, la cuarta cuestión prejudicial versa sobre si es posible —a la luz de la Sexta Directiva— que un Estado miembro califique a las entidades como independientes o no, ordenándolas por categorías, en función de si se integran o no en los órdenes financiero, económico y organizativo de la empresa de la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA.

Vuelve a recordar el Tribunal europeo que, según el mencionado artículo 4, apartado 4, segundo párrafo de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán considerar que las personas jurídicas establecidas en su territorio constituyen un único contribuyente cuando, aun siendo «jurídicamente independientes», estén firmemente vinculadas entre sí en el triple ámbito aludido.

O lo que es igual, el precepto no declara que la existencia de firmes vínculos entre ellas suponga necesariamente que, a excepción de la dominante, todas las demás sean dependientes por el mero hecho de pertenecer al grupo.

Lógicamente, pues, el Tribunal de Luxemburgo concluye que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva sí se opone a que a través de una legislación nacional se califique, estableciendo categorías, a una determinada entidad como no independiente por estar integrada en los órdenes financiero, económico y organizativo en la empresa de la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA.

En síntesis, el fallo acordado por el Tribunal de Justicia fue el siguiente:

«1) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de

las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del IVA: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, debe interpretarse en el sentido de que: no se opone a que un Estado miembro señale como sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización a la entidad dominante de este si dicha entidad puede imponer su voluntad a las demás entidades que forman parte del grupo y siempre que tal configuración del impuesto no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

2) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, debe interpretarse en el sentido de que: se opone a una normativa nacional que supedita la posibilidad de que una entidad dada forme, con la empresa de la entidad dominante, un grupo constituido por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, al requisito de que esta última entidad posea en aquella la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en su capital.

3) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, en relación con el artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 77/388 modificada, debe interpretarse en el sentido de que: se opone a que un Estado miembro califique, estableciendo categorías, a una entidad dada como independiente si está integrada en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa de la entidad dominante de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización».

3. Comentario crítico

Sin duda, el pronunciamiento examinado, que debe interpretarse conjuntamente con la STJUE dictada en la misma fecha –el 1 de diciembre de 2022–, al hilo del Asunto C-269/20⁵, encierra un gran interés respecto a la configuración del grupo fiscal a efectos del IVA en general, y del alemán, en particular.

No en vano, las Conclusiones presentadas por la Abogada General Medina el 13 de enero de 2022 habían sido muy críticas, al denunciar que los criterios de la normativa alemana eran demasiado restrictivos, e incluso que las autoridades tributarias imponían erróneamente el IVA a la entidad dominante.

Huelga subrayar que tal opinión causó un gran revuelo, pues en la hipótesis de que el Tribunal europeo hubiera asumido este último extremo, ello hubiera desencadenado consecuencias de largo alcance al tener que hacer frente el Erario Público a las eventuales solicitudes de devolución planteadas por la entidad dominante respecto a los IVAs abonados.

5 STJUE de 1 de diciembre de 2022, *Finanzamt T y S*, C-269/20.

El tratamiento como un solo sujeto pasivo debe entenderse en el sentido de creación de un nuevo contribuyente. Es decir, según el Derecho de la UE, el grupo fiscal a efectos del IVA es una institución ficticia articulada por motivos pragmáticos, ya que permite la asignación de un nuevo número de identificación fiscal bajo el cual se pagarán los impuestos sobre las ventas del grupo.

En este contexto, en contra de lo sostenido por la Abogada General, el Tribunal de Justicia no aprecia ninguna violación del Derecho europeo en el hecho de que el Estado alemán designe a la sociedad dominante como contribuyente, toda vez que al declararse responsables al resto de entidades del grupo respecto de sus respectivos impuestos (artículo 73 del Código Tributario), no existe amenaza alguna de pérdida de ingresos para el Fisco.

No obstante, las respuestas del TJUE a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta muestran que la legislación alemana y su consiguiente práctica jurídica no se ajustan al Derecho de la UE.

En concreto, el Tribunal de Justicia declara que las disposiciones nacionales germanas sobre la integración financiera son excesivamente restrictivas, al exigir no solo el control accionario (única exigencia contenida en la Sexta Directiva), sino también la mayoría de los derechos de voto.

A nuestro parecer, esta falta de sintonía no es sino el resultado de la distinta forma en la que el legislador europeo y el alemán conciben los requisitos de integración: la relación superior (entidad dominante) o, lo que es igual, la subordinación de las restantes entidades sobre la que pivota el grupo fiscal alemán a efectos del IVA no se corresponde con el Derecho de la UE, que tan solo requiere una «estrecha conexión» entre los miembros del grupo, que perfectamente pueden tener «igual rango» o ser «entidades hermanas». A raíz del pronunciamiento del TJUE comentado en estas líneas, resulta evidente que el legislador alemán deberá reconsiderar este extremo.

Por último, cabe llamar la atención sobre el hecho de que, al establecer inequívocamente el TJUE que las entidades del grupo pueden seguir realizando actividades empresariales de modo independiente (el grupo fiscal solo existe a efectos de los deberes formales y pago del IVA), queda abierto el interrogante de si ello debe entenderse en el sentido de que los servicios del grupo fiscal también están sujetos a imposición.

En definitiva, se echa en falta una manifestación clara del Alto Tribunal sobre este importante aspecto, pues, si tal y como afirma al responder a la cuarta cuestión prejudicial, las empresas controladas dejaran de ser tratadas como dependientes, se cuestionaría el no sometimiento a gravamen de las ventas dentro del grupo.

En otros términos, si la previsión alemana de ventas internas libres de impuestos se desmorona, surgirían nuevas preguntas como, por ejemplo, la de si la entidad dominante debería registrarse y pagar el IVA derivado de dichas ventas; o si la dominante, realizados los pagos pertinentes por otra entidad del

grupo, podría deducir el impuesto soportado correspondiente en la declaración de impuestos de esta última.

Desde la óptica de los ingresos tributarios, ello significaría una inflación sin sentido de las rentas entrantes y salientes, que en última instancia se neutralizarían entre sí.

Y tampoco cabe olvidar que para las empresas que no tienen derecho a la deducción del impuesto de entrada, o únicamente en un grado muy limitado, como suele ocurrir en el ámbito de la salud y de la economía social, ello podría implicar relevantes repercusiones. De ahí que consideremos necesario que el TJUE clarifique cuanto antes esta cuestión y desaparezca la incertidumbre existente.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (GRAN SALA) DE 8 DE DICIEMBRE DE 2022

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-694/20.

Partes: *Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU y Vlaamse Regering.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad – Intercambio automático y obligatorio de información en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información – Directiva 2011/16/UE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 – Artículo 8 bis ter, apartado 5 – Validez – Secreto profesional de los abogados – Dispensa de la obligación de comunicar información a favor del abogado intermediario sujeto a secreto profesional – Obligación de dicho abogado intermediario de notificar sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario que no sea su cliente – Artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El asunto que nos ocupa encuentra su génesis en una cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Constitucional de Bélgica ante el Tribunal de Justicia, acerca de la validez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, ante la demanda interpuesta por varias asociaciones de abogados en la que solicitaban la suspensión del Decreto de 26 de junio de 2020 –mediante el que se implementó la citada Directiva– y su anulación total o parcial.

En opinión de los demandantes, lo dispuesto en el artículo 11/6, apartado 1, párrafo primero, punto 1º del citado Decreto obliga al abogado que actúa como

intermediario, cuando está sujeto al secreto profesional, a informar mediante escrito motivado a los demás intermediarios interesados acerca de su imposibilidad para cumplir su deber de comunicación de información. Esta obligación, según los recurrentes, resulta imposible de cumplir sin violar el secreto profesional al que están sujetos los abogados, siendo además innecesaria para garantizar la comunicación de información sobre los mecanismos transfronterizos, ya que el cliente puede informar por sí mismo a los demás intermediarios y solicitarles que cumplan su obligación de comunicación de información.

En este orden de cosas, el Tribunal Constitucional belga suspendió la aplicación del mencionado precepto del Decreto belga hasta la publicación de la sentencia correspondiente, y decretó asimismo la suspensión del procedimiento, formulando la siguiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia:

«¿Vulnera el artículo 1, punto 2, de la [Directiva 2018/822] el derecho a un proceso equitativo garantizado en el artículo 47 de la [Carta] y el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la [Carta], en la medida en que el nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, que aquella Directiva introdujo en la [Directiva 2011/16], dispone que, si un Estado miembro adopta las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnera la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro, el Estado miembro está obligado a exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, en la medida en que dicha obligación tiene como consecuencia que un abogado que actúe como intermediario estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de actividades esenciales de su profesión, a saber, la defensa o representación ante los tribunales del cliente y la prestación de asesoramiento jurídico, incluso fuera de un procedimiento judicial?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo

El razonamiento del Tribunal de Justicia comienza poniendo de relieve la correspondencia entre los artículos 7 y 47 de la CDFUE y, respectivamente, los artículos 8 y 6.1 del Convenio Europeo de los Derechos Humanos. En la medida en que el artículo 52, apartado 3 de la CDFUE exige que se garantice la debida coherencia entre ellos, tal mandato obliga a interpretar los primeros a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH).

En este sentido, de dicha jurisprudencia cabe extraer que el artículo 8, apartado 1, del CEDH protege la confidencialidad de la correspondencia entre particulares y ofrece una protección reforzada en el ámbito de los intercambios entre abogados y clientes. En la misma línea de otorgar protección no solo a la actividad de defensa, sino también al asesoramiento jurídico, el artículo 7 de la

CDFUE garantiza necesariamente el secreto del mismo, tanto por lo que concierne a su contenido como a su existencia.

Pues bien, en este escenario, resulta obvio que la obligación de notificar el deber de comunicación de información que el artículo 8 bis ter, apartado 5 de la Directiva 2011/16 impone al abogado, respecto a los demás intermediarios, acarrea la revelación a estos tanto de su identidad, como de su apreciación acerca de que el mecanismo en cuestión está sujeto a comunicación de información y de que ha sido consultado por el cliente a estos efectos.

Desde esta óptica, se evidencia que dicha obligación constituye una injerencia directa en el derecho al respeto de las comunicaciones entre abogado y cliente, consagrado en el artículo 7 de la CDFUE, e indirectamente, una segunda lesión del mismo derecho, derivada de la divulgación a la Administración Tributaria, a través de los terceros intermediarios, de la identidad del abogado y de su consulta.

Siguiendo este hilo argumental, el Tribunal europeo se pregunta si estas injerencias pueden estar justificadas, habida cuenta que los derechos recogidos en el artículo 7 de la CDFUE no son absolutos, admitiéndose limitaciones, siempre y cuando las mismas estén establecidas legalmente, respeten el contenido esencial de esos derechos y, en el marco del principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan a objetivos de interés general de la UE.

En primer término, cabe afirmar que sí se respeta el principio de legalidad, ya que las obligaciones de las que derivan tales injerencias han sido establecidas mediante ley. Igualmente, no puede considerarse que la obligación de notificación articulada por el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 vulnere el contenido esencial del derecho al respeto de las comunicaciones entre abogados y sus clientes, ya que la citada obligación únicamente supone un levantamiento parcial de dicha confidencialidad.

Seguidamente, el TJUE procede a examinar si la citada obligación de notificación responde a un objetivo de interés general y, en caso afirmativo, si es adecuada para lograrlo, así como si la injerencia en el derecho comentado se limita a lo estrictamente necesario y no resulta desproporcionada en relación con el objetivo a alcanzar.

Pese a que la quiebra parcial del derecho tiene por finalidad luchar contra la planificación fiscal agresiva, que sin duda constituye un objetivo de interés general reconocido por la UE, el TJUE concluye que dicha obligación de notificación no puede considerarse estrictamente necesaria para lograr tal objetivo. Y ello porque el deber de comunicación de información que incumbe a los demás intermediarios no vinculados por el secreto profesional y, a falta de ellos, al propio contribuyente interesado, aseguran que la Administración sea informada sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

En contraste con lo declarado respecto a la violación del artículo 7 de la CDFUE, el Tribunal europeo descarta la infracción del derecho a un proceso equitativo (artículo 47 CDFUE), acogiendo aquí lo apuntado por el Abogado Gene-

ral en sus Conclusiones, en el sentido de constatar la inexistencia de vínculo entre las obligaciones que impone la Directiva y un eventual procedimiento¹.

Conforme a ello, el Tribunal de Justicia emite el siguiente fallo:

«El artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, es inválido a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, en su versión modificada, cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado 1 del artículo 8 bis ter de la referida Directiva, en su versión modificada, debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 bis ter a cualquier otro intermediario que no sea su cliente».

3. Comentario crítico

Es de todos sabido que la DAC 6 constituye una norma de Derecho derivado que impone obligaciones formales para mejorar el control administrativo, que se proyectan sobre situaciones lícitas² y que posibilitan la restricción de algunos derechos fundamentales proclamados tanto en la CDFUE como en el CEDH.

Nótese, ahora bien, que al corresponder la transposición a cada uno de los Estados miembros y ser, lógicamente diversa, la definición de los sujetos amparados por el secreto profesional, así como su extensión, ello ha conducido a una heterogénea aplicación³ del Derecho de la UE, que deviene criticable.

1 Según Grau Ruiz, «esta solución es discutible en tanto en cuanto cabe suponer que un abogado que haya hecho una declaración relativa a un cliente se encontrará automáticamente excluido de cualquier litigio futuro por falta de independencia». Grau Ruiz, M.^a. A.: «El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿Armonización negativa de las normas de transposición de la DAC6?», en Revista Técnica Tributaria n.º 139, 2022, p.20.

2 Como señaló el Abogado General en sus Conclusiones (apartados 43, 44 y 91), la DAC6 «no persigue expresamente el objetivo de la lucha contra el fraude fiscal como actividad ilícita», asumiendo así la declaración del Comité Económico y Social Europeo en su Informe de 29 de enero de 2018 sobre la propuesta de Directiva, acerca de que «la mera sujeción a comunicación de mecanismos que potencialmente pudieran constituir una planificación fiscal agresiva no significa necesariamente que una planificación fiscal agresiva haya tenido lugar».

3 Como indica Grau Ruiz, ello se produce por varios motivos: «porque la Directiva recoge diferentes acepciones de la condición de la dispensa en función de su versión lingüística; porque el secreto profesional se regula de forma distinta en cada Estado y con un diferente alcance, fundamento y contenido; porque en cada Estado miembro el secreto profesional ampara a intermediarios fiscales distintos; porque cada Estado tiene la facultad para dispensar o no, y es posible que no todos ejerzan dicha facultad, que la ejerzan de forma dispar o con alcance distinto». Grau Ruiz, M.^a. A.: «El secreto (...)». Ob.cit. p.9.

El asunto analizado, en el que el Tribunal de Justicia declara la invalidez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE a la luz del artículo 7 de la CDFUE, no es el único caso sobre la interpretación de la DAC 6 sometido al examen del Alto Tribunal europeo.

También el *Conseil d'État* francés planteó una cuestión prejudicial el 28 de junio de 2021, que dio lugar al Asunto C-398/21 y que se proyecta sobre la compatibilidad del citado precepto europeo con los derechos a la vida privada (artículos 7 CDFUE y 8 CEDH) y a un proceso justo (artículos 47 CDFUE y artículo 6 CEDH), debido a la no exclusión de los abogados de dichas obligaciones de comunicación.

E incluso existe un tercer asunto, que trae causa de una sentencia dictada, de nuevo, por el *Grondwettelijk Hof* belga con fecha 22 de septiembre de 2022, en el que se impugnan cuestiones de alcance más general.

Siendo este el *status quo*, resulta evidente que nos hallamos ante un tema problemático, sobre el que esta primera manifestación del TJUE al hilo del Asunto C-694/20 deberá ser completada por la resolución de las restantes cuestiones prejudiciales pendientes. Ahora bien, aunque todavía no se ha dicho la última palabra, todo parece apuntar a que los futuros fallos del Tribunal de Justicia ahondarán en la senda de esta incipiente armonización negativa de las normas de transposición de la citada Directiva.

Mientras tanto, consideramos que el efecto inmediato de la sentencia aquí analizada se traduce en que las disposiciones internas que implementan en España la obligación de comunicación entre intermediarios dispensados de informar, merced al secreto profesional, y el resto de intermediarios o contribuyentes interesados, no deberían exigirse a los abogados.

Cabe recordar que la transposición de la DAC 6 al ordenamiento español se realizó mediante la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, que modifica la LGT y el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril. Por su parte, la Orden HAC/342/2021, de 13 de abril recoge expresamente, dentro de los datos que se han de aportar sobre tales mecanismos, el deber de los intermediarios de indicar que el motivo del nacimiento de la obligación radica en la notificación recibida de otro intermediario (abogado) que alega su dispensa por secreto profesional.

Paralelamente, también en el supuesto de declaración por parte del contribuyente se establece el deber de que este señale si lo hace debido a la ausencia de intermediario o porque este último ha invocado el secreto profesional.

Centrándonos en el ordenamiento español, cabe destacar la existencia de dos recursos⁴ presentados ante el Tribunal Supremo contra la normativa reglamentaria de desarrollo de la Ley 10/2020 (esto es, contra el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, que modifica el Reglamento general de aplicación de los tributos). El primer recurso (nº 153/2021) fue interpuesto por la AEDAF y el segundo (nº 170/2021), por el Consejo General de la Abogacía Española. La tra-

4 Todo ello al margen de algún otro recurso presentado ante la Audiencia Nacional contra las órdenes ministeriales que desarrollaron los modelos de declaración.

mitación de estos recursos se hallaba suspendida a la espera del fallo del TJUE en los Asuntos C-694/20 y C-398/21.

Mediante Auto de 27 de febrero de 2023, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre el recurso nº 153/2021, acordando la suspensión de la aplicación⁵ del artículo 45.4.b) del Reglamento general de aplicación de los tributos, hasta que recaiga sentencia.

Como se ha reseñado, el legislador español deberá ahora rectificar o derogar buena parte de la normativa comentada, que repercutirá por ende en las disposiciones dictadas por el ejecutivo, incluyendo la Resolución de la AEAT de 8 de abril de 2021, por la que se aprueba el modelo de comunicación mediante el que el intermediario dispensado debe notificar esta circunstancia al resto.

Entre tanto, por lo que concierne a las eventuales sanciones que hayan podido imponerse a resultas del incumplimiento de esta obligación, consideramos que deben anularse a través del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho (artículo 217 LGT). Y, en la hipótesis de que las sanciones hubieran adquirido firmeza en vía judicial, procedería exigir responsabilidad patrimonial al Estado a fin de obtener la consiguiente reparación del perjuicio causado.

5 La Sala acuerda: «Ha lugar a la medida cautelar solicitada, sólo en relación con lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 45.4.b) del RGAT, en cuanto dispone que "En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y al obligado tributario interesado a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria", suspendiéndose su aplicación hasta que recaiga sentencia».



Transferencia

Reformas fiscales y necesidades sociales

Lo más destacado de la Revista Interactiva de
Actualidad (RIA)

REFORMAS FISCALES Y NECESIDADES SOCIALES

(Resumen del III Encuentro WIN IFA España)

María del Carmen Cámara Barroso

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)
(España)*

Laura Soto Bernabeu

*Profesora Contratada Doctora de Derecho
Financiero y Tributario
Universidad Miguel Hernández de Elche
(España)*

El pasado 14 de diciembre de 2022 se celebró presencialmente el III Encuentro WIN IFA España en el Instituto de Estudios Fiscales. Este evento fue organizado por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda y Función Pública y por el Grupo WIN España (Women of IFA Network) de la Asociación Española de Derecho Financiero, rama española de la International Fiscal Association (IFA). La iniciativa WIN surgió con el objetivo de dar visibilidad e incentivar el papel de la mujer en el ámbito fiscal.

Bajo el título «Reformas fiscales y necesidades sociales», este Encuentro se celebró para contribuir al debate sobre las reformas fiscales a desarrollar en España desde la perspectiva de las necesidades sociales.

Cómo referenciar: Cámara Barroso, M.C., Soto Bernabeu, L. (2023). Reformas fiscales y necesidades sociales. Revista Técnica Tributaria (140), 239-256.

SUMARIO

1. Conferencia inaugural
2. Primera mesa – Gravamen a los beneficios extraordinarios
3. Segunda mesa – Imposición sobre la riqueza
4. Tercera mesa – Digitalización de las Administraciones Tributarias
5. Clausura institucional

1. Conferencia inaugural

Tras la presentación del Encuentro, de la que se encargaron Cristina García-Herrera Blanco, Directora de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales, y Marta Villar Ezcurra, Representante WIN IFA España y Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad CEU San Pablo, y donde pusieron de relevancia el interés de los temas a tratar durante la jornada en el actual contexto social y económico, Olga Cantó Sánchez, Catedrática de Fundamentos del Análisis Económico en la Universidad de Alcalá y miembro fundador de EQUALITAS, impartió la ponencia inaugural titulada «Desigualdad y Fiscalidad». Resumimos a continuación las principales reflexiones de la ponente:

Partiendo de un escenario en el que la desigualdad de la renta ha aumentado en la mayoría de los países (aunque a distintas velocidades), debe ponerse de relieve cómo países con un nivel de desarrollo económico equiparable presentan niveles de desigualdad muy distintos, lo que evidencia la relevancia de las políticas y las instituciones nacionales, en particular, de la educación para influir en dicha desigualdad.

En términos de desigualdad de renta, España está entre los niveles más altos de los países de la Unión Europea (medidos a través del índice de Gini), y únicamente algunos países del Este registran niveles de desigualdad superiores.

En concreto, en España, durante el periodo 1973-2019, la desigualdad ha crecido más en las recesiones de lo que se ha reducido en las expansiones. Olga Cantó entiende que esta débil capacidad estabilizadora de las políticas públicas ha provocado que España sea el país de la Unión Europea donde más se incrementaron las diferencias entre rentas altas y bajas en los años 2008-2013.

En concreto, en nuestro país (1973-2019), el peso poblacional de la clase media (y especialmente de la clase media-baja, que podemos identificar con una persona con un salario entre 900 y 1.600 euros) se ha reducido persistentemente mientras ha crecido el peso poblacional de la clase baja. Por el contrario, la clase media-baja es el grupo más numeroso en los países con niveles de desigualdad más baja (Alemania, Dinamarca, Suecia ...).

De la misma manera que ha ocurrido con la renta, la desigualdad de la riqueza también ha aumentado en la mayoría de los países. De hecho, la desigualdad de la riqueza es mucho más alarmante que la de renta: el 90 por ciento de la población del planeta sólo posee el 24 por ciento de la riqueza total.

Por lo que respecta a España, el nivel de desigualdad de la riqueza no es muy distinto al de otros países europeos. Ha sido muy estable en las últimas tres décadas y ha dependido, fundamentalmente, de los activos inmobiliarios.

A continuación, Olga Cantó puso de manifiesto que en el siglo XXI se ha producido un notable crecimiento de la desigualdad de la riqueza entre generaciones: la riqueza neta tiene un componente generacional importante que deja atrás progresivamente a las generaciones más jóvenes. En este contexto, en particular, el acceso a la vivienda es mucho más complicado para los nacidos después de 1980.

Así, por ejemplo, en España, uno de cada cuatro hogares con todos sus miembros menores de 40 años ingresó rentas por debajo del umbral de la pobreza en 2018, mientras que esto únicamente ocurrió en uno de cada seis hogares cuyos miembros son más mayores.

En la segunda parte de su interesante intervención, Olga Cantó puso el foco de atención en el papel que juega el sistema fiscal como herramienta para promover la equidad, partiendo de la idea de que el sistema tributario y de prestaciones español tiene menor capacidad redistributiva que el de otros países de nuestro entorno.

Los impuestos sobre la renta personal son las figuras tributarias con mayor incidencia sobre la distribución de ingresos en casi todos los países europeos de nuestro entorno. Así, podemos definir al IRPF como una herramienta de «compresión» del bienestar. En concreto, este impuesto es la segunda herramienta más redistributiva del sistema de impuestos y prestaciones después de las pensiones contributivas.

Los dos factores que promueven la redistribución son la progresividad y la dimensión, que, de alguna forma, salvo en algunos países como Bélgica, Finlandia o Italia que aúnan ambos, mantienen una relación inversa. España, por ejemplo, destaca por tener un nivel medio-alto de progresividad en el IRPF, pero también por ser uno de los de menor dimensión de la Unión Europea, lo que reduce su capacidad redistributiva y de cohesión social.

La ponente explicó que, frente a España, que combina un tipo medio efectivo bajo en todos los niveles de ingreso con una progresividad superior a la media de la UE-27, países como Dinamarca y Países Bajos son el otro extremo como un tipo medio efectivo alto y una menor progresividad. En España el tipo medio efectivo en el IRPF es bajo en todos los niveles de ingreso en comparación con el de países como Francia, Alemania, Italia o Bélgica.

Olga Cantó mostró, utilizando datos de 2007 y 2018, que, para los hogares más jóvenes (menos de 40 años) España tiene un sistema de prestaciones e impuestos menos redistributivo que otros países como Alemania, Italia o Reino Unido. Así, por ejemplo, la capacidad redistributiva *ex post* de España es menor que la de Francia, que, sin embargo, presenta una mayor desigualdad *ex ante*.

Algunas de las interesantes conclusiones con las que finalizó su intervención fueron las siguientes:

- Ha sido mayor el crecimiento de la desigualdad en las recesiones que la reducción que se ha producido en las expansiones;
- En el contexto europeo, España, aunque ha incrementado su riqueza, presenta un nivel de desigualdad elevado, que ha aumentado en las últimas décadas;
- La desigualdad de la riqueza es mayor que la desigualdad de la renta, y ambas tienen un importante componente generacional;
- Aunque es cierto que la redistribución *ex post* a través del sistema tributario es complicada si existe mucha desigualdad *ex ante*, una de las prin-

cipales causas de esta menor redistribución es la poca dimensión de los impuestos directos. La dimensión del IRPF podría aumentarse, por ejemplo, ensanchando la base imponible.

2. Primera mesa – Gravamen a los beneficios extraordinarios

En esta primera mesa del Encuentro, que fue moderada por Marta Villar Ezcurra, intervinieron Begoña García-Rozado, Directora Global de Fiscalidad de Iberdrola, como ponente, y Roberta Poza Cid, Socia responsable de Fiscalidad Internacional en PwC, y Juan Zornoza Pérez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III, como comentaristas.

Marta Villar Ezcurra introdujo el tema y dirigió el posterior debate. Mediante la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, entre otras medidas, se han creado dos nuevos gravámenes: el gravamen temporal energético y el gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, que recaen sobre dos sectores críticos –y muy regulados– de la economía española, definidos como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Estos dos gravámenes fueron objeto de un profundo y crítico análisis en esta mesa.

En aquel momento, 14 de diciembre de 2022, únicamente se conocía el texto de la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, que fue inicialmente publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 30 de agosto de 2022, y cuyo texto aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados fue remitido al Senado el 2 de diciembre de 2022.

Al inicio de su intervención, Begoña García-Rozado, que se centró especialmente en el gravamen sobre el sector energético, puso el foco en la dudosa justificación dada al establecimiento de dichos gravámenes excepcionales, esta es, que recaen sobre sectores cuyos márgenes de beneficios se han visto más favorecidos por la inflación.

El instrumento jurídico al que se ha recurrido para el establecimiento de dichos gravámenes ha sido la prestación patrimonial de carácter público de naturaleza no tributaria, definida en el preámbulo de la norma como un instrumento de intervención del Estado en la economía, que, a juicio de la ponente, aunque por su naturaleza jurídica escapa del control del artículo 31 de la Constitución española, presenta todos los elementos esenciales del tributo, por lo que, para su implantación, se debería haber utilizado una figura tributaria como el Impuesto sobre Sociedades.

Tal y como se dispone en el apartado segundo de la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en teoría, estas prestaciones patrimoniales nacieron destinadas a exigirse por la prestación de servicios gestionados de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

Otra de las cuestiones controvertidas que, a juicio de Begoña García-Rozado, presentan estos gravámenes temporales es su perímetro de aplicación, pues afecta únicamente a doce empresas bancarias y once empresas energéticas. Esto podría tener implicaciones desde la perspectiva de la igualdad/discriminación y también a la luz del régimen de Ayudas de Estado de la Unión Europea.

Además, el importe de estas prestaciones no es deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, lo que, sin lugar a dudas, afecta a la capacidad económica de este impuesto, ni tampoco puede ser objeto de repercusión económica a los clientes, lo que condiciona igualmente la libertad de mercado.

A nivel europeo, en concreto, por lo que afecta al sector energético, cuyo gravamen se aplica sobre el importe neto de la cifra de negocios, resulta llamativo que, en un contexto de transición energética, se penalice la inversión en energía renovable. En tal sentido, Begoña García-Rozado propuso complementar este gravamen con una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades sobre las inversiones realizadas en energías renovables¹.

En lo que respecta al sector bancario, cuyo gravamen se calcula sobre la suma del margen de intereses y de los ingresos y gastos por comisiones, el Banco Central Europeo, en su Dictamen de 2 de noviembre de 2022 sobre la imposición de gravámenes temporales a determinadas entidades de crédito (CON/2022/36), ha afirmado que el incremento de los tipos de interés no tiene por qué suponer un incremento de la rentabilidad del sector².

En el Reglamento (UE) 2022/1854 del Consejo de 6 de octubre de 2022 relativo a una intervención de emergencia para hacer frente a los elevados precios de la energía, se planteó la introducción de una contribución solidaria, excepcional y temporal, de las empresas y establecimientos permanentes de la Unión Europea que operan en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y la refinería para mitigar los efectos económicos de la subida de los precios de la energía en los presupuestos de las autoridades públicas, los clientes finales y las empresas de toda la Unión.

De conformidad con lo dispuesto en este Reglamento, únicamente deben estar sujetos a la contribución solidaria los beneficios obtenidos en 2022 y/o 2023 que estén por encima de un aumento del 20 por ciento de los beneficios imposables medios generados en los cuatro ejercicios fiscales iniciados el 1 de enero de 2018. El tipo aplicable para el cálculo de la contribución solidaria temporal será, como mínimo, el 33 por ciento.

1 El Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía, incluye un incentivo a la inversión en energía renovable (libertad de amortización) incorporada a la disposición adicional decimoséptima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2 Este Dictamen del Banco Central Europeo puede consultarse en el siguiente enlace: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022AB0036&from=EN> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

Como podemos observar, y así lo puso de manifiesto la ponente, existen diferencias importantes entre este modelo de «contribución solidaria» y el gravamen extraordinario introducido en el ordenamiento jurídico español a través de la Ley 38/2022.

Así, por ejemplo, respecto al europeo, el gravamen español afecta también al sector eléctrico, no se aplica a todas las empresas del sector energético³, y se calcula sobre el importe neto de la cifra de negocio, y no sobre el beneficio extraordinario.

Una vez concluida la intervención de Begoña García-Rozado, Roberta Poza comenzó afirmando que se trata de una norma arbitraria con un importante componente ideológico, como ya se pusiera de manifiesto en el Informe FEDEA núm. 20 de 2022 (*Comentario a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales sobre determinadas empresas energéticas y entidades de crédito*)⁴.

En su intervención, sostuvo que, sobre las grandes empresas, además, del Impuesto sobre Sociedades, ya inciden otros impuestos, y así se desprende de la lectura del *Informe sobre la Contribución Tributaria Total del IBEX 35 2021*, que elabora anualmente PwC Tax & Legal⁵. De los datos contenidos en dicho informe se desprende que, por cada 100 euros de beneficio antes de impuestos soportados, las empresas del IBEX 35 pagan 41 euros de impuestos soportados a la Hacienda Pública. Dentro del total de impuestos soportados el reparto porcentual fue el siguiente: 25 por ciento de impuestos sobre beneficios; 6 por ciento de impuestos sobre propiedades; 32 por ciento de impuestos asociados al empleo; 26 por ciento de impuestos sobre productos y servicios; y 11 por ciento de impuestos medioambientales.

Además, por lo que respecta al sector bancario, recordó que ya existen sobre el mismo otros gravámenes específicos, entre los que podemos destacar los siguientes: tipo de gravamen incrementado en el Impuesto sobre Sociedades, no deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las operaciones realizadas, no deducibilidad del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en el Impuesto sobre Sociedades o la aplicación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

Por su parte, Juan Zornoza, al comenzar su exposición, incidió en que el procedimiento estaba siendo desordenado y con una calidad legislativa discutible, que el preámbulo de la Proposición de Ley estaba plagado de errores técnicos, y también en la ausencia de una justificación real de los sectores escogidos. Además de todo esto, en línea con lo que viene de Europa, entiende que estos

3 En el caso del sector energético el criterio de sujeción se basa en ostentar la condición de operador principal para la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y se excluye a los grupos y entidades con menos de 1.000 millones de euros de cifra de negocios y a aquellos grupos en los que la actividad energética no es su actividad principal (inferior al 50 por ciento de su cifra de negocios).

4 Este Informe se encuentra disponible en el siguiente enlace: <https://documentos.fedea.net/pubs/ap/2022/ap2020.pdf> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

5 Dicho documento puede consultarse en este enlace: <https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/assets/contribucion-tributaria-total-ibex-35-2021.pdf> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

gravámenes extraordinarios únicamente deberían recaer sobre beneficios extraordinarios.

A su juicio, la utilización de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario supone una huida del Estado de Derecho y de las garantías constitucionales que, de alguna manera, recuerda a la parafiscalidad.

A nivel europeo, Juan Zornoza planteó la dudosa conformidad del Reglamento (UE) 2022/1854 con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que exige que las medidas fiscales sean adoptadas por unanimidad. Además, en su opinión, un Reglamento, si no se trata de una directiva encubierta, debería ser de aplicación directa sin posibilidad de adopción de medidas nacionales excepcionales.

Tal y como señaló Juan Zornoza, en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones *REPowerEU: Acción conjunta para una energía más asequible, segura y sostenible*, COM(2022) 108 final, de 8 de marzo de 2022, se preveía la posibilidad de que, para financiar medidas de emergencia, los Estados miembros pudieran considerar la adopción de medidas fiscales temporales sobre los beneficios imprevistos (la medida no debía tener carácter retroactivo y únicamente debería servir para recuperar una parte de los beneficios realmente obtenidos...). España, en su opinión, no ha respetado lo allí dispuesto. Aunque se trata de una medida que ha entrado en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, grava los beneficios obtenidos durante todo el año.

Por último, argumentó que el establecimiento de estos gravámenes extraordinarios puede afectar a la estabilidad financiera (contracción del crédito) y/o a la transición energética.

3. Segunda mesa – Imposición sobre la riqueza

La segunda mesa del Encuentro tuvo por objeto el análisis de la imposición sobre la riqueza en el ordenamiento tributario español, siendo ponente Aurora Ribes, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante. Las comentaristas fueron Mercedes Ruiz Garijo, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Rey Juan Carlos, y Rocío Lorenzo, de RSM Spain, actuando como moderadora María Teresa Soler Roch, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante.

Dentro de la misma, se realizaron numerosas reflexiones al hilo del nuevo Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, debiendo tenerse en cuenta que, en el momento de la celebración de esta jornada, la Proposición de Ley por la que se creaba el impuesto estaba pendiente de aprobación por el Senado. Semanas más tarde, se publicó en el BOE la ya mencionada Ley 38/2022.

Aurora Ribes centró su ponencia en la imposición sobre la riqueza de las personas físicas. En la misma línea que la conferencia inaugural impartida por Olga

Cantó, comenzó su intervención señalando que el principal argumento para gravar la riqueza lo encontramos en que la desigualdad económica no ha dejado de crecer en las últimas décadas. Por ello, abogó por el mantenimiento de la imposición sobre la riqueza, indicando que no debe perderse de vista que entre los Objetivos de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas para 2030 encontramos el Objetivo 1, *Poner fin a la pobreza en todas sus formas en todo el mundo*, y el Objetivo 10, *Reducir la desigualdad en y entre los países*⁶.

En este contexto, explicó que es necesaria una reforma de la imposición patrimonial en su conjunto, y que la misma debe llevarse a cabo mediante una reflexión sosegada. Ello es así porque, aunque el fundamento constitucional para someter a tributación el patrimonio como manifestación de capacidad económica lo encontramos en los artículos 31.1, 128.1 y 131.1 de nuestra Carta Magna, cualquier Impuesto sobre el Patrimonio no es aceptable. En todo caso, dicho impuesto debe respetar los principios constitucionales que ordenan nuestro sistema tributario.

En este sentido, defendió que la inexistencia de un Impuesto sobre el Patrimonio en otras jurisdicciones fiscales no radica en su falta de legitimidad constitucional, sino en su incorrecta configuración.

De este modo, explicó que es necesario un replanteamiento de la imposición patrimonial (Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre el Patrimonio) en nuestro ordenamiento jurídico y presentó las diferentes opciones al respecto.

En relación con el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), que definió como un gravamen anacrónico, se hizo eco de la doctrina que defiende la supresión del citado Impuesto en su modalidad de operaciones societarias y de actos jurídicos documentados. Sin embargo, recordó que esta tesis no prosperó y que, en el Informe para la reforma del sistema tributario español de 2014, denominado «Informe Lagares»⁷, se mantuvo su vigencia, ya que su supresión supondría una gran pérdida de recursos para las Comunidades Autónomas.

Respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) defendió que un impuesto bien diseñado podría contribuir a evitar una excesiva acumulación de la riqueza y su perpetuación generacional, teniendo en cuenta que la herencia es la principal causa de desigualdad. Para ello, planteaba dos propuestas, en línea con lo ya señalado por Eugenio Simón Acosta. Por un lado, suprimir el gravamen sobre las herencias intrafamiliares, ya que puede considerarse que no hay en estos casos un enriquecimiento en sentido estricto, por haber contribuido el causahabiente a la formación de esa riqueza. En este caso, sería nece-

6 Más información sobre los Objetivos de Desarrollo Sostenible para 2030 puede consultarse en la página web de Naciones Unidas: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

7 El texto completo del Informe para la reforma del sistema tributario español elaborado por la comisión de expertos creada en el año 2014 puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

sario su sustitución por un impuesto sobre el patrimonio neto. Por otro lado, se presentó la posibilidad de que se configure un impuesto sobre las grandes herencias, como complemento a un impuesto sobre el patrimonio neto, con una finalidad esencialmente redistributiva.

Por último, en relación con el actual Impuesto sobre el Patrimonio (IP) señaló que debe considerarse que es un instrumento incapaz de lograr su propósito de redistribución de la riqueza. Así, indicó que es necesaria una reforma sustancial del impuesto, siendo una posible solución prescindir del ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y del ISD en los supuestos de herencias intrafamiliares, a la vez que se potencia el IP con fines redistributivos.

Para ello, estima necesario que se reduzcan los beneficios fiscales y se ensanche la base imponible, se aumente el mínimo exento, se reformen las reglas de valoración de los bienes y derechos, así como que se establezcan tipos de gravamen progresivos. Igualmente, defiende que es necesario armonizar las competencias normativas de las Comunidades Autónomas para lograr una corresponsabilidad fiscal razonable sin que existan desigualdades desproporcionadas.

Para concluir su exposición realizó una referencia al Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, criticando especialmente la pretendida finalidad armonizadora del citado impuesto, al introducirse teóricamente en nuestro ordenamiento jurídico con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas Comunidades Autónomas. Indica acertadamente que no debe perderse de vista que el artículo 19.2 de la LOFCA⁸ determina que, en el ejercicio de las competencias normativas en relación a los impuestos cedidos, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional. Sin embargo, resulta complicado que esa presión fiscal efectiva global equivalente se consiga implementando un nuevo impuesto estatal de carácter temporal, sin reflexionar al mismo tiempo sobre la necesidad de armonizar las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en relación a los tributos cedidos.

En función de todo lo expuesto, indicó que la situación actual constituye el contexto idóneo para defender la necesidad de realizar una reforma global de la imposición sobre la riqueza en nuestro ordenamiento jurídico. Para ello existen diferentes alternativas sobre las que incidió brevemente. La primera de las alternativas que presentó (propuesta de la OCDE de 2018) fue la supresión del IP, el mantenimiento del ISD y el reforzamiento del gravamen sobre las rentas y ganancias de capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La segunda (propuesta de Estados Unidos) consistiría en el gravamen de la riqueza a través del IRPF, incidiendo, por ejemplo, en el gravamen de las plusvalías latentes.

También mencionó otras alternativas (Comisión de Expertos de 2022) como la posibilidad de tener en cuenta el patrimonio de los contribuyentes en la configuración del IRPF, bien a través de las rentas del ahorro, bien mediante una

8 Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

reforma de la tributación de las ganancias del capital. En este último caso, indicó que se debería de mantener la obligación de declaración en el IP con el propósito de que los datos facilitados (entre los que se encuentran las valoraciones de los bienes y derechos) permitan graduar la cuota íntegra del IRPF mediante la aplicación de coeficientes en función del patrimonio del declarante.

Finalizada la ponencia, intervino en primer lugar Mercedes Ruiz. Al hilo de la intervención anterior señaló que el nuevo Impuesto de solidaridad de las grandes fortunas es un claro ejemplo de la actual insuficiencia de la imposición sobre la riqueza en nuestro ordenamiento tributario. En este sentido, indicó que este nuevo gravamen constituye una oportunidad perdida de llevar a cabo una reforma integral de la imposición sobre el patrimonio y que constituye un «parche impositivo» de dos años de duración.

Junto a ello, defendió que esta nueva figura, cuya recaudación va a tener un alcance limitado, es heredera de muchos de los problemas de los que adolece el actual IP, como aquellos relacionados con la valoración de bienes y derechos que deben ser declarados. Por este motivo, señaló que para llevar a cabo la ansiada reforma de la imposición sobre la riqueza es necesario recuperar las reflexiones presentadas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria⁹.

Por su parte, de nuevo, Rocío Lorenzo incidió sobre la idea de que no debe suprimirse la imposición sobre el patrimonio, pero que sí resulta necesaria una reforma sustancial. En cambio, la aprobación de este nuevo gravamen no puede considerarse que sea la fórmula adecuada, ya que su aprobación se ha producido mediante la introducción de una enmienda a la proposición de ley que se estaba tramitando en el Congreso de los Diputados en relación a los nuevos gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y de establecimientos financieros de crédito.

Igualmente se mostró especialmente crítica con el ámbito temporal de aplicación del citado impuesto, ya que el mismo resulta de aplicación en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor. Esta situación considera que puede constituir una vulneración del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución española), además de que entiende que supone un desincentivo para la inversión en nuestro país.

Finalmente, en su papel de moderadora, intervino María Teresa Soler realizando diversas consideraciones a modo de cierre de esta segunda mesa. En primer lugar, se pronunció sobre la entrada en vigor del Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, sobre la cuestión del efecto retroactivo de la citada norma, y sobre la posible vulneración del principio de seguridad jurídica. En segundo lugar, reflexionó sobre la finalidad armonizadora del citado

9 El Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria fue elaborado por el Comité de Personas Expertas creado por la Resolución, de 12 de abril de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, con el propósito de adaptar el sistema tributario español a la realidad económica del siglo XXI. El texto completo del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria fue entregado a la Ministra de Hacienda el 3 de marzo de 2022 y puede consultarse en: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf (Acceso el 22 de febrero de 2023).

impuesto, remitiéndose al Libro Blanco sobre la reforma tributaria para analizar las diversas propuestas efectuadas para lograr dicha armonización.

A este respecto, señaló que resulta llamativa la referencia a dicha necesidad de armonización si tenemos en cuenta que el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto de titularidad estatal. Simplemente, haría falta aplicar el artículo 19.2 de la LOFCA mencionado también por Aurora Ribes en su intervención.

Finalmente, concluyó la citada mesa con una reflexión sobre la justificación de la imposición sobre la riqueza como herramienta para reducir la desigualdad, resaltando que la clave para la consecución de una sociedad más igualitaria reside en poner el acento en las políticas de gasto público.

4. Tercera mesa – Digitalización de las Administraciones Tributarias

La tercera mesa del Encuentro tuvo por objeto el análisis de los principales retos derivados de la digitalización de las Administraciones tributarias. Para ello intervinieron dos ponentes, Amparo Grau Ruiz, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, y Alejandro Huergo Lora, Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Oviedo. Además, participaron como comentaristas Begoña Pérez Bernabeu, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante, y Saturnina Moreno González, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha, siendo la moderadora de esta mesa Cristina García-Herrera Blanco, Directora de Estudios en el Instituto de Estudios Fiscales.

Alejandro Huergo abrió la tercera mesa redonda hablando sobre inteligencia artificial y Administración tributaria, defendiendo que la clave reside en entender qué actuaciones se desarrollan mediante inteligencia artificial y cuáles son las consecuencias jurídicas que ello puede tener, sin que sea necesario entrar en detalle sobre los aspectos técnicos de las nuevas tecnologías¹⁰. Por ello, considera especialmente relevante distinguir entre Administración electrónica, actuaciones automatizadas e inteligencia artificial.

De forma muy ilustrativa explicó que, cuando hablamos de Administración electrónica, nos estamos refiriendo a los instrumentos utilizados por la Administración y a los medios a través de los cuales nos comunicamos con ella. Por tanto, debe considerarse que la Administración electrónica no afecta al contenido de la actuación administrativa, ni tampoco implica el uso de inteligencia artificial.

Por su parte, aclaró que el término automatización supone la sustitución de los operadores humanos en la adopción de decisiones administrativas, lo que tampoco requiere de la utilización de inteligencia artificial. En estos supuestos

10 La intervención de Alejandro Huergo estuvo relacionada con estos trabajos: Huergo Lora, A. J. (dir.): *La regulación de los algoritmos*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020; y Huergo Lora, A. J.: «Gobernar con algoritmos, gobernar los algoritmos», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 100, 2022, pp. 80 y ss.

únicamente se programan unas soluciones que vienen totalmente predeterminadas por Ley.

A efectos de la determinación de las garantías que deben resultar aplicables en estos supuestos, un aspecto que señaló como fundamental fue la diferencia entre decisiones automatizadas en procedimientos individuales y en procedimientos colectivos. Las primeras son aquellas que se producen tras comprobar si un determinado sujeto cumple o no los requisitos legalmente establecidos para, por ejemplo, ser beneficiario del bono social de electricidad. Actualmente, existe la aplicación CIVIO que permite comprobar de forma automatizada si reunimos los requisitos oportunos para aplicar el citado bono social. En estos casos, la decisión no se ve alterada por la automatización, ya que únicamente se trata de verificar si se cumplen determinadas circunstancias.

Sin embargo, en el caso de las decisiones automatizadas en procesos colectivos estamos ante un supuesto diferente, ya que la única forma de comprobar si se ha cumplido la Ley es proporcionando información sobre cómo se ha llegado a tal decisión. Ejemplo de ello son las sentencias del Consejo de Estado italiano de 8 de abril y de 13 de diciembre de 2019¹¹. En ellas nos encontramos ante supuestos en los que el procedimiento de concurso para el profesorado de instituciones educativas estatales se ha desarrollado íntegramente por medio de un algoritmo cuyo funcionamiento se desconoce. Atendiendo a las circunstancias del caso declara el Consejo de Estado que la imposibilidad de conocer el funcionamiento del algoritmo utilizado para la asignación de plazas al profesorado constituye un vicio de invalidez del citado procedimiento y que, para cumplir con las exigencias que derivan del Reglamento Europeo de Protección de Datos¹², es necesario que el algoritmo sea conocible, comprensible y que se garantice que el mismo no produce un resultado discriminatorio.

Finalmente, hizo referencia al concepto de inteligencia artificial que definió como engañoso, ya que, aunque mediante su utilización se sustituye al hombre en ciertas tareas, la forma en la que esa actuación se lleva a cabo puede ser muy dispar. Jurídicamente, la inteligencia artificial supone el establecimiento de un baremo, de una serie de factores o de puntos que se utilizan como base para tomar una determinada decisión. La principal diferencia con la actuación humana es que ese baremo está originado mediante un modelo informático que se crea a partir de datos del pasado.

Tras ello señaló una serie de ventajas e inconvenientes asociados al uso de la inteligencia artificial por parte de la Administración tributaria. Entre las ventajas, pueden señalarse la eficacia y eficiencia en el uso de los recursos públicos, el aprovechamiento del conocimiento que generan los datos, la superación

11 La sentencia de 8 de abril puede consultarse en el siguiente enlace: https://www.giustizia-amministrativa.it/portale/pages/istituzionale/visualizza/?nodeRef=&schema=cds&nrg=201704477&nomeFile=201902270_11.html&subDir=Provvedimenti

Igualmente, la sentencia de 13 de diciembre puede consultarse aquí: https://www.giustizia-amministrativa.it/portale/pages/istituzionale/visualizza/?nodeRef=&schema=cds&nrg=201902936&nomeFile=201908472_11.html&subDir=Provvedimenti (Acceso a ambos enlaces el 22 de febrero de 2023).

12 Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.

de los límites del juicio humano o la mejor gestión del tiempo de trabajo al reducir el tiempo que dedicamos a la realización de tareas sencillas. Todo ello, puede considerarse en línea con los mandatos del principio de eficacia administrativa recogido en el artículo 103.1 de la Constitución española.

Entre los problemas, señaló que la falta de información puede suponer la imposibilidad de controlar si los algoritmos funcionan correctamente o si se utilizan datos erróneos, lo que puede llevar a que se produzcan sesgos en los resultados obtenidos. Igualmente, indicó que en aquellos supuestos en los que el modelo predice el futuro basándose en datos del pasado puede producirse un resultado incompatible con el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna.

Respecto de los mencionados problemas, realizó una interesante reflexión sobre la posible distorsión de la realidad por el algoritmo, lo que denominó como la profecía autocumplida. Esto se produce debido a que es probable que, si por la utilización de un determinado algoritmo se inician procedimientos de comprobación e investigación tributaria en relación a un determinado sector, se localice un mayor nivel de incumplimientos en dicho colectivo. No obstante, resulta innegable que este mayor nivel de incumplimiento posiblemente se detectaría igualmente si se dirigieran dichas actuaciones frente a cualquier otro colectivo.

A modo de conclusión, señaló que es importante recordar que la garantía de los ciudadanos frente al actuar administrativo nunca ha sido la intervención humana en sí misma, sino el sometimiento de dicha actuación a una serie de reglas. Por ello, considera que el régimen jurídico que resulte de aplicación a la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones mediante los métodos tradicionales debe ser el mismo que el que se aplique en esta nueva realidad.

La segunda ponente de esta mesa fue Amparo Grau, que dedicó su intervención a señalar la importancia de mantener en este nuevo contexto digital los avances producidos en los derechos y garantías de los contribuyentes en los últimos años¹³. Se detuvo especialmente en los cambios experimentados en los medios de que dispone la Administración tributaria para garantizar la efectiva aplicación de nuestro ordenamiento tributario, lo que considera que debe ser aplaudido desde el punto de vista del principio de eficacia administrativa (artículo 103.1 de la Constitución española).

Posteriormente, se centró en la Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establecen normas armonizadas en materia

13 La Profesora Grau basó su intervención en sus publicaciones relacionadas con la materia, dentro de las que podemos destacar, por ejemplo, las siguientes: Grau Ruiz, M. A.: «Riesgos y oportunidades en la creciente digitalización fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 130, 2020, pp. 7-15; Grau Ruiz, M. A.: «Los derechos digitales de los obligados tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 131, 2020, pp. 7-16; Grau Ruiz, M. A.: «La supervisión de los procesos de automatización de la administración de los tributos: Prácticas en España y en Estados Unidos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 135, 2021, pp. 7-15; y Grau Ruiz, M. A.: «Fiscal Transformations Due to AI and Robotization: Where Do Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Recent Changes in Tax Administrations, Procedures and Legal Systems Lead Us?», *Northwestern Journal of Technology & Intellectual Property*, vol. 19, núm. 4, 2022, pp. 323-363 (disponible en: <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/njtip/vol19/iss4/1/>).

de inteligencia artificial y se modifican determinados actos legislativos de la Unión¹⁴. En dicha propuesta de Reglamento se establece un régimen horizontal, equilibrado y proporcionado que se limita a establecer los requisitos mínimos necesarios para subsanar los riesgos y problemas vinculados al uso de la inteligencia artificial. De este modo, las exigencias normativas se adaptan a la intensidad y al alcance de los riesgos que dichos sistemas puedan generar. Por ello, para asegurar el máximo nivel de protección resulta clave la clasificación del concreto sistema de inteligencia artificial como sistema de alto riesgo.

Tras efectuar una breve referencia al contenido de dichas exigencias explico que dentro del Anexo III de la Propuesta se encuentran clasificados como sistemas de alto riesgo los relacionados con la aplicación de la ley, aunque solamente se hace referencia al ámbito penal. Más concretamente, el considerando 38 de la Propuesta excluye expresamente de la definición de sistemas de alto riesgo a los sistemas utilizados por las Administraciones tributarias en procesos administrativos. Ante esta situación se mostró especialmente crítica por considerar que resulta innegable que los sistemas de inteligencia artificial utilizados en los procedimientos de aplicación de los tributos pueden tener incidencia en el correspondiente procedimiento penal que se inicie con posterioridad.

En el turno destinado a las comentaristas intervino en primer lugar Begoña Pérez que, partiendo de la idea de que el uso de herramientas de inteligencia artificial no ha ido acompañado de un marco jurídico adecuado y garantista, se detuvo en las técnicas de *webscraping*, que son utilizadas para extraer información de sitios web mediante el uso de programas de *software*, y que permiten estructurar información desestructurada obtenida en internet. Este tipo de técnicas constituyen un ejemplo de cómo las nuevas tecnologías se utilizan en la práctica diaria de la Administración tributaria española, sin que exista actualmente un marco jurídico apropiado.

Durante su presentación informó de la regulación aplicable al uso de las nuevas tecnologías por las Administraciones Públicas en Francia, como ejemplo de los avances que pueden conseguirse en este sentido.

Por un lado, expuso lo acontecido en relación al artículo 154 de la *Loi de Finances pour 2020* que, a título experimental y por una duración de tres años, autorizaba a que la Administración tributaria pudiera recopilar y explotar de manera automatizada los contenidos accesibles públicamente que están disponibles en ciertas plataformas a través de internet, con el objetivo de investigar la comisión de infracciones tributarias y aduaneras. En este caso, las garantías previstas por el legislador, para asegurar el respeto al derecho a la vida privada y el objetivo constitucional de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, fueron consideradas suficientes por el Consejo Constitucional francés en su decisión de 27 de diciembre de 2019¹⁵.

14 La Propuesta de Reglamento puede consultarse en el siguiente enlace: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0206> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

15 El texto completo de la *Decisión* n.º 2019-796 DC puede consultarse en el siguiente enlace: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2019/2019796DC.htm> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

Por otro lado, señaló el ejemplo del *Code des relations entre le public et l'administration* francés. En los artículos L31-1 y L31 se recoge la obligación de comunicar al contribuyente que está siendo objeto de una decisión individual basada en un sistema algorítmico.

Hoy en día, no existe en nuestro ordenamiento jurídico ninguna obligación de este tipo. Únicamente disponemos de la Carta de Derechos Digitales publicada en julio de 2021, que no tiene carácter normativo. En este sentido, el último avance se produjo mediante la aprobación de la Ley 15/2022, de 12 de julio, integral para la igualdad de trato y la no discriminación. En el artículo 23 de dicha Ley se determina que, siempre que sea posible técnicamente, las Administraciones públicas favorecerán la puesta en marcha de mecanismos para que los algoritmos involucrados en la toma de decisiones que se utilicen tengan en cuenta criterios de minimización de sesgos, transparencia y rendición de cuentas.

Por su parte, se refirió a la Propuesta de Reglamento antes mencionada y a la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la adaptación de las normas de responsabilidad civil extracontractual a la inteligencia artificial¹⁶. En ambos casos se trata de normas que están en proceso de aprobación y que excluyen de su ámbito de aplicación a los sistemas de inteligencia artificial utilizados por las Administraciones tributarias en los procedimientos de aplicación de los tributos. Sobre esta situación se mostró especialmente crítica en el mismo sentido expresado anteriormente por Amparo Grau.

En segundo lugar intervino Saturnina Moreno, incidiendo en la transformación experimentada en los procedimientos de gestión tributaria como consecuencia del uso de las nuevas tecnologías. Tras reconocer el enorme potencial que presentan estos nuevos medios tecnológicos en el logro de una mayor satisfacción de las necesidades públicas, señaló los dos grandes ámbitos en los que resultan de aplicación. Por un lado, en la creación de perfiles de riesgo para llevar a cabo actuaciones de control y, por otro lado, en el uso de las nuevas tecnologías para incentivar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

Su exposición se centró en mayor medida en este segundo ámbito, en el que destacó que actualmente se realizan diferentes actuaciones para potenciar la diversidad y la calidad de los sistemas de asistencia e información a los obligados tributarios, señalando el ejemplo de la Administración Digital Integral (ADI). También dedicó unos minutos a analizar la importancia de las nuevas tecnologías en la progresiva implementación de un enfoque de *behavioural insights* por parte de la Administración tributaria para entender mejor el comportamiento de los contribuyentes y para adaptar sus actuaciones a dicho comportamiento.

A pesar de las múltiples ventajas asociadas al uso de las nuevas tecnologías, explicaba que hay ciertos aspectos que merecen de una reflexión pausada. A modo de ejemplo señaló el uso de acicates en los programas informáticos de ayuda. En su opinión, el empleo adecuado de estos acicates debería respetar la autonomía de los contribuyentes, sin imposición de realizar una determinada

16 La Propuesta de Directiva puede consultarse en el siguiente enlace: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52022PC0496> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

conducta. Sin embargo, trajo a colación la sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de septiembre de 2021, como ejemplo del uso de herramientas tecnológicas para limitar las opciones legales de los obligados tributarios, imponiendo la interpretación administrativa. Se trata de un supuesto en el que para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario de unos bienes inmuebles que habían sido adquiridos a título lucrativo, la herramienta informática obligaba a utilizar el valor catastral, sin permitir utilizar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el valor comprobado por la Administración.

Para terminar su intervención realizó una serie de propuestas, entre las que se encontraba la necesidad de introducir una mayor participación del ciudadano en los procedimientos de gestión tributaria, permitiendo una comunicación bidireccional en la que el contribuyente pueda realizar alegaciones, aportar documentos, etc. También reflexionó sobre la necesidad de regular las condiciones y las consecuencias de los avisos de errores que surgen cuando se utilizan los programas de ayuda en la declaración. Finalmente, indicó la importancia de revisar la respuesta de la Administración tributaria frente a los errores de los contribuyentes si se pretende avanzar en la consolidación de la relación jurídico-tributaria como una relación de carácter cooperativo. En concreto, se centró en la posibilidad de incorporar el derecho al error en nuestro ordenamiento jurídico, al hilo de la propuesta efectuada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente en mayo de 2022¹⁷.

En último lugar, en su labor de moderadora de la mesa, Cristina García-Herrera fue la encargada de abrir el turno de preguntas y de realizar una serie de consideraciones finales. En su intervención señaló la importancia de resaltar los múltiples aspectos positivos que derivan de la utilización de las nuevas tecnologías por parte de las Administraciones tributarias. Estos beneficios deben de tenerse en cuenta a la hora de establecer el marco jurídico aplicable, para asegurar el mismo nivel de protección a los derechos y garantías de los contribuyentes que los reconocidos en el seno de la relación jurídico-tributaria «tradicional». A este respecto, señaló que una vez que están determinados cuáles son los principios que deben regir esta nueva realidad (principio de gobernanza de los datos, principio de prudencia, principio de prudencia, etc.), lo que resta es concretar el régimen jurídico aplicable. Sin embargo, considera que un régimen jurídico que imponga unas garantías excesivas puede suponer un freno al gran avance que puede suponer la utilización de las nuevas tecnologías en la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

5. Clausura institucional

La clausura del III Encuentro WIN España «Reformas fiscales y necesidades sociales» se realizó por Consuelo Sánchez García, Delegada Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid.

17 Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español, disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/2022-3-Propuesta-DerechoalError.pdf> (Acceso el 22 de febrero de 2023).

En ella, además de reconocer la labor del Grupo WIN IFA España, realizó una serie de reflexiones sobre las líneas estratégicas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para los próximos años.

Entre esas líneas, se destacó especialmente la elaboración de un nuevo modelo de información y asistencia al contribuyente, incardinado en las necesidades sociales. También, se resaltó la necesidad de dar mayor prioridad al control preventivo con el propósito de lograr una mejora en los niveles de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Anunció que actualmente se está trabajando en diferentes reformas normativas, entre las que se encuentra la introducción del derecho al error en nuestro ordenamiento jurídico en aquellos supuestos en los que no exista perjuicio económico. Por último, hizo referencia a una necesaria mejora del modelo de comunicación (utilización de las redes sociales, refuerzo de la educación cívico-tributaria...).

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF

Incentivos en el IRPF para fomentar la eficiencia energética y la protección del medioambiente

RIA 35, DE 3 DE OCTUBRE

El Gabinete de Estudios ha elaborado este documento en el que se recopilan los incentivos fiscales de carácter medioambiental, a nivel estatal y autonómico aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en vigor para el ejercicio 2022.

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Segunda), de 12 de mayo de 2022, Asunto C-556/20, Schneider y otros

RIA 35, DE 3 DE OCTUBRE

Albert Collado, miembro del Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, comenta en esta nota la sentencia del TJUE de 12 de mayo de 2022, asunto C-556/0 Schneider y otros, en la que se aborda un interesante caso relativo a la prevención de la doble imposición económica de los dividendos en el marco del antiguo régimen fiscal francés (avoir fiscal-pré-compte mobilier) vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, pero con interesantes coincidencias con el régimen español de eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.

Obligaciones legales inalcanzables para el contribuyente español en el nuevo impuesto sobre envases de plástico

RIA 36, DE 10 DE OCTUBRE

El pasado 9 de abril se publicó la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, que introdujo en nuestro sistema tributario el Impuesto Especial sobre los Envases de Plástico no Reutilizables, que entrará en vigor el 1 de enero de 2023. En esta nota María Muñoz, miembro del Grupo de Expertos de Asesores Internos, analiza los aspectos más

cuestionables sobre la implementación práctica de este nuevo impuesto, y propone una modificación normativa del mismo.

Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2022, C-227/21

RIA 39, DE 31 DE OCTUBRE

Luis marzo Fernández, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, comenta en esta nota la STJUE de 15 de septiembre de 2022, en la que se establece que el artículo 168, letra a) de la Directiva de IVA se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública.

El Modelo 232: respuestas razonables a preguntas frecuentes en relación con la obligación de información sobre operaciones vinculadas

RIA 40, DE 7 DE NOVIEMBRE

Tras cinco años de la entrada en vigor del modelo 232 y una vez aclaradas las dudas sobre su posible ilegalidad, Leopoldo García Guijo, miembro de la AEDAF, ha elaborado este documento en el que se ofrecen criterios razonables y prácticos de utilidad para cumplir con esta obligación tributaria. Para ello ha realizado un estudio detallado de las principales cuestiones que, hoy y año tras año, siguen suscitando controversia cuando los contribuyentes y profesionales de la asesoría fiscal tienen que abordar el análisis y cumplimentación del Modelo 232.

Reforma estructural del Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero y la gran dificultad para afrontar las nuevas obligaciones formales impuestas

RIA 41, DE 14 DE NOVIEMBRE

Con efectos 1 de septiembre de 2022 se ha producido una modificación estructural del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero que ha hecho cambiar radicalmente su alcance. En este documento, Enrique Gómez García, miembro del Grupo de Expertos de Asesores Internos, comenta las modificaciones introducidas en este impuesto, que, aunque *a priori* puede parecer que afecta a un pequeño nicho de contribuyentes, lo cierto es que estos gases se usan en una gran variedad de industrias, por lo que esta modificación expansiva del impuesto ha tenido un impacto muy relevante en el tejido industrial español.

El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y su potencial impacto en los territorios forales del País Vasco y Navarra

RIA 44, DE 5 DE DICIEMBRE

El Pleno del Congreso de los Diputados acaba de aprobar la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF). La propia redacción del ITSGF prevé que el impuesto se aplicará en todo el territorio español, «sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente». Además, se explicita que «la adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra a este impuesto se acordará respectivamente en la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco y la Comisión del Convenio Económico con Navarra». En este documento, elaborado por David Pérez Basconcillos, miembro del Grupo de Expertos en Derecho Foral de la AEDAF e Iratxe Celaya Acordarrementería, coordinadora del Grupo de Expertos en Derecho Foral de la AEDAF, se evalúan las posibles implicaciones en relación con los eventuales contribuyentes por este impuesto que sean residentes en la Comunidad Autónoma Vasca y en la Comunidad Foral de Navarra.

Medidas para rebajar tu IRPF 2022

RIA 44, DE 5 DE DICIEMBRE

Documento elaborado por el Gabinete de Estudios en el que se recogen algunas medidas y consejos a tener en cuenta antes de que finalice el año para optimizar la carga fiscal en el IRPF 2022.

Impuestos de patrimonio y de solidaridad de grandes fortunas y los no residentes con inmuebles en España

RIA 46, DE 19 DE DICIEMBRE

En este documento Alejandro del Campo Zafra, abogado y miembro de AEDAF y Alejandro del Campo Jiménez, Máster de Abogacía y Fiscalidad IE, analizan la tributación de los no residentes con inmuebles en España, por lo que se refiere al Impuesto de Patrimonio, en función del país de residencia del titular de los mismos y del lugar de situación de sus bienes en España. En una segunda parte del documento se analiza esa tributación desde el 1 de enero de 2023 de aprobarse la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y las enmiendas n.º 99 por la que se crea el "Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas y la enmienda n.º 102 por la que se modifica la vigente Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para que tribute la tenencia de inmuebles en España a través de entidades no residentes.

A person wearing a dark, textured suit jacket with their arms crossed. The background is a blurred bookshelf filled with books. The text "Novedades editoriales" is overlaid in the upper right area.

Novedades editoriales

Álvaro Falcón Pulido. Reseña de «Tributación de las rentas irregulares en el IRPF. Evolución y régimen actual» de Isabel Gil Rodríguez. REUS Editorial. 2022.

La monografía titulada «Tributación de las rentas irregulares en el IRPF. Evolución y régimen actual», elaborada por la profesora Isabel Gil Rodríguez examina, de forma detallada, una problemática de numerosas implicaciones prácticas en nuestro ordenamiento jurídico tributario: la historia de la tributación de las rentas irregulares en el IRPF y su situación actual.

Las rentas irregulares del IRPF plantean cuestiones interesantísimas que se presentan de manera bastante habitual en el tráfico jurídico y económico. Esta monografía hace un completo estudio del tema, desde su concepto a los mecanismos de corrección que se han ido establecido, para resolver, con mayor o menor fortuna, la sobreimposición de estas rentas. Además, tiene en cuenta otros instrumentos, como el sistema de tributación separada o el sistema de compensación, haciendo patente su intensa conexión.

El capítulo primero introduce al concepto y apunta los principales problemas que se suscitan en el marco de la tributación de las rentas irregulares. Las rentas obtenidas de manera esporádica o plurianuales no pueden asemejarse a las demás rentas a la hora de someterse a los tipos progresivos concebidos para gravar rentas anuales. Estas rentas reflejan la capacidad económica de varios años y, por tanto, no pueden someterse a los mismos tipos pensados para gravar la capacidad económica anual. Por ello, se han establecido variados mecanismos de corrección, tendentes a reducir los efectos de la progresividad del impuesto y asemejar estas rentas a las recibidas anualmente.

La profesora Isabel Gil Rodríguez estudia en la primera parte de la obra (los capítulos segundo y tercero) el sistema de anualización establecido en la Ley 44/1978. En el capítulo segundo recuerda que las rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo y las rentas (o incrementos y disminuciones de patrimonio) producidas en un periodo superior a un año se trataban de forma especial, anualizándose. Una parte de ellas se sometía a la progresividad del IRPF y otra se sometía al tipo medio promediado de los tipos medios de los ejercicios en los que se había generado. En el tercer capítulo estudia las sucesivas modificaciones a este sistema: la Ley 48/1985, la LIRPF de 1991 y su modificación por la Ley 7/1996. Básicamente, en la reforma del 85 se introdujo el sistema de compensación de las disminuciones patrimoniales netas onerosas, sustituyendo su anualización. La reforma del 91 fue de mayor calado, puesto que a partir de ese momento no todos los rendimientos irregulares podían ser objeto de anualización. Esto solo se aplicaba a las rentas del trabajo y de

ahorro, tanto positivas como negativas. Mientras que solo las rentas positivas de las actividades empresariales se anualizaban. Además, las variaciones de patrimoniales irregulares pasaron a corregirse mediante el método coeficientes reductores, este fue el cambio mayor.

En la segunda parte de la obra (los capítulos cuarto y quinto) se estudia el sistema actual, establecido en la LIRPF de 1998: el sistema de reducción. Con él se introdujeron cambios sustanciales en cuanto al método de corregir el impacto de la progresividad en las rentas irregulares. El sistema de anualización se sustituyó por la aplicación de una reducción a los rendimientos netos (en todos los casos menos en el caso de los rendimientos del trabajo, en cuyo caso eran íntegros). Esta reducción paso del inicial 30% al 40% para volver al 30% en una subsiguiente modificación. La profesora Isabel Gil critica acertadamente que, aunque las ganancias patrimoniales generadas en un plazo mayor de los dos años se benefician de una reducción del 20%, las generadas en menos de dos, pero más de un año, no. Además, este sistema no tiene en cuenta diferentes cuestiones como el periodo de generación o su volumen, aplicando el mismo porcentaje de forma discriminada.

La profesora Gil llega a la conclusión de que este sistema no se adecua al principio de capacidad económica, ya que no grava la capacidad económica real puesta de manifiesto en el periodo impositivo. Además, al olvidar algunos tipos de renta y no corregir la progresividad del impuesto en ellos, entra en conflicto con los principios de generalidad e igualdad tributaria. Subraya también que este sistema, mediante todas las reformas a las que ha sido sometido, ha perdido su simplicidad inicial, principal razón para su implantación. Actualmente conlleva una complejidad excesiva que, además, no resulta en un sistema más justo que el de anualización al que sustituye.

Finalmente, la autora hace una propuesta de *lege ferenda* para lograr tanto el objetivo de una mayor justicia como la añorada simplificación. Para ello, propone la reimplantación del sistema de anualización, actualizándolo mediante reglas de integración y compensación de rentas, y apoyándose en las herramientas informáticas actuales para mantener su simplicidad de aplicación frente al contribuyente.

En suma, la autora realiza, de forma brillante y profunda, un exhaustivo análisis de esta importante cuestión dando lugar a una obra claramente recomendable para quienes desde distintas perspectivas –abogados, asesores fiscales, jueces y demás funcionarios, o académicos e investigadores– deseen profundizar en ella.

Asociación Española de Asesores Fiscales. Comisión Directiva

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.200 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal responsable de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal responsable de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal responsable de Atención al Asociado y
Demarcaciones Territoriales



Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa
del Mar)
03001 Alicante
Teléfono: +34 966 089 688
Responsable Sede: M^a Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 28 67 62
+34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29016
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Marina García Hidalgo

Teléfono: +34 954 64 95 00
marinagarciahidalgo@hotmail.com
Avda. San Francisco Javier, 9 - 9º - 9ª
41018 Sevilla

Aragón-La Rioja

Francisco Gracia Latorre

Teléfono: +34 976 21 49 19
comunicaciones@graciayburillo.es
Jerónimo Zurita, 7 - Ppal. Izda
50001 Zaragoza

Asturias y León

**Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya
Martínez**

jesustuya@simbiosisasesores.es
Teléfono: +34 984 39 01 99
C/ Conde Toreno, 5 - Entlo. Dcha.
33004 Oviedo

Baleares

Antoni Serra Serra

Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3ªB
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

C/ Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: +34 928 36 84 70
canarias@aedaf.es
Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Jesús Pereda Gutiérrez

Teléfono: +34 942 03 70 90
chuspereda@yahoo.es
Calvo Sotelo, 19 - 2º
39002 Santander

Cataluña

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

Galicia

Diego Viboras Cabañero

Teléfono: +34 881 08 08 24
diego.viboras@ausum.es
Rúa do Restollal, 32 - 2º - Of. 202
15702 Santiago de Compostela

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Murcia

**Francisco Iniesta López-
Matencio**

Teléfono: +34 968 93 03 90
finiesta@strategiaconsultoria.es
Avda. Juan Carlos I, 43 - 5ªA
30009 Murcia

Navarra

Belén Marín Villamayor

Teléfono: +34 948 25 30 34
belen@marinyasociados.es
Avda. Sancho El Fuerte, 71 - 1ºG
31008 Pamplona

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4º - Dpto.410
48008 Bilbao

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1º-1ª
46005 Valencia

Normas de publicación

Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en www.revistatecnicatributaria.com).

Temática

Los contenidos de trabajos recibidos, acordes con las diferentes secciones que contiene, deberán ser:

- Trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
- Comentarios críticos de doctrina administrativa o jurisprudencia, tanto nacional como comunitaria.

Análisis de cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica, o de transferencia y divulgación científica.

Envío de originales

1. Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor/a las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a rtt@aedaf.es en formato word, letra Times New Roman tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación (Estudios, Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE, Transferencia).

- Criterios de publicación.

Los originales enviados para ser publicados deberán adecuarse a los siguientes criterios:

Extensión: Los trabajos de investigación destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.

- Con el original remitido deberá enviarse un resumen del trabajo, en español y en inglés. La extensión del resumen estará entre 50 y 100 palabras, pudiendo la entidad editora adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (*Keywords*). Será además necesario la traducción del título al inglés. Si el idioma original del trabajo fuera el inglés, el resumen, palabras clave y, en su caso, el título, deberán facilitarse también en español.
- Los documentos enviados para ser publicados en la sección "Estudios" deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar a el/la autor/a.

Los datos de autoría deberán constar en documento independiente con indicación de la filiación profesional, la dirección de contacto y, en su caso, el identificador ORCID, la agencia de financiación y el (los) código(s) del (los) proyecto(s) en el marco del (los) cuales se ha desarrollado la investigación. En los supuestos de autoría múltiple, se deberán indicar los criterios seguidos para decidir el orden de firma, así como la contribución específica realizada por cada autor/a al trabajo. Esta revista tiene en cuenta el sexo de los autores en los datos de origen de la investigación para la identificación de diferencias en la práctica editorial.

También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábica y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.

La extensión de las secciones Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, Comentario de Jurisprudencia del TJUE y Transferencia es flexible. A modo de orientación, respectivamente, no deberán superar las 8.000 palabras en las dos primeras y 15.000 palabras en la sección transferencia.

• Estructura:

Los artículos científicos contendrán los apartados de introducción y conclusión, exponiendo en el primero la metodología empleada para extraerla. Podrá incluirse un apartado final de agradecimientos a las entidades que hayan apoyado la investigación.

Los trabajos para la sección «Comentario de jurisprudencia del TJUE» deberán estructurarse de la siguiente manera:

- Indicación de la Sentencia del TJUE comentada con referencia al número de asunto, partes y síntesis.
- Estructura: 1. Antecedentes y cuestiones planteadas. 2. Fundamentos de derecho y comentario. 3. Fallo.

La estructura de las secciones Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia, y Transferencia se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado. Los estudios sobre jurisprudencia no comunitaria deberán incluir igualmente título, resumen y palabras clave, en español e inglés.

• Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista.

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto.

Las referencias bibliográficas figurarán al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA y se facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá

indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 7º edición):

Libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del libro (en cursiva). Edición. Editorial.

Ej: Alarcón García, E. (2016). *La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero*. (1ª ed.) Francis Lefebvre.

Capítulo de libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del capítulo. En inicial del nombre y apellidos del coordinador (coord.), Título del libro en cursiva (número de edición, pp). Editorial.

Ej: Trapé Viladomat, M. (2009). Obligación de documentación: principios y reglas generales. Estructura de un dossier de precios de transferencia. En N. Carmona Fernández (coord.), *Supuestos prácticos de documentación de operaciones vinculadas* (1ª ed., pp 105-128). Edición Fiscal CISS.

Artículo de una revista: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación). Título del artículo. Nombre de la revista en cursiva, volumen en cursiva (número), páginas.

Ej: Marín Benítez, G. (2016) Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica. *Revista Técnica Tributaria* (114), 29-64.

Sitios o páginas webs y blogs: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Fecha de publicación). Título. Nombre del blog o sitio web (en cursiva). Dirección electrónica (URL).

Ej: Pérez Pombo, E. (19 enero 2017) Los aplazamientos y/o fraccionamientos del IVA y otros tributos por la gracia de la AEAT. *Fiscalblog*. <http://fiscalblog.es/?p=3565>

Pueden consultarse más en ejemplos en: <https://normas-apa.org/referencias/ejemplos/> y en el *Manual of the American Psychological Association, 7th edition* disponible en www.apa.org.

Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos utilizadas por la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible, señalando el correspondiente identificador ECLI.

Idioma

Los trabajos deberán ser redactados en español, excepto los enviados para ser publicados como "Estudios en la sección en inglés", cuando tengan vocación internacional. Tratándose de un original presentado en inglés, la editorial, en su caso, se reserva el derecho de publicar adicionalmente una versión en castellano en la edición electrónica de la revista.

Cesión de derechos

La aceptación del trabajo para su publicación supone que, mediante el contrato por el que se le remunera, el/la autor/a cede en exclusiva a la AEDAF todos los derechos de explotación de la obra en todo el mundo, comprendiendo dicha cesión la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación. AEDAF podrá incluir la OBRA en todas sus bases de datos y explotarla de cualquier otra forma, en cualquier idioma y a través de todas las modalidades de explotación y medios de difusión conocidos (impresión en papel, CD, DVD, vídeo, soporte electrónico, libro electrónico, Internet, etc.). Los asociados y los suscriptores podrán acceder directamente a la versión electrónica de los contenidos publicados con su clave de usuario y contraseña, disfrutando de materiales complementarios. Así mismo, con fines educativos, la Revista está disponible para fomentar la investigación en las instituciones de educación superior de nuestro país a través de las Bibliotecas universitarias y en centros internacionales de investigación especializada (como el *International Bureau of Fiscal Documentation*).

Los títulos, resúmenes y palabras clave (en español e inglés) son accesibles mundialmente a través de EBSCO.

Previo petición del/la autor/a, Revista Técnica Tributaria valorará el posible autoarchivo del trabajo publicado en el repositorio de la institución a la que pertenece el/la autor/a, especialmente cuando su investigación se haya financiado con fondos públicos. Se respetará la legislación vigente aplicable a las políticas relativas a favorecer que los autores puedan publicar sus investigaciones en acceso abierto, sin que ello interfiera en los procesos editoriales ni en las políticas de suscripción.

Normas éticas

La Revista Técnica Tributaria conoce y acepta las normas éticas establecidas por el *Committee on Publication Ethics (Code of Conduct and Best Practices Guidelines for Journals Editors, COPE)*, y velará por que todas las partes intervinientes en el proceso editorial las conozcan.

Pueden consultarse las mismas en los siguientes enlaces:

Committee on Publication Ethics (COPE)

Code of conduct and best practice guidelines for journal editors

Asimismo, la entidad editora, AEDAF, cuenta con su propio Código ético desde el año 2006.

Detección de plagio

Una vez recibidos los trabajos y antes de ser aceptados para su publicación, la Revista Técnica Tributaria comprobará los distintos niveles de posibles concurrencias y similitudes que pudieran derivar en un potencial plagio. En caso de detectarse plagio o fraude científico, Revista Técnica Tributaria no será responsable de dichas infracciones, debiendo asumir el/la autor/a las responsabilidades derivadas de las mismas.

Proceso de publicación

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares "doble ciego" para aquellos trabajos destinados a ser publicados como "Estudios".

Recibidos los textos originales, se acusará recibo a los/las autores/as, sin que ello suponga la aceptación de los manuscritos. El equipo editorial apreciará la idoneidad de su publicación y, en tal caso, lo enviará de forma anónima a dos revisores, también anónimos. Los revisores externos calificarán el artículo, valorando, para ello, criterios como la originalidad, la aportación científica y su impacto potencial, la estructura del documento, su enfoque y la bibliografía empleada.

Como resultado de dicha evaluación, el artículo será aceptado (en su caso, con propuesta de modificaciones) o rechazado. La decisión final de la Dirección, así como las posibles sugerencias de mejora, cambios o comentarios, se motivarán y comunicarán al/la autor/a. El/la autor/a recibirá las pruebas del artículo en PDF para su corrección final, debiendo devolverlas en el plazo máximo de 3 días.

La Revista procederá a la asignación del correspondiente DOI y la inmediata publicación de la versión electrónica, siendo posteriormente incluida la contribución en el siguiente número la versión impresa. También podrán difundirse parte de los contenidos en la Revista Interactiva de Actualidad y en los canales de las redes sociales de AEDAF.

